

VEINTE AÑOS DE JURISPRUDENCIA SOBRE EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA DURANTE LA VIGENCIA DE LA CONSTITUCIÓN DE 1980¹

RODRIGO CÉSPEDES PROTO
Universidad Católica del Norte (Antofagasta)

I. INTRODUCCIÓN

La trascendencia histórica de los gravámenes es enorme; grandes acontecimientos históricos se relacionan, directa o indirectamente, con los tributos. Así, en Gran Bretaña, la Carta Magna de 1215 y el *Petition of Right* de 1627 tratan el tema tributario; una de las causas de la independencia norteamericana es el *no tax without representation*; en la historia chilena, la guerra con la Confederación Perú-Boliviana y la Guerra del Pacífico se generaron, en parte, por problemas de tributación. Finalmente, Chile mantuvo el Erario Nacional sobre la base de impuestos a la exportación por un largo período de tiempo, siendo innecesario el impuesto a la renta.

El principio de legalidad tributaria es propio de toda nación civilizada, como la legalidad penal. Al establecerse en una fuente formal más general emanada del parlamento, se garantiza la adecuada representación y discusión por todas las tendencias políticas relevantes. Por ser una fuente estatal, proscribire la “imposición privada”, tan común en la época feudal².

El principio de legalidad tributaria es también un gran factor de estabilidad de las relaciones económicas. La estabilidad tributaria se asegura estableciendo la carga impositiva que debe soportar la actividad económica de manera más permanente y general. El principio de legalidad tributaria es, en consecuencia, una de las instituciones que el constituyente establece para

¹ Este trabajo corresponde a un proyecto de investigación financiado con fondos internos de la Universidad Católica del Norte.

² Ver “Asociación de Radiodifusoras de Chile con Sociedad Chilena de Derechos de Autor”, en *RDJ*. T 95 Nro. 2, 1998, sec. 1, pp. 51 y ss. Recurso de Inaplicabilidad. Los recurrentes plantean que las tarifas cobradas son en realidad tributos ya que son generales e impuestas de manera unilateral, por lo tanto, determinadas disposiciones de la Ley 17.336 son inconstitucionales. El recurso fue desechado y tuvo origen en una contienda por abuso de posición monopólica.

garantizar la seguridad jurídica. Según este principio, los elementos esenciales del gravamen (hecho gravado; base imponible; tasa; exenciones; etc.) deben establecerse por ley (Arts. 19 Nro. 20; 60 Nro. 14; 61 inc. 2 y 62 inc. 4 Nro. 1 de la Carta Fundamental).

Debe considerarse que el vocablo “tributo” fue incorporado por la Constitución de 1980 en reemplazo de las voces “contribuciones e impuestos”. Es decir, se utilizó una expresión mucho más general; por lo tanto, dicho término incluye a las tasas, derechos, tarifas y otras cargas semejantes, según consta en la sesión Nro. 398 de la Comisión Constituyente. En dicha sesión se deja constancia que la locución “tributo” significaba “obligaciones pecuniarias que la ley impone a las personas para el cumplimiento de los fines del bien común propio del Estado”³.

II. INFRACCIÓN Y DECLINACIÓN DEL PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA

No obstante el fortalecimiento que significó la Constitución de 1980 en materia de garantías tributarias, este principio está expuesto a frecuentes ataques y, según muchos, se encuentra en franca declinación⁴. Por la creciente complejidad de la vida económica, se ha dotado a la administración de mayores poderes, que muchas veces rebasan el ámbito de su competencia.

Existen varias formas de infringir el principio de legalidad tributaria: interpretaciones extensivas por parte de entes administrativos fiscalizadores (SII o Aduanas); delegaciones de facultades legislativas en materias que la Constitución lo impide; invasión de la potestad reglamentaria en materias reservadas a la ley y, por último, celebración de tratados internacionales de tramitación simplificada en materias tributarias. Veremos cada una de ellas y su tratamiento jurisprudencial. De alguna u otra manera, resultan infringidos los Arts. 19 Nro. 20; 60 Nro. 14; 61 inc. 2 y 62 inc. 4 Nro. 1 de la Carta Fundamental, pero siempre hay violación del principio de competencia establecido para todos los órganos del Estado en el Art. 7 inc. 1 de la Constitución y, en especial para la administración, en el Art. 2 de la Ley 18.575 sobre Bases de la Administración del Estado.

³ Ver “CTC con Municipalidad de Villa Alemana” en *Gaceta Jurídica* Nro. 139 (1992), pp. 39 y ss. y en *RDJ T. 89* Nro. 1 (1992), sec. 5, pp. 4 a 15.

⁴ MASSONE, Pedro, *Principios de Derecho Tributario* (Valparaíso, 1979), pág. 33.

1. Interpretación extensiva de la ley tributaria

El SII y el Servicio Nacional de Aduanas, al igual que otros entes administrativos, tienen la facultad de interpretar la ley que fiscalizan⁵. Sin embargo, en dicha interpretación no pueden alterar el texto legal. Lo anterior no es infrecuente: la ley establece la base imponible y la interpretación administrativa debe ajustarse a ésta, dado su carácter de fuente superior. Los dos casos comentados dicen relación con la importación de vehículos motorizados.

La importación de vehículos motorizados está gravada con múltiples tributos: aparte de los derechos *ad valorem* (Arancel Aduanero y Ley 18.525), el DL 825 de 1974, sin perjuicio del IVA, establece impuestos especiales a los vehículos motorizados en los Arts. 41, 43 bis y 46. El Art. 41 grava la venta, habitual o no, de vehículos usados (sin perjuicio del impuesto municipal). El 43 bis grava la importación de vehículos de carga o transporte de pasajeros o partes de éstos. Se lo denomina frecuentemente como “impuesto a la cilindrada”. Este tipo de vehículos además está gravado con otro tributo, establecido en el Art. 46. La base imponible de todos estos tributos es la misma del IVA: el valor aduanero más los derechos *ad valorem*. Sin embargo, el SII, mediante Circular Nro. 19 de 1993, excediendo sus facultades interpretativas, aumentó la base imponible y, consecuentemente incrementó el monto del impuesto. Se han documentado dos casos en los cuales se impugnó esta interpretación ilegal:

a) “Importadora Mapal Ltda. con SII”⁷: este caso es una apelación en juicio de reclamación tributaria conocido por la Corte de Apelaciones de Stgo. (1998). Se impugna la validez de la Circular Nro. 19 de 1993 por contravenir el texto legal, alterando la base imponible señalada por la ley en forma clara. La Corte estima que el SII carece de competencia para ello y la circular adolece de nulidad de derecho público. Además, el SII cambió el criterio interpretativo, sustentado en otra circular, sin base que fundamentara dicha alteración. Un ente administrativo no puede alterar su criterio interpretativo sin ningún fundamento; de hacerlo, estaría discriminando y contravendría el principio de igualdad.

⁵ Al respecto ver DUCCI C., Carlos, *Interpretación Jurídica* (Santiago, 1989), pp. 161 a 193. Ver CÉSPEDES, *La Fuerza Vinculante de la jurisprudencia administrativa*, en *Revista Chilena de Derecho*, Vol. 28 Nro. 1 (Santiago, 2001), pp. 149 a 159.

⁶ Se trata siempre de vehículos nuevos. La importación de vehículos usados está prohibida por la Ley 18.483 sobre “Estatuto Automotriz”, una de las pocas prohibiciones para importar que existen en nuestro sistema.

⁷ *Revista Chilena de Derecho*, Vol. 26 Nro. 2 (1999), pp. 495 a 501, con comentario del Prof. José Ignacio Martínez E., Corte de Apelaciones de Santiago, 27/08/98.

b) “Automotriz Rosselot S. A. con SII”⁸: en este caso, la Corte Suprema conoce de un recurso de protección (1993). Este caso tiene el mismo fundamento del anterior: la Circular Nro. 19 de 1993. No obstante, aquí se reclama que la nueva interpretación no se aplique retroactivamente en virtud del Art. 26 del Código Tributario. Al modificarse el criterio de interpretación de la ley por un ente administrativo, aquel no debe aplicarse con criterio retroactivo; básicamente por razones de seguridad jurídica. El Art. 26 del Código Tributario lo señala expresamente y agrega que obra conforme a derecho quien se haya ajustado de buena fe a la interpretación anterior.

2. Regulación reglamentaria en materias de competencia legal

La delimitación del campo reglamentario y el legal es una cuestión difícil⁹. La Constitución de 1980 distingue materias en que la potestad reglamentaria no puede intervenir, como en el caso del sistema electoral, donde la ley debe regular todo “lo no previsto por la Constitución” (Art. 18). El caso de las leyes marco o “de bases” implica una limitación a la regulación legal (sólo las “bases” de la normativa) y un gran campo para la potestad reglamentaria. La situación intermedia es la que causa dificultades; si bien la potestad reglamentaria, en estas materias, debería tener un valor residual o marginal.

La potestad reglamentaria invade el campo legal, infringiendo el principio de legalidad tributaria, cuando los reglamentos directamente crean tributos; condicionan exenciones imponiendo requisitos que no están contenidos en la ley o distinguen donde el legislador no distingue. La invasión de la potestad reglamentaria en el campo legal, en sus diversas formas, ha sido impugnada por dos vías diversas: reclamos de ilegalidad municipal y apelaciones en juicios de reclamación tributaria; dándose varios casos en una y otra.

A) Reclamos de ilegalidad municipal¹⁰.

Todos los reclamos de ilegalidad municipal (dentro del período 1984 - 1988) dicen relación con la Ley de Rentas municipales (dl 3.063), su reglamento contenido en el Decreto supremo 484 de 1980 del Ministerio del Interior y los decretos municipales que lo aplicaban. en síntesis, las normas atinentes a estos casos son el art. 32 nro. 8 de la Constitución; el Art. 54 de

⁸ *Revista Fallos del Mes* Nro. 416 (julio 1993), pp. 425 a 430.

⁹ SOTO KLOSS, Edo., *Ley y reglamento: sus relaciones en derecho chileno*, en *Ius Publicum* Nro. 3 (Santiago, 1999), pp. 35 a 47.

¹⁰ En materia de tributos municipales, ver SOTO KLOSS, Edo. - ARÓSTICA, Iván - MENDOZA, Ramiro, *Derechos municipales por publicidad caminera*, *Revista de Derecho Administrativo Económico* Vol. III Nro. 1 (Enero - Junio 2001), pp. 45 a 78.

la Ley General de Cooperativas; el DL 1.289 de 1976, antigua Ley de Municipalidades; los Arts. 27 y 65 del DL 3.036 de 1979, Ley de rentas Municipales; el Decreto Supremo 484 de 1980 del Ministerio del Interior, que reglamentó Ley de Rentas Municipales; y los Decretos Municipales de la Municipalidad de Santiago.

La Ley de Rentas Municipales señala que están exentos de pagar patentes municipales las personas jurídicas sin fines de lucro. Según la Ley de Cooperativas, estas personas jurídicas no tienen fines de lucro y, por lo tanto, debieran estar exentas del pago de este gravamen. Sin embargo, el reglamento, contenido en el Decreto Supremo Nro. 484 de 1980, señalaba que se cobraría 50% de patente a entes sin fines de lucro que realizaran operaciones gravadas en forma complementaria a su actividad principal y repartieran los excedentes entre sus miembros (siguiendo el Art. 54 de la Ley de Cooperativas, tácitamente derogado por el DL 3.063). La Contraloría General de la República y los decretos municipales entendieron que esta última disposición estaba vigente y no tenía vicio de ningún tipo.

Las Cortes sostuvieron invariablemente que el reglamento distinguía y condicionaba la exención con requisitos y exigencias que no estaban contenidas en la ley, violando la Constitución. Las Cortes ordenaron, en consecuencia, la devolución del tributo indebidamente pagado.

i) “Cooperativa Nacional de Dueños de Camiones Ltda. con Municipalidad de Stgo”¹¹. La Corte Suprema, conociendo un recurso de queja, señala que al reglamentarse la aplicación del Art. 27 del DL 3.063 de 1979 y dictar al efecto el DS 484 de 1980, se imponen exigencias adicionales a quienes tienen derecho a acogerse a las exenciones de patente municipal que la ley prescribe. Por lo tanto, el reglamento ha dicho algo distinto que lo dispuesto por el legislador en la norma legal reglamentada. La ley no condiciona la exención de pago de la patente municipal sino al hecho de que las personas o entidades beneficiarias sean de aquellas cuyos objetivos propios no persigan fines de lucro, sin imponer ninguna otra exigencia. Frente a la contradicción existente entre la ley y el texto reglamentario, prima aquella. La potestad reglamentaria de ejecución se traduce en la dictación de reglamentos que el Presidente de la República o el ente administrativo competente estima conveniente para la ejecución de las leyes. En otras palabras, dicha potestad se encuentra encaminada al cumplimiento de ellas, pero no a su modificación, puesto que dicha potestad esta subordinada a la Constitución y a las leyes.

¹¹ *RDJ T. 81* Nro. 2, sec. 5, pp. 110 y ss., Corte Suprema, 1984.

ii) “Cooperativa Agrícola Pisquera Elqui Ltda. con Municipalidad de Stgo”¹². Según la Corte, un acto administrativo reglamentario que restringe los términos amplios y generales de una disposición legal, reduciendo sus alcances, excede los límites de la potestad reglamentaria. Por este motivo, las disposiciones que en él se contienen no pueden prevalecer sobre las de la ley.

iii) “Cooperativa de Ahorro y Crédito Manuel Montt con Municipalidad de Stgo”¹³. Según la Corte, el DL 3.063 eximía del pago de patente municipal a las entidades que por sus objetivos propios, no perseguían fines de lucro. Entre éstas encuentran por definición las cooperativas. Además, la Corte sostuvo que el DS 484, no puede prevalecer sobre la ley que reglamenta, puesto que su objetivo debe tender a darle cumplimiento o “ejecutarla”, pero en ningún caso modificarla, lo cual escapa a las atribuciones de la potestad reglamentaria. Por esta razón, y ante el conflicto que se observa entre el DL 3.063 y el Art. 15 de su Reglamento (que ordena el pago de patente municipal a las cooperativas), debe primar la ley que exime del pago de dicha patente a las cooperativas (considerando 5). La Corte concluye, siguiendo los razonamientos anteriores, que procede acoger el reclamo de ilegalidad y, por lo tanto, declarar ilegal y dejar sin efecto el acto administrativo municipal que ordenó a una cooperativa el pago de patente municipal. Por tanto la municipalidad respectiva debe devolver las sumas indebidamente pagadas desde la fecha de vigencia del DL 3.063, con reajustes e intereses.

iv) “Cooperativa Militar con Alcalde de Stgo.”¹⁴. La Corte sostuvo que si un acto administrativo reglamenta una disposición legal y subordina o condiciona una exención prevista por el legislador a hechos que éste no ha contemplado, reduciendo así sus efectos o alcances, excede los límites que la Constitución ha puesto a la potestad reglamentaria de ejecución (Art. 32 Nro. 8); en consecuencia, las disposiciones que contravienen la ley no pueden prevalecer sobre ésta.

v) “Cooperativa Agrícola Lechera Stgo. con Alcalde de Stgo.”¹⁵. La Corte señaló que, por ser el DL 3.063 una norma de mayor jerarquía, que exime de pago de impuesto a las cooperativas, prevalece sobre el Art. 15 del DS 484 del Ministerio del Interior, que determinaba que no regiría esta exención, si se ejercen en forma exclusiva o complementaria cualquier actividad gravada. La contradicción entre una ley y su reglamento se resuelve hacien-

¹² *RDJ T.* 82 Nro. 1, sec. 5, pp. 59 y ss., Corte de Apelaciones de Santiago, 1985.

¹³ *Gaceta Jurídica* Nro. 81, pp. 33 y ss., Corte de Apelaciones Santiago, 1987.

¹⁴ *RDJ T.* 85 Nro. 2, sec. 5, PP. 178 y ss., Corte de Apelaciones Santiago, 1988.

¹⁵ *Gaceta Jurídica* Nro. 98, pp. 26 y ss., Corte de Apelaciones de Santiago, 1988.

do primar el texto de aquella, toda vez que la potestad reglamentaria se traduce sólo en la facultad de dictar reglamentos, decretos e instrucciones tendientes a la correcta y expedita aplicación de la ley. En ningún caso puede derogar o hacer inoperante la aplicación de la misma. Lo anterior constituye una aplicación del principio de jerarquía.

B) Apelaciones en juicios de reclamación tributaria.

Todas estas apelaciones en juicio de reclamación tributaria dicen relación con el IVA, establecido en el DL 825 de 1974, y su reglamento, el DS 55 de Hacienda, de 24/01/77. Según la jurisprudencia, el DL 825 otorga derecho al crédito IVA siempre que el bien adquirido esté en relación directa con el giro de la empresa. La jurisprudencia judicial lo entiende de manera amplia: no dirá relación directa con el giro cuando el bien adquirido esté totalmente desvinculado de la actividad gravada. Por lo tanto, incluye adquisiciones tanto de activo fijo como realizable (Art. 23 Nro. 2 del DL 825). Sin embargo el reglamento, en sus Arts. 40 inc. 2 y 41 Nro. 3 no otorga derecho a crédito por la adquisición de bienes muebles destinados a formar parte de bienes raíces. Las Cortes estimaron que dicha disposición del reglamento era ilegal y, por ende, adolecía de nulidad de derecho público. Se han documentado varios casos relacionados con lo anterior:

i) “Central Deportiva Sparta Ltda. con SII”¹⁶. Según la Corte de Stgo., el Art. 23 Nro. 2 del DL 825, niega al contribuyente el derecho a crédito fiscal por la adquisición de bienes o la utilización de servicios que no guarden relación directa con la actividad del vendedor. Por su parte, el DS 55 del Ministerio de Hacienda, Reglamento del Decreto Ley 825, emplea en su Art. 41 Nro. 3 un lenguaje parecido al expresar que no procede el derecho a crédito fiscal por los gravámenes pagados en la compra de bienes corporales muebles que no guarden relación con la actividad o giro del contribuyente. Los gastos en que incurre una empresa por la reparación, remodelación, habilitamiento, etc. y resguardo de sus locales, resultan indispensables para el desarrollo e incremento de su giro habitual, pues están destinados a procurar la estructuración material adecuada para la mejor administración de la empresa y, sobre todo, a obtener un aumento en el flujo de ventas a través de la presentación y exhibición de recintos atrayentes, cómodos y acordes con las exigencias de un mercado competitivo. Por consiguiente, los bienes adquiridos y los servicios utilizados en esas operaciones deben considerarse destinados a fines propios del giro habitual de la vendedora, y dan derecho a crédito fiscal. Para la Corte, en la mecánica del IVA no tiene relevancia el hecho que los bienes y servicios no sean adquiridos por el contribuyente para su venta, sino para ser incorporados a los

¹⁶ *Gaceta Jurídica* Nro. 38, pp. 108 y ss., Corte de Apelaciones de Santiago, 1983.

inmuebles donde se ejerce la actividad, con lo que pasaría a ser consumidor final de ellos y debería soportar el IVA que en su oportunidad le afectó. El esquema del IVA no se centra en la especie producida, sino en el “consumo”, lo que quiere decir que no importa que el bien o servicio se venda (o sea, genere débito fiscal) en el mismo período en que se adquirió (o sea, que motive crédito fiscal). La Corte sostiene que cualquier limitación que no sea una de las del Art. 23 Nro. 2 del DL 825, relativas a operaciones que no guarden relación con la actividad del vendedor, excede el ámbito de aplicación del DL 825. La excepción contemplada en la parte final del inc. 2 del Art. 40 del DS 55, que no confiere crédito fiscal por el IVA soportado en la adquisición de bienes o servicios destinados a formar parte de un inmueble por naturaleza, *no está contemplada en la ley*, y, por lo tanto, es ilegal¹⁷.

ii) “Manufacturas Orlando con SII”¹⁸. La Corte de Stgo.¹⁹ sostuvo esta vez que, si bien el DS 55 dispone en su Art. 40 inc. 2 que no hay derecho a crédito fiscal por las adquisiciones que recaigan sobre especies muebles destinadas a formar parte de un inmueble por naturaleza, tal disposición carece de validez legal porque establece una excepción no contenida en el Art. 23 inc. 1 Nro. 2 del DL 825. Hay un fallo idéntico al anterior entre las mismas partes. Hay una evidente contradicción entre el texto legal y el reglamentario, que es mucho más amplio. En opinión del tribunal, al tratarse de fuentes de diversa jerarquía, debe primar la ley. El análisis se reduce a un simple contraste normativo entre la norma superior y la subordinada.

iii) “Industria Metalúrgica Durocrom S.A. con SII”²⁰. La Corte de Stgo. declaró que el inc. 2 del art. 40 del DS 55, exceptúa del crédito fiscal el impuesto con que se grava la adquisición de especies corporales muebles destinadas a formar parte de un inmueble por naturaleza. Sin embargo, la regla general sobre el crédito IVA está en los Arts. 23 Nro. 1 del DL 825 y el Art. 40 del DS 55, siendo ésta sumamente amplia. A su vez el Nro. 2 del Art. 23 del DL 825, señala los casos en que no procede dicho crédito. Estas tres normas deben interpretarse armónicamente. Cualquier limitación realizada por el reglamento va contra el esquema del IVA y excede el ámbito de aplicación previsto por la ley. La Corte señala que desde antiguo se reco-

¹⁷ Esta sentencia sintetiza de manera inmejorable la mecánica del IVA. Existe un voto disidente que estuvo por rechazar el reclamo en razón que el IVA grava las compraventas de bienes corporales muebles empleados por un contribuyente en introducir mejoras no locativas en un inmueble arrendado para el desarrollo de su actividad comercial. No hay derecho al crédito fiscal si estas compraventas no constituyen operaciones que tengan relación *directa* con el giro del contribuyente.

¹⁸ *Gaceta Jurídica* Nro. 39, pp. 111 y ss., Corte de Apelaciones de Santiago, 1983.

¹⁹ *Gaceta Jurídica* Nro. 39, pp. 114 y ss., Corte de Apelaciones de Santiago, 1983.

²⁰ *Gaceta Jurídica* Nro. 40, pp. 130 y ss., Corte de Apelaciones de Santiago, 1983.

noce a los tribunales ordinarios la atribución para pronunciarse sobre la eficacia legal de un acto administrativo; por lo tanto, éstos pueden prescindir, por ilegal, de la excepción a utilizar el crédito fiscal contemplada en el DS 55. Además, la Corte enfatiza que la Dirección del SII por Circular Nro. 101 de 10/08/77 explica a los agricultores que gozan de crédito fiscal por las adquisiciones de materiales necesarios para la fabricación o construcción de prensas, calderas, cubas, alambiques, toneles, y maquinarias que formen parte de un establecimiento agrícola-industrial, aun cuando adhieren al suelo, así como por los gastos de reparaciones y mantención de bienes del activo inmovilizado. Finaliza la Corte señalando que el legislador optó por un sistema ilimitado de crédito fiscal, que se extiende a los bienes y servicios destinados al activo fijo, al activo realizable, y a otros gastos de tipo general. En este esquema, no tiene relevancia el hecho de que los bienes y servicios no sean adquiridos por el contribuyente para su venta sino para ser incorporados a inmuebles donde funcione una industria, pasando a ser consumidor final de dichos productos²¹.

2. *Delegaciones legislativas improcedentes*

Según el Art. 61 inc. 2 de la Constitución, la delegación de facultades legislativas no procede en materia de garantías constitucionales, entre ellas está la legalidad de los tributos (Art. 19 Nro. 20). Entonces se infringe el principio de legalidad tributaria cada vez que se delegan facultades legislativas violando el texto constitucional: se delegan facultades en materias en que ésta no procede; el decreto dictado se extiende más allá de las materias sobre las cuales versa la delegación; la delegación se realiza en términos vagos; no se respeta el plazo de un año; etc. Estas delegaciones legislativas improcedentes se han impugnado por diferentes medios: dictámenes de la Contraloría General de la República; reclamos de ilegalidad municipal; recursos de protección; recursos de inaplicabilidad y requerimientos al Tribunal Constitucional.

a) Dictámenes de la Contraloría general de la República. La Contraloría General de la República interpreta la ley de modo obligatorio para la administración del Estado²²; los dictámenes emanados de la Contraloría constituyen la jurisprudencia administrativa más importante. El art. 6 inc. 4 de su Ley Orgánica establece que “sólo las decisiones y dictámenes de la Contraloría General de la República serán los medios que podrán hacerse

²¹ Esta sentencia explica magníficamente el sistema de “crédito de impuesto contra impuesto” y el “efecto en cascada” que el mecanismo del IVA pretende evitar.

²² Ver Arts. 1, 5, 6, 9 y 19 de la Ley 10.336, Orgánica Constitucional de la Contraloría General de la República.

valer como constitutivos de la jurisprudencia administrativa en las materias a que se refiere al art. 1 (ingreso e inversión de los fondos del Estado; constitucionalidad y legalidad de los decretos supremos y de las resoluciones de los Jefes de Servicios, etc.)”. Esta “jurisprudencia administrativa” puede invocarse como fuente de derecho obligatoria para las demás entidades públicas. Se trata pues de precedentes que trascienden al ámbito de la propia Contraloría; no sólo son vinculantes para ella misma sino también para la toda la administración activa. Esta idea es remarcada por el art. 19 que señala: “Los abogados, fiscales o asesores jurídicos de las distintas oficinas de la Administración Pública o instituciones sometidas al control de la Contraloría que no tienen o no tengan a su cargo defensa judicial, quedarán sujetos a la dependencia técnica de la Contraloría, cuya jurisprudencia y resoluciones deberán ser observadas por esos funcionarios”²³. Para que exista debida publicidad, el art. 33 encarga al Departamento Jurídico la recopilación de los dictámenes para una mejor consulta de la jurisprudencia contralora. Entonces, una manera de impugnar un acto administrativo es solicitar un dictamen a la Contraloría. De este modo, si la delegación se realiza en términos impropios, la Contraloría puede advertir y ordenar subsanar este vicio²⁴. Así lo ha hecho en casos de delegaciones improcedentes.

Entre los más lúcidos pronunciamientos contralores destaca el Dictamen Nro. 49.487 de 23/12/99. El Art. 41 de la Ley Orgánica del MOP (DFL 850 del MOP de 1997, texto refundido, coordinado y sistematizado de la Ley 15.840) faculta a la Dirección de Vialidad para cobrar los derechos correspondientes por instalaciones, como obras sanitarias, alambrados telefónicos, transmisión de energía eléctrica, etc. colocadas en caminos públicos de competencia de la Dirección de Vialidad. La ley no señala el porcentaje, cifra, márgenes o forma de cálculo alguno (además, la Dirección sólo invocaba sus intereses económicos). Es decir, entrega, en términos muy vagos, una facultad discrecional al ente administrativo para fijar el tributo correspondiente. Por Resolución exenta Nro. 4.677 la Dirección de Vialidad

²³ Según un fallo de la Corte de Valpo., confirmado por la Corte Suprema, los dictámenes que emita la Contraloría General de la República son obligatorios para la autoridad administrativa y su inobservancia puede irrogar responsabilidad. Según esta sentencia, la administración activa debe adoptar las medidas conducentes para ejecutar la ley cuyo alcance fijan aquellos dictámenes. La inobservancia de acatar los dictámenes de la Contraloría constituye una omisión arbitraria recurrible por vía de protección. *Gaceta Jurídica* Nro. 83, 1987, pp. 50 a 54.

²⁴ Para un análisis más completo sobre la actividad dictaminadora de la Contraloría, ver ARÓSTICA, Iván, *Notas sobre los Dictámenes de la Contraloría General de la República*, en *XX Jornadas de Derecho Público. Universidad de Valparaíso, octubre/1989* (Valparaíso, 1991), II.

fijó esos gravámenes (Art. 14) y ésta no es, según el dictamen, la vía idónea para imponer un gravamen. El pretendido cobro cabe dentro del vocablo “tributo” que señala la Constitución. La ley es la que debe regularlo en sus aspectos sustanciales. La Dirección de Vialidad carece de competencia para fijar un tributo. El Art. 41 representaría, según el dictamen, una delegación de facultades improcedente.

La jurisprudencia contralora ha sido reiterada en dar la máxima amplitud a la noción de tributo, conforme al nuevo texto constitucional, según lo demuestran los dictámenes Nros. 6.312 de 1988; 7.858 de 1991; 5.389 de 1983; 17.553 y 27.576 de 1984; 19.092 de 1996; 7.858 de 1991; 13.188 de 1995; 11.758 de 1992 y 6.187 de 1997²⁵. Sin embargo, Contraloría no ha declarado derechamente que un artículo de una ley es inconstitucional porque tradicionalmente el ente fiscalizador estima que dicha declaración le corresponde a la Corte Suprema por medio del recurso de inaplicabilidad²⁶.

b) Reclamos de ilegalidad municipal. Sólo un reclamo de ilegalidad municipal aparece documentado, relacionado con la legalidad tributaria y su infracción por delegaciones improcedentes. La corte Suprema llega a conocer la causa “CTC S.A. con Alcalde de Puente Alto” por vía de casación en el fondo (21/07/99)²⁷. En este caso, una ordenanza municipal (Art. 22) establecía el cobro de *derechos* por el uso temporal de espacios públicos a cargo de la municipalidad, tales como veredas, calzadas, etc. para cavar hoyos e instalar sus faenas. A su vez, el Art. 18 de la Ley 18.168 “Ley General de Telecomunicaciones”, exigía que el ejercicio de las concesiones debía ser conforme a las ordenanzas que correspondan. Tanto la Corte de Apelaciones como la Suprema sostuvieron que la ley otorgaba atribuciones a la municipalidad para cobrar esos derechos. En consecuencia, el recurso fue rechazado. Averiguar cuándo un ente público cobra *tarifas* por servicios o *rentas* de arrendamiento o *tasas* (es decir un tributo) es una cuestión difícil. Para el jurista argentino Rafael Bielsa, si el servicio se presta en virtud de un “monopolio de derecho”, lo que se paga es “tasa”; si el servicio se presta “en concurrencia”, lo que se paga es “precio” (aunque haya monopolio, si él es de hecho y no de derecho)²⁸. Es decir, estaremos en presencia de una tasa cuando la actividad realizada por el Estado no puede sustituirse por la actividad de un particular (por ejemplo, las certificaciones sobre estado civil o la legalización de documentos). En cambio, estaremos en presencia de un

²⁵ Ver MENDOZA, Ramiro, en *Informe Constitucional* Nro. 2.198 de 30/03/00.

²⁶ Ver SOTO KLOSS, Edo. - ARÓSTICA, Iván - MENDOZA, Ramiro, *Derechos municipales por publicidad caminera*, en *Revista de Derecho Administrativo Económico* Vol. III Nro. 1 (Enero - Junio 2001), pp. 45 a 78.

²⁷ Ver BRUNA, Guillermo, en *Informe Constitucional* Nro. 2.070 de 07/09/99.

²⁸ BIELSA, Rafael, *Compendio de Derecho Público* (Buenos Aires, 1952), III, p. 360.

precio y de un servicio de derecho privado otorgado por el Estado cuando la actividad de éste puede ser sustituida por la de un particular (por ejemplo, el pago de una mensualidad en una universidad estatal o el servicio postal). En el caso en cuestión, los concesionarios no tienen opción ninguna de sustraerse del pago de la “tarifa”. Ésta es un requisito indispensable para desarrollar la actividad de que se trata. Por lo tanto, se trata de un tributo, que debe someterse a todas las limitaciones constitucionales. La atribución dada por la Ley de Telecomunicaciones a las municipalidades es muy vaga. En ningún momento menciona la posibilidad de imponer tributos y, si así fuere, constituiría una delegación improcedente.

c) Recursos de protección. Sólo se ha documentado un recurso de protección en materia de legalidad tributaria y su infracción por delegaciones improcedentes. En la causa caratulada “Cámara de la Industria Farmacéutica A.G. con Ministro de Salud” (19/06/97)²⁹, la Corte Suprema nuevamente tiene que determinar si el pago de una suma de dinero a un ente estatal constituye una tasa (siendo aplicable todo el régimen de los tributos) o una “tarifa” pagada por un servicio. El Instituto de Salud Pública es el organismo encargado de autorizar, inspeccionar, autorizar, registrar y controlar la importación, exportación y fabricación y comercialización de medicamentos, según su ley orgánica, DL 2.763 de 1979. Su ley orgánica faculta al Instituto de Salud Pública a cobrar un *arancel* por las actividades señaladas precedentemente. Por resolución de este servicio se aumentaron los valores establecidos previamente, ante lo cual se interpuso el recurso de protección por la Cámara de la Industria Farmacéutica A.G. Para la Corte, tampoco este arancel constituía una tasa y rechazó el recurso. Al igual que el caso anterior, es evidente que el pago por esos *servicios* constituye una tasa: tiene carácter coactivo y el particular, si desea realizar la actividad farmacéutica, debe necesariamente pagar dicha prestación. La ley orgánica de este servicio público delega facultades sobre cuestiones tributarias en términos vagos y, por lo tanto, es una delegación improcedente.

d) Recursos de inaplicabilidad por inconstitucionalidad. El recurso de inaplicabilidad por inconstitucionalidad parece ser la vía más idónea para impugnar delegaciones improcedentes. Así lo ha reconocido tradicionalmente la Contraloría General de la República. El ente fiscalizador estima que la declaración de inconstitucionalidad de disposiciones legales le corresponde a la Corte Suprema por medio del recurso de inaplicabilidad³⁰.

²⁹ Ver ORTÚZAR, Waldo, en *Informe Constitucional* Nro. 1.523 de 04/06/97.

³⁰ Ver SOTO KLOSS, Edo. - ARÓSTICA, Iván - MENDOZA, Ramiro, *Derechos municipales por publicidad caminera*, en *Revista de Derecho Administrativo Económico* Vol. III Nro. 1 (Enero - Junio 2001), pp. 45 a 78.

Se han presentado varios casos:

i) “Watt’s Alimentos con Fisco”³¹. Este recurso cuestiona la constitucionalidad de los derechos específicos aplicables al comercio exterior. Éstos están establecidos en el Art. 12 de la Ley 18.525 sobre importación de mercancías al país. Se caracterizan por ser excepcionales, porque sólo se aplican a la importación de los productos allí señalados (trigo, semillas oleaginosas, aceites vegetales comestibles y azúcar) por unidades arancelarias (kilo bruto, neto, etc.). Más que recaudar fondos, los derechos específicos tienen por objeto impedir grandes fluctuaciones en los precios de estos productos, de manera de no desestabilizar el mercado interno (el Art. 12 comienza señalando “Para el solo efecto de asegurar un margen razonable de fluctuación de los precios internos del trigo...”). Como resultado de su aplicación existe una “banda de precios”. El “piso” de ésta se alcanza mediante la aplicación de derechos específicos (si los precios internacionales son bajos) y el “techo” a través de rebajas a los derechos *ad valorem* (si los precios internacionales son altos).

La Ley 18.525 señala “*establécense derechos específicos*”, para luego indicar un procedimiento para su determinación. El monto de los derechos específicos es establecido por el Presidente de la República según parámetros fijados por la propia ley. Para ello, una vez al año dicta un decreto que contiene una escala decreciente con los precios FOB observados de los productos gravados. A cada precio se le asigna un derecho, de modo que si a la fecha de embarque dicha mercancía tiene un valor establecido en la lista, se le aplicará el derecho correspondiente.

Como la Ley 18.525 “crea” el derecho específico y encarga el establecimiento de su monto al Presidente de la República, su constitucionalidad ha sido cuestionada por tratarse de una delegación de facultades legislativas en materias en que ésta no procede. Si bien la ley señala el procedimiento, muchos factores son determinados administrativamente. No obstante, la Corte Suprema estimó que el Art. 12 de la Ley 18.525 era constitucional, señalando que el legislador no estableció una delegación de facultades, sino que el Presidente de la República fue “llamado a ejercer la potestad reglamentaria a título de sus facultades propias”. Es decir, el Presidente ejerce la prerrogativa consagrada en el Art. 32 N° 8 de la Carta Fundamental, sin que medie una transferencia de funciones de un órgano a otro. La institución es denominada “remisión normativa” por los administrativistas. Ésta se presenta cuando la ley encarga a un órgano de la administración la regulación de algunos elementos que la complementan mediante un reglamen-

³¹ *RDJ T. 90* Nro. 3 (1993), sec. 5, pp. 219 y ss. También en *Gaceta Jurídica* N° 159 (1993), pp. 40 y ss.

to, que conserva su calidad de tal. De esta forma se amplía el campo de aplicación del reglamento subordinado. Esta institución es defendida por algunos autores como el profesor Pedro Pierry³². Sin embargo, la aplicación de esta teoría es dudosa y constituye un serio atentado a la garantía de legalidad de los tributos. Si no procede la delegación de facultades legislativas en estas materias, con mayor razón no debería proceder la remisión normativa. Para el profesor Soto Kloss, la “remisión normativa” es una institución propia del derecho español que no tiene cabida en el sistema jurídico chileno. El decreto en cuestión no puede ser manifestación de la potestad reglamentaria autónoma, ya que trata asuntos de reserva legal (tributos). Tampoco es un reglamento de ejecución, ya que no “ejecuta” la ley sino que fija elementos esenciales del gravamen. Por último, no puede ser un DFL ya que la Constitución³³ prohíbe delegar facultades legislativas sobre garantías constitucionales³⁴.

Ley 19.030³⁴ que creó el “Fondo de Estabilización de Precios del Petróleo” tiene los mismos reparos de constitucionalidad que los derechos específicos del Art. 12 de la Ley 18.525. No obstante, ningún recurso de inaplicabilidad (ni de ningún tipo) se presentó contra dicha ley. Al igual que la ley 18.525, si bien es la ley la que “crea” estos tributos; su aplicación y elementos esenciales se determinan por decreto. Posiblemente, para argumentar a favor de su constitucionalidad, se podría invocar la teoría de la “remisión normativa”, que tuvo éxito ante la Corte Suprema. La Ley 19.030 fue revisada por el Tribunal Constitucional en virtud del Art. 82 Nro. 1 de la Carta Fundamental en causa rol Nro. 117 (11/01/91); pero no se suscitaron cuestiones de constitucionalidad y dicha ley no fue objeto de ningún reparo. Esta ley también crea una “banda de precios”, atenuando las variaciones de los precios de venta internos de los combustibles derivados del petróleo, motivadas por fluctuaciones de las cotizaciones internacionales. Para determinar cuándo usar el fondo, la ley establece ciertos hitos referenciales. El principal es el “precio de referencia intermedio”, que es el esperado al mediano y largo plazo en el mercado petrolero. A partir de él se

³² PIERRY A., Pedro, *El ámbito de la ley, en El Proceso Legislativo en Chile* (Santiago, 1990), pp. 67 a 88. Tratado también por GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo, *Curso de Derecho Administrativo* (Madrid, 1988), pp. 253 a 267.

³³ Ver el comentario del Prof. SOTO KLOSS en *RDJ T.* 90 Nro. 3, 1993, sec. 5, pp. 219 y ss.

³⁴ El Decreto Nro. 211 de 19/07/00 del Ministerio de Minería fija el Reglamento de esta ley.

obtienen los “precios de referencia superior e inferior”³⁵, que son el “precio de referencia intermedio” más o menos, su 12.5% (éste es el porcentaje mínimo de diferencia). Ambos conforman una “banda” dentro de la cual debe mantenerse el precio del petróleo en el mercado interno. El otro hito referencial es el “precio de paridad”. Éste consiste en la cotización promedio semanal observada en los mercados internacionales relevantes de las gasolinas automotrices, nafta para uso en la fabricación de gas de cañería, kerosene doméstico, petróleos diesel, petróleos combustibles y gas licuado, incluidos los costos de transporte, seguros y otros gastos. Mientras el “precio de paridad” se mantenga dentro de la banda, el fondo se mantendrá estático. En cambio, si el “precio de paridad” es menor que el “precio de referencia inferior”, operará un impuesto que afectará a la primera venta o importación de los combustibles regulados por la Ley 19.030. Los recursos recaudados incrementarán el Fondo. Por otra parte, si el “precio de paridad” es mayor que el “precio de referencia superior”, operará un crédito fiscal a favor del productor, refinador o importador de los combustibles³⁶.

ii) “Corporación Chilena de la Madera S.A. con Conaf”³⁷. En este caso, la Corte Suprema (21/11/97) rechaza un recurso de inaplicabilidad aduciendo que el pago de prestaciones no constituye una tasa y, en consecuencia, no se aplican las garantías constitucionales tributarias. El Art. 10 de la Ley 19.118 faculta a Conaf para cobrar *tarifas* por las actuaciones e inspecciones que deba realizar para que pueda obtenerse el pago de la bonificación forestal o para la aprobación de planes de manejo³⁸ para tal o aprovechamiento de bosques. Las tarifas a cobrar por estas actuaciones e inspecciones se determinan en un decreto supremo emanado del Ministerio de Agricultura que debe llevar la firma del Ministro de Hacienda. Nuevamente la discusión se centró en la naturaleza jurídica de dicha tarifa, si era o no un tributo. En cuanto al fondo, la redacción del Art. 10 de la Ley 19.118 es

³⁵ Estas cantidades, junto con el precio de paridad, están sujetas a variación permanente, se fijan por Decreto Supremo por el Ministerio de Minería, previo informe de la Comisión Nacional de Energía.

³⁶ El monto original se ha incrementado en dos ocasiones por las Leyes 19.660 y 19.681.

³⁷ Ver BERTELSEN, Raúl, en *Informe Constitucional*/Nro. 1.653 de 12/12/97.

³⁸ Los planes de manejo están regulados en los Arts. 41 y 42, en relación con el Art. 2 letras b), g), p) y q) de la Ley 19.300; y el DS Nro. 94 de 1995 del Ministerio Secretaría General de la Presidencia, que fija el Reglamento de Planes de Prevención y Descontaminación (se trata de normas generales que regulan la creación de normas más específicas). Los planes de manejo tienen por fin permitir la regeneración de recursos renovables y recuperar la diversidad biológica. El Art. 41 señala que el uso y aprovechamiento de los recursos naturales renovables debe efectuarse asegurando su capacidad de regeneración y manteniendo la diversidad biológica asociada a ellos.

sumamente amplia y vaga: “*Faciltase* a la Corporación Nacional Forestal para cobrar tarifas por las actuaciones e inspecciones que debe realizar por motivo del pago de bonificaciones forestales o de planes de manejo para tala o aprovechamiento de bosques”. El Art. 10 señala también que “las tarifas se fijarán por decreto supremo del Ministerio de Agricultura, el que llevará, además, la firma del Ministro de Hacienda”. Se trata de una delegación muy vaga, por lo tanto, inconstitucional. Como señala el profesor Bertelsen, la sentencia debió distinguir entre la inspección necesaria para obtener la bonificación forestal y aquellas con motivo de un plan de manejo. La segunda tiene más bien la característica de una tasa, ya que implican el ejercicio de funciones públicas y el particular, para desarrollar la actividad de que se trata, debe forzosamente requerir dichas actuaciones por parte del ente público. Al ser una tasa, debe cumplir con todas las exigencias que la Constitución impone a los tributos. En cuanto a la legalidad tributaria, indudablemente no la cumplen si los montos se fijan por decreto, producto de una delegación vaga hecha por la Ley 19.118.

iii) “Comercial Ivonne S.A. con SII³⁹”. Esta sentencia (26/03/94) pone en tela de juicio el DL 3.063 (Art. 43, hoy Art. 42) sobre rentas municipales, que permite a las municipalidades establecer *derechos* por servicios, permisos o concesiones, los que serían determinados por ordenanzas locales. Nuestro Tribunal Supremo declaró que esta disposición era inconstitucional. La Corte, para efectuar el examen de constitucionalidad, confronta las disposiciones correspondientes del DL 3.063 con los Arts. 6, 7, 19 Nro. 20, 60 Nro. 2 y 14 y 62 inc. 4 de la Constitución. De este análisis, el Tribunal Supremo concluye que, cualquier autoridad debe desarrollar su actividad dentro de los límites de las atribuciones que le señala la ley, y debe estar acorde con la Constitución (principio de competencia). La Carta Fundamental precisa, para imponer un tributo, de una ley de iniciativa del Presidente. Esta ley debe determinar su forma y proporcionalidad como singularizaciones mínimas encaminadas a dar certeza jurídica. Incluso, el propio DL 3.063 se coloca en el caso de que existan tipos de servicios, concesiones o permisos “cuyas tasas no estén fijadas por la ley”. También señala esta disposición que, en el evento de nuevos servicios que se creen por las municipalidades, en que se concede la autorización para que dichos derechos o cargas que no existen o cuyas tasas no están fijadas legalmente, puedan ser establecidas mediante ordenanzas municipales. La única condición que exige es que sean publicadas. Para la Corte, esto significa que la ley deja sin precisar la “forma, proporcionalidad o progresión” que deben guardar los tributos. El máximo Tribunal señala también que la disposición en

³⁹ Boletín del SII Nro. 493, diciembre 1994, sec. jurisprudencia judicial, pp. 227 y 228.

cuestión desconoce el principio de la legalidad en materia tributaria, puesto que en él no sólo se omitió la proporcionalidad, sino que representa una delegación de facultades que sólo concierne, según la Constitución, exclusivamente al Presidente de la República y al Congreso Nacional. En síntesis, se trata de una verdadera delegación normativa que hace el legislador al alcalde⁴⁰.

iv) “CTC con Municipalidad de Villa Alemana”⁴¹. En términos similares al fallo anterior, la Corte Suprema acepta el recurso y declara inconstitucional el Art. 43 del DL 3.063 por ser contrario a los Arts. 19 Nro. 20 y 62 inc. 4 y de la Constitución. Según nuestro máximo tribunal, las disposiciones recurridas no se avienen con los requisitos que para los tributos exige la Constitución. El principio de la legalidad tributaria implica que los gravámenes deben hallarse condicionados y regulados, en todos sus aspectos sustanciales, por una ley (cons. 10 y 11). El Art. 43 del DL 3.063, deja sin precisar “la forma, proporcionalidad o progresión” que deben guardar los tributos. Dicho DL ni siquiera señala márgenes o tasas. Por lo tanto, su determinación queda al arbitrio de la autoridad administrativa. Lo anterior hace que esta disposición sea incompatible con la Constitución. El precepto, según la Corte, representa una especie de delegación de facultades de aquellas que la Carta Fundamental entrega al parlamento, a partir de la iniciativa del ejecutivo (Art. 62 inc. 4 Nro. 1)⁴². Toda autoridad debe someter su acción a los límites que la Constitución señala y una municipalidad no está autorizada a imponer tributos y fijar sus elementos esenciales.

e) Pronunciamientos del Tribunal Constitucional. El Tribunal Constitucional tiene competencia para verificar la constitucionalidad de numerosas normas. En razón de ello, ha fallado numerosas materias relacionadas con el principio de legalidad de los tributos cuando se infringe por medio de delegaciones impropias.

i) Rol Nro. 50 de 29/02/88: Proyecto de LOC de Municipalidades. El Tribunal Constitucional analizó este proyecto de ley en virtud del Art. 82 Nro. 1, según el cual las leyes orgánicas constitucionales tienen un control preventivo y obligatorio. Entre otras materias, el Tribunal Constitucional abordó cuestiones tributarias. En efecto, el Art. 5 letra f) del proyecto esta-

⁴⁰ Ver, para un análisis exhaustivo del DL 3.063 y sus modificaciones, SOTO KLOSS, Edo. - ARÓSTICA, Iván - MENDOZA, Ramiro, *Derechos municipales por publicidad caminera*, en *Revista de Derecho Administrativo Económico* Vol. III Nro. 1 (Enero - Junio 2001), pp. 61 y 73. La Ley de Rentas Municipales contrapone los “impuestos municipales” con los “Recursos Municipales por Concesiones, Permisos y Pago de Servicios”; lo mismo la LOC de Municipalidades.

⁴¹ En *Gaceta Jurídica* Nro. 139 (1992), pp. 39 y ss., y en *RDJT* 89 Nro. 1, 1992, sec. 5, pp. 4 a 15.

⁴² Hay dos votos disidentes, ambos por cuestiones procesales.

blecía que, para el cumplimiento de sus funciones, las municipalidades tendrían la atribución de “*establecer tributos que graven actividades o bienes que tengan una clara identificación local, para cuyo efecto las autoridades comunales deberán actuar dentro de los marcos que la ley establezca*”. Para efectuar su análisis, el Tribunal Constitucional coteja el texto del Art. 19 Nro. 20 de la Carta Fundamental con el proyecto. El Tribunal Constitucional estima que el proyecto infringe el Art. 19 Nro. 20 inc. final de la Constitución, por cuanto omite señalar como requisito *el destino que deben tener los tributos*, para que las municipalidades ejerzan la facultad atribuida en el proyecto. Como la Carta Fundamental exige terminantemente que los gravámenes sean *aplicados* a obras de desarrollo comunal, al no indicarse en el precepto del proyecto el señalado destino, la norma otorga una atribución que excede el claro sentido de la norma constitucional. Esto se debe a que el proyecto permite el establecimiento de tributos que se destinen a financiar cualquier tipo de gasto, en circunstancia que el Constituyente estima que sólo pueden aplicarse a “*obras de desarrollo comunal*”. El Tribunal concluye que el Art. 5 letra f), del proyecto remitido es inconstitucional y, por ende, debe eliminarse.

El fallo del tribunal es acertado y muy preciso en cuanto al principio de no-destinación de los tributos a un fin específico; desgraciadamente, no es tan exacto en cuanto a la fuente formal (y en definitiva al ente competente) que debe establecer el tributo, o al menos, sus elementos esenciales. El lenguaje utilizado en la sentencia no es muy preciso. El texto constitucional señala que el legislador es el único ente competente para establecer tributos. Por lo tanto, si se da el caso excepcional de un gravamen de “clara identificación local”, a la municipalidad sólo le corresponderá aplicar dicho tributo a obras de desarrollo comunal. En otras palabras, no es la autoridad comunal la que crea los gravámenes, sino el legislador⁴³. En los términos planteados, el proyecto también era inconstitucional por delegar una facultad en el ente comunal que pertenece exclusivamente al legislador.

ii) Rol Nro. 183 de 17/05/94: el caso de los peajes. El Tribunal Constitucional en este fallo se pronuncia sobre la constitucionalidad del Decreto Supremo Nro. 434 del MOP de 20/12/93. Este acto administrativo subía el monto de los peajes. Los peajes constituyen una tasa y éstas están proscribas por vulnerar el principio de no-destinación a un fin específico; pero algunas “perviven” por la Disposición Séptima Transitoria, entre ellas las señaladas en la Ley 14.999. Los parlamentarios requirentes sostenían que

⁴³ Durante la discusión de la Ley 19.097, sobre reforma constitucional, se estimó que el término *aplicar* era más exacto y apropiado que el de *establecer* tributos. Ver SOTO KLOSS, Edo. - ARÓSTICA, Iván - MENDOZA, Ramiro, *Derechos municipales por publicidad caminera*, en *Revista de Derecho Administrativo Económico* Vol. III Nro. 1 (Enero - Junio 2001), pp. 58.

dicho decreto vulneraba el principio de legalidad tributaria ya que el ejecutivo fundaba el alza de los peajes en una “norma de excepción”. El Presidente contestó señalando que, después de la entrada en vigencia de la Constitución de 1980, se habían efectuado 15 alzas de los peajes sin que fueran cuestionados (invoca, sin señalarlo, la doctrina de los actos propios). Agrega que la excepción consagrada en la Constitución se aplica precisamente a un caso como éste, donde no hay una derogación expresa. Para el Presidente, el peaje no es un tributo sino un ingreso de derecho privado, una contraprestación por el uso de un bien como lo son los caminos. El Contralor añade que el propio parlamento le ha reconocido validez a dicha ley al ampliar las facultades del Director de Vialidad.

El Tribunal Constitucional rechazó el requerimiento y no estimó que el decreto que alzó los peajes fuera inconstitucional. Funda su fallo en algunos de los argumentos de la tesis del Presidente. Sin embargo, en ningún caso sostiene que el peaje sea un ingreso de derecho privado. Sólo el ministro Faúndez no lo señala enfáticamente, dudando de su naturaleza jurídica. El ministro García pronuncia un voto disidente: sostiene que se trata indudablemente de un tributo y el análisis constitucional consiste en confrontar textos normativos. Para él, la Ley 14.999 no establece los elementos esenciales el gravamen y se vale de un decreto para singularizar el monto. Además, el legislador es el único ente competente para crear tributos. Para el ministro García, el hecho que no se hayan cuestionado previamente los anteriores decretos que alzaban los peajes no es suficiente fundamento para rechazar el reclamo. Para él, la Disposición Séptima Transitoria no tiene aplicación, ya que ésta consagra una excepción al principio de no-afectación de los gravámenes, pero nada dice respecto de la legalidad.

Analizado el texto de la Ley 14.999 se desprende que *faculta* al Presidente para establecer peajes y determinar su monto. En el fondo, la ley se limita a delegar al Presidente la facultad de configurar los elementos esenciales del tributo dando sólo la justificación genérica (contraprestación por el uso de caminos, túneles y puentes con el fin de construir y mantener la red vial). Una delegación sobre estas materias y en términos tan vagos pugna con el texto constitucional. La excepción establecida en la Séptima Transitoria es un tema accidental que no viene al caso, lo fundamental es la violación del principio constitucional de competencia. Si bien no es decisivo, la invocación de la teoría de los actos propios es muy persuasiva. La pasividad respecto a las alzas anteriores y el reconocimiento tácito del parlamento al reformar la Ley 14.999 da a entender que se aceptaba la tesis del ejecutivo. Sin embargo, al tratarse de una nulidad de derecho público el argumento pierde peso.

iii) Rol Nro. 203 de 06/12/94: patentes municipales. En este caso, un

grupo de parlamentarios requirieron al Tribunal Constitucional, en virtud del Art. 82 Nro. 2 de la Constitución, para que se declare la inconstitucionalidad de la modificación que el Art. 2 Nro. 10 letra a) del proyecto que modificaba el Decreto Ley 3.063 de 1979, sobre Rentas Municipales y la Ley 17.235, sobre Impuesto Territorial. La modificación consistía en lo siguiente: el texto primitivo señalaba que *“El valor por doce meses de la patente será de un monto equivalente entre el dos y medio por mil y el cinco por mil del capital propio de cada contribuyente la que no podrá ser inferior a una Unidad Tributaria Mensual ni superior a mil Unidades Tributarias Mensuales”*. La última parte sería sustituida por *“cuatro mil Unidades Tributarias Mensuales”*. Es decir, se aumenta el tope del capital propio, base imponible del impuesto, al cuádruple.

Para los requirentes la modificación era inconstitucional, entre otras razones, porque autoriza a las municipalidades para gravar a su arbitrio con tributos diferentes a contribuyentes que tengan un capital propio de idéntico monto. Es la municipalidad la que establece uno de los elementos esenciales del tributo (base imponible) dentro de márgenes muy amplios. Además, el límite era muy elevado. Las municipalidades podrían fijar las patentes a su arbitrio dentro de los límites ya mencionados. Era, en conceptos de los requirentes, una atribución discrecional que no se avenía con el texto de los Arts. 60 Nro. 14 y 62 inc. 4 Nro. 1, pues la iniciativa corresponde al Presidente. Finalmente, se violaba el Art. 61 de la Carta Fundamental ya que se está incurriendo en una delegación de facultades legislativas que sólo puede hacerse a favor del Presidente y que no puede extenderse a materias comprendidas en las garantías constitucionales. Para el Presidente, no hay delegación y la ley fija límites; por lo tanto, la reforma es perfectamente constitucional. La legalidad tributaria no era lo principal en el requerimiento; se basaba también en que el tributo es desproporcionado y podría lesionar la igualdad, imponiéndose tributos distintos a personas con igual capital propio (ello debido a la discrecionalidad que tenían las municipalidades en el proyecto).

El Tribunal Constitucional rechazó el requerimiento señalando que la presunta inconstitucionalidad debe buscarse en la Ley de Rentas Municipales más que en su reforma. La Ley de Rentas Municipales contemplaba la facultad discrecional de las municipalidades, pero la reforma amplió el margen. El fundamento de la sentencia es pobre: del tenor de la Ley de Rentas Municipales se deduce que es la Municipalidad la que determina elementos esenciales del tributo, para lo que cuenta con gran discrecionalidad.

iv) Rol Nro. 247 de 14/10/96: Ley de Modernización del Servicio de Aduanas. Durante la tramitación de la Ley 19.479, un grupo de senadores formuló un requerimiento por inconstitucionalidad de los Arts. 1 Nro. 3 letra d) y 6 de este proyecto de ley, que modernizaba el Servicio de Adua-

nas. El Art. 6 establecía que Aduanas podría cobrar “una *tarifa* aplicada al procesamiento de cada declaración de importación (normal) o de importación de pago simultáneo, afectas ambas al cobro de gravámenes e impuestos; y de exportación, o documentos que la reemplacen”, así como también una tarifa “por cada pasajero de vuelo nacional e internacional sujeto a control aduanero” y “a los vehículos automotores de tránsito internacional, privados o públicos que transporten pasajeros que estén sujetos a recepción o despacho aduanero”, fijando un monto máximo para estas *tarifas* y agregándose que el valor específico de cada una de ellas será fijado por decreto supremo del Ministerio de Hacienda” y que “los recursos provenientes de estos cobros constituirán ingresos propios del Servicio Nacional de Aduanas y se incorporarán a su presupuesto”. Se establecía también que un “reglamento establecerá las condiciones, plazos, tramos y demás modalidades para el pago de estas tarifas”. Como decíamos, distinguir entre una tasa y una tarifa es difícil, las diferencias son sutiles. El Tribunal Constitucional, declaró inconstitucional el Art. 6 del proyecto porque tenía por “objetivo de dotar de nuevos recursos al Servicio Nacional de Aduanas y de modificar procedimientos existentes... “(las características de la cuestionada *tarifa*) configuran una integridad a través de la cual intenta dar origen a un tributo con las características propias de una tasa” y “resulta inadmisibles dar el sentido o calificación de *prestación* al contribuyente a un acto que realiza el Servicio Nacional de Aduanas, del cual aquél no tiene una real alternativa de sustraerse, y que corresponde a una etapa previa al pago que deberá efectuar como eventual sujeto obligado de tributos que justamente ese Servicio debe determinar y controlar”. Finalmente, “el proyecto de ley, en su Art. 6 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”. Agrega el Tribunal que “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”. Por lo tanto, “debe concluirse que el proyecto no proporciona el sustento legal indispensable para el establecimiento del tributo que origina, vulnerando de esta manera el claro requisito constitucional exigido por las citadas normas de los Arts. 6, 7, 19, 60, 61 y 62 de la Constitución Política”. La conclusión del Tribunal Constitucional no puede ser más clara: es la ley la que debe determinar los elementos esenciales del tributo; éstos no pueden quedar entregados a la potestad reglamentaria, incluso si la ley fija un valor máximo.

4. *Tratados de tramitación simplificada con incidencia tributaria*

La Constitución contempla dos procedimientos para celebrar tratados internacionales: el normal, en el cual interviene el Congreso Nacional; y el procedimiento de tramitación simplificada, que es excepcional. Hay varios tratados internacionales con incidencia tributaria que se han tramitado de manera simplificada, pero sólo uno ha sido objeto de pronunciamiento por parte de nuestro Tribunal Constitucional: El ACE con Bolivia, en causa rol Nro. 282 de 28/01/99.

En la causa rol Nro. 282 de 28/01/99, fue cuestionada una modificación al régimen de los derechos *ad valorem* por parte de un tratado internacional celebrado con Bolivia según el procedimiento de tramitación simplificada. Los derechos *ad valorem* se encuentran en la sexta columna del Arancel Aduanero⁴⁴, contenido en el Decreto con Fuerza de Ley de Hacienda N° 2 de 1989, el que forma parte de la Ley 18.525 por aplicación de su Art. 2. Actualmente ascienden al 7 %. La Ley 19.589 contempla además una rebaja progresiva de éstos en 1% cada año⁴⁵. Se llegará a 6% el año 2003. Nuestro sistema jurídico contempla exenciones y rebajas a los derechos *ad valorem* en el mismo Arancel Aduanero (partidas “00”); en leyes especiales y en tratados internacionales (Art. 1 inc. 2 de la Ley 18.525). Dentro de estos últimos se contempla especialmente el Tratado de Montevideo de 1980 que estableció la Asociación Latinoamericana de Integración⁴⁶. La ALADI permite acuerdos de alcance parcial entre sus miembros. Dentro de estos acuerdos de alcance parcial se encuentra el ACE celebrado con Bolivia.

El tratado con Bolivia⁴⁷ fue cuestionado por problemas de constitucionalidad en razón de tramitarse en forma simplificada, no obstante incidía en materias tributarias, que merecían el procedimiento normal. Este tratado reviste la forma de un Acuerdo de Complementación

⁴⁴ El Arancel Aduanero es una lista oficial de mercancías, estructurada en forma metódica y ordenada con los respectivos derechos arancelarios que lo gravan. Todo arancel se compone de dos partes: la tributación y la nomenclatura, siendo ésta la agrupación técnica y metódica de mercancías objeto del comercio internacional

⁴⁵ El fallo del Tribunal Constitucional en causa rol Nro. 280 (20/10/98) está relacionado con esta ley. La Ley 19.589 establecía una rebaja de aranceles y compensaba la menor recaudación tributaria con un aumento en los impuestos a la gasolina y tabaco. El requerimiento tenía por base que el alza de tributos significaba gravámenes injustos y desproporcionados. El requerimiento fue rechazado.

⁴⁶ Este tratado tiene por propósito final crear un mercado común latinoamericano, para ello propone fórmulas de integración, dejando abierta la posibilidad a formas distintas a las señaladas en dicho tratado (Arts. 3 letra e) y 14). Dentro del marco ALADI, Chile ha suscrito Tratados de Cooperación Económica con Venezuela, Bolivia, Colombia, Ecuador, Mercosur y Perú.

⁴⁷ Éste fue suscrito en abril de 1993 y aprobado por Decreto del Ministerio de RR.EE. Nro. 402 del 30 de agosto de 1993.

Económica (ACE)⁴⁸. Además, Bolivia es un país de “menor desarrollo relativo” (Art. 15), por lo que los beneficios no son recíprocos: sólo Chile disminuía su tributación, sin que Bolivia otorgara una compensación. Finalmente, el Décimo Protocolo Adicional profundiza y amplía el ACE celebrado, reduciendo o eliminando algunos derechos *ad valorem* (también algunos específicos); eliminando estacionalidades y sin establecer contingentes de ningún tipo. Además, los productos favorecidos eran particularmente “sensibles” para los productores nacionales. Tanto el tratado con Bolivia como el Décimo Protocolo Adicional se tramitaron de manera simplificada, conforme al mecanismo del Art. 50 Nro. 1 de nuestra Constitución. Se estimó, por parte de parlamentarios de oposición, que dicho acuerdo debía tener una tramitación normal y no simplificada. Fundaban su petición en que se trataba de materias de reserva legal, ya que involucraba una rebaja de tributos. Por dicha razón hubo un requerimiento en contra del decreto promulgatorio⁴⁹ ante Tribunal Constitucional, incoándose la causa rol Nro. 282 (28/01/99).

Como decíamos, el requerimiento de los parlamentarios se fundaba en que, por tratarse de un tratado que abordaba materias de ley (tributos), no podía dársele una tramitación simplificada y necesitaba la autorización habilitante del Congreso. Además, se desconocía el régimen implementado por la Ley 18.525 sobre “Normas Sobre Importación de Mercaderías al País”. Por lo tanto, el Decreto Supremo 1.412 de 21/08/98 del Ministerio de RR.EE. y el ACE con Bolivia invadía materias reservadas a la ley, violando el Art. 19 Nro. 20 de la Constitución (entre otros preceptos). El Contralor formuló sus observaciones al requerimiento. Según él, Contraloría tomó razón del Decreto Supremo Nro. 1.412 por estimarlo ajustado a derecho. El Contralor estimaba que el Art. 50 Nro. 1 de la Constitución había sido correctamente aplicado, ya que se estaba dando cumplimiento o ejecutando a un tratado en vigor: ALADI. Además, la misma tramitación se dio a otros ACE sin que hubiese reclamo alguno (invoca la “teoría de los actos propios”). Finalmente, según el Contralor, la Ley 18.525 reconoce la existencia de regímenes arancelarios especiales, nombrando especialmente al Tratado

⁴⁸ ALADI contempla acuerdos de alcance regional o parcial. Los últimos pueden ser comerciales; de complementación económica (ACE); agropecuarios y los de promoción de comercio (se aceptan también otras modalidades). Los ACE tienen por objeto promover el máximo aprovechamiento de los factores de la producción, estimular la complementación económica, asegurar las condiciones equitativas de competencia, facilitar la concurrencia de los productos al mercado internacional e impulsar el desarrollo equilibrado y armónico de los países miembros. Éstos se sujetan a las normas específicas que se establezcan al efecto (Art. 11).

⁴⁹ Decreto Supremo 1.412 de 21/08/98 del Ministerio de RR.EE. El requerimiento fue en base al Art. 82 Nro. 5 de la Carta Fundamental.

de Montevideo de 1980. El Presidente invoca los mismos argumentos del Contralor, agregando que la ley sólo regula “el núcleo esencial” y lo demás queda entregado a la potestad reglamentaria. Además, la “autorización legal” se había dado al aprobarse, por el poder legislativo, el Tratado de Montevideo de 1980. Finalmente, señala que impugnar el decreto implica cuestionar también el acuerdo internacional contenido en él.

El requerimiento fue rechazado por el Tribunal Constitucional por sentencia de 28/01/98, acogiendo los planteamientos del Presidente de la República y del Contralor. Sin embargo, hay dos votos de minoría (Faúndez y Bulnes, la última estima que tanto el acuerdo internacional como el decreto son inconstitucionales; para Faúndez sólo el decreto era inconstitucional) que hacen eco de los argumentos de los requirentes.

El fallo es muy cuestionable, no sólo por los argumentos de los votos de minoría sino porque, de aceptarse la tesis del fallo, implicaría que el Presidente puede eliminar los derechos *ad valorem* sin recurrir al parlamento. Al ser ALADI sólo un tratado “marco”, son los acuerdos que se celebren a su amparo los que regularán materias tributarias. Por esa razón, son estos últimos los que deben ser autorizados por el Congreso.

III. CONCLUSIÓN

La salvaguardia del principio de legalidad tributaria está entregada preferentemente a los tribunales ordinarios. La Corte Suprema conoce del recurso de inaplicabilidad que, según muchos, es la vía más importante. Este opera, entre otros casos, cuando la ley “delega” la determinación de los elementos esenciales del tributo en una autoridad administrativa. Otra acción constitucional importante es el recurso de protección, que también se ha utilizado para impugnar actos administrativos fundados en delegaciones impropias. Una vía jurisdiccional muy utilizada es la apelación en juicios de reclamación tributarios. Cuando el principio de legalidad de los gravámenes es violado por actos municipales, el reclamo de ilegalidad municipal se ha utilizado con éxito (si se tratara de actos del gobierno regional, o propio podría decirse del reclamo de ilegalidad regional, pero no se han documentado casos). Cuando menos durante la vigencia de la Constitución de 1980 no se han intentado acciones de nulidad de derecho público cuando hay infracciones a la garantía de la legalidad tributaria.

Otra institución que ha salvaguardado el principio de legalidad tributaria es el Tribunal Constitucional, ya sea por medio del control previo y obligatorio de determinadas normas o por sus atribuciones contencioso-administrativas. La fiscalización ejercida por la Contraloría General de la República también ha sido un importante amparo en contra de las infracciones al

principio de legalidad de los tributos y, en definitiva, al principio de competencia.

El principio de legalidad tributaria es uno de los factores que garantizan la estabilidad de las relaciones económicas. De esta manera, los contribuyentes conocen la carga tributaria que deberán soportar y saben que ésta se mantendrá en el tiempo; puesto que una reforma al régimen impositivo deberá forzosamente contenerse en una ley. La Constitución de 1980 reforzó el principio de legalidad de los gravámenes, como puede constatarse en los Arts. 19 Nro. 20; 60 Nro. 14; 61 inc. 2 y 62 inc. 4 Nro. 1 de la Carta Fundamental. Con todo, dichas disposiciones serían meras declaraciones si nuestro texto constitucional en particular y nuestro régimen jurídico en general no establecieran los medios para proteger esta importante garantía constitucional.