

## EL RECURSO DE INAPLICABILIDAD POR INCONSTITUCIONALIDAD, ¿ES GARANTÍA SUFICIENTE DE UN SISTEMA TRIBUTARIO JUSTO?

SANTIAGO MONTT OYARZÚN

### *Introducción: Tributos, Sistema y Justicia*

1. El ejercicio de la potestad tributaria por parte del legislador constituye una de las manifestaciones de la soberanía de mayor intensidad y alcance, en su proyección y penetración en la órbita de los derechos y garantías de las personas. En este sentido, tal vez sólo es superada por el ejercicio de la pretensión punitiva del Estado, tanto en su fase legislativa como jurisdiccional.

Las innumerables obligaciones de dar y hacer que se imponen a los ciudadanos como consecuencia natural de su pertenencia y participación en la vida social, constituyen profundas intromisiones del Estado en la persona y propiedad de sus integrantes. Por ello, el tributo, en tanto prestación obligatoria, comúnmente en dinero, exigida por el Estado en virtud de su poder de imperio, representa el ejercicio de una de las potestades públicas más sensibles a la vida política y económica de un país<sup>1</sup>.

2. Por su parte, la expresión "sistema" hace referencia a un conjunto operativo y funcional, distinto de las unidades simples y mínimas que componen la estructura. Sistema es una síntesis o unidad de partes en vez de un simple conglomerado de átomos. Asimismo, sistema connota un conjunto complejo y jerarquizado.

El sistema tributario entonces, puede conceptualizarse en forma aproximada, como la estructura y organización jurídica que resulta del ejercicio constante de la potestad tributaria y su inserción en el ordenamiento jurídico general de la Nación.

Por el contrario, no puede agotarse el concepto en estudio como un simple "conjunto de normas legales tributarias", pues ello se contradice con la naturaleza sistémica de todo ordenamiento jurídico.

3. Cabe luego preguntarse cuándo un sistema tributario posee la característica y el valor de ser justo. Pero debe partir por señalarse que la pregunta por la justicia en el derecho encierra más bien un problema axiológico y ético, que un problema jurídico propiamente tal.

No obstante lo anterior, puede hacerse un esfuerzo por convertir dicha pregunta ética en un asunto de índole jurídica. Ello puede lograrse en la medida en que se acepte una afirmación metodológica, cual es que la Constitución Política de la República, en cuanto norma jurídica fundamental, contempla efectivamente los principios necesarios y suficientes de un sistema tributario justo<sup>2</sup>.

De manera que, la Justicia tributaria puede entonces ser entendida como la medida en que la estructura y organización jurídica que resulta del ejercicio sistemático

<sup>1</sup> Una definición "oficial" de tributo, por historia fidedigna de la Constitución de 1980 y por haber sido recogida en fallos de la Corte Suprema es la siguiente: "obligaciones pecuniarias que la ley impone a las personas para el cumplimiento de los fines de Bien Común propios del Estado".

<sup>2</sup> Tomando como parámetro de justicia tributaria los cuatro principios formulados por Adam Smith -certeza, comodidad, economía y justicia-, puede aseverarse que ellos se encuentran contemplados en la Carta Fundamental, y que pueden ser deducidos en una interpretación sistemática del texto de la misma.

de la potestad tributaria y su inserción en el ordenamiento jurídico, responde sustantiva y procesalmente a los principios y garantías constitucionales fijadas en la Carta Política, esto es, principalmente, a los postulados de legalidad, igualdad y proporcionalidad.

4. Formulada de este modo, la pregunta por la justicia de un sistema tributario, en tanto producción estatal, es en realidad un capítulo más de un tema mayor de Jurisdicción Constitucional, definida ésta como "aquella que enjuicia toda la actividad del poder desde el punto de vista de la Constitución; la que tiene como función asegurar la constitucionalidad de la actividad del poder"<sup>3</sup>.

Debe recordarse que la Jurisdicción Constitucional se presenta así como un componente principal del Estado moderno o Estado de Derecho, que enlaza atribuciones y potestades normativas emanadas necesariamente de la Ley Suprema, con el control jurisdiccional y garantístico inherente a la democracia constitucional.

5. En consecuencia, la pregunta por la Justicia Tributaria se reconduce a un problema de control jurisdiccional constitucional del ejercicio de la potestad tributaria por parte de los órganos estatales llamados a ejercerla.

Pero bien, como toda creación humana, y por más controles apriorísticos que puedan concebirse al efecto, la producción normativa estatal está sujeta a errores, excesos y vicios, de forma que, en definitiva, sólo la existencia de una eficiente revisión jurisdiccional represiva o ex-post puede asegurar la real vigencia de los principios constitucionales. Sin desmerecer los controles internos con que cuenta el Estado para la fiscalización de su actividad, en especial el Tribunal Constitucional y la Contraloría General de la República, la presencia real de una Justicia Tributaria en el ordenamiento sólo puede apreciarse y evaluarse en relación a la solución de los conflictos que genere la aplicación y ejecución de las normas tributarias.

En otras palabras, sólo mediante la existencia de procedimientos, acciones y recursos procesales fuertes y efectivos, entregados a los contribuyentes para enfrentar las pretensiones tributarias estatales percibidas como injustas, puede garantizárseles la pervivencia de un sistema tributario equitativo, al menos en los términos como lo concibe la Constitución. Por el contrario, si el ordenamiento no cuenta con mecanismos procesales, o éstos son débiles o ineficaces frente a la producción normativa legal o administrativa, entonces la vigencia de los principios constitucionales se encuentra a merced de los criterios funcionarios o políticos partidistas, y con ello, destruidos los cimientos de un sistema tributario justo.

### *Conflicto Tributario*

1. Se ha afirmado en el acápite anterior que la justicia de un sistema tributario depende de la existencia de un real y eficiente control jurisdiccional represivo o ex post. Ello por cuanto desde la óptica del contribuyente, principal destinatario de las garantías fundamentales, será el conflicto tributario y su eventual solución acorde a las normas constitucionales los que definirán la existencia o inexistencia de un sistema tributario justo.

La jurisdicción es la función pública llamada a velar por la efectiva aplicación y ejecución de las normas jurídicas, y por su parte, las acciones y recursos son los medios

<sup>3</sup> Rubio Lorrente, Francisco. *Tendencias Actuales de la Jurisdicción Constitucional en Europa*. Mimeo, 1996, citado por Zúñiga Urbina, Francisco, *Elementos de Jurisdicción Constitucional*, en prensa, p. 145.

de control entregados por el ordenamiento a los propios afectados para dar impulso a dicha función estatal. Si la jurisdicción puede concebirse como "la función del Estado que tiene como fin la actuación de la voluntad concreta de la ley [incluida la Constitución] mediante la substitución, por la actividad de los órganos jurisdiccionales, de la actividad de los particulares o de otros órganos públicos, sea al afirmar la existencia de la voluntad de la ley, sea al hacerla prácticamente efectiva" (Chioyenda), entonces, fácil resulta comprender que los mandatos constitucionales de justicia tributaria corren serio riesgo de devenir en meras declaraciones de principios sin la existencia de un adecuado sistema impugnativo de la producción normativa respectiva.

2. Resulta así necesario aproximarse al conflicto tributario, presupuesto básico de la jurisdicción, y fundamento de la apreciación de justicia del contribuyente. Para éste, sólo la presencia de instrumentos jurídicos que otorguen solución al conflicto de acuerdo a las normas Constitucionales, podrán permitirle concluir la justicia del sistema.

El conflicto se presenta cuando "una persona o la ley exigen de un sujeto la ejecución de un hecho, de un acto o una abstención, y aquél se resiste"<sup>4</sup>. Es tributario entonces cuando el particular se resiste al cumplimiento de la pretensión tributaria estatal. "El Estado ejerce una presión fiscal respecto de las economías privadas y, si tal presión no es percibida como justa y proporcionada, el contribuyente opta por dejar impago el tributo o evadirlo, lícita o ilícitamente"<sup>5</sup>, o también, puede optar por pagarlo, y apreciarlo como un pago indebido o sin causa (constitucional), e iniciar el respectivo juicio de restitución del mismo.

3. Se presenta en este momento la pregunta principal de esta exposición, la que por su parte deberá llevar a responder aquella otra que titula este trabajo: presentado el conflicto tributario entre el particular y el Estado, ¿con qué medios o recursos cuenta el contribuyente para hacer valer en forma efectiva los principios de legalidad, igualdad y proporcionalidad garantizados por la Constitución?

### **Rango de la Norma que da Origen del Conflicto Tributario: Legal o Administrativo**

1. En nuestro sistema judicial, los mecanismos jurisdiccionales con que cuenta el contribuyente para hacer frente a una pretensión tributaria estatal considerada injusta están determinados, en primer término, por la naturaleza y jerarquía de la norma impugnada.

En el conflicto particular-Estado, dada las características propias de la actuación fiscal, la resistencia del particular al cumplimiento de las obligaciones tributarias sólo puede fundarse en la impugnación de normas jurídicas legales o administrativas, tachadas ambas de inconstitucionales o de ilegales en éste último caso.

2. De acuerdo a lo anterior, nos encontramos con una distinción fundamental para la determinación de los medios impugnativos, y podemos reducir a tres las hipótesis de conflicto tributario. En primer lugar, en virtud del principio de legalidad, la norma que origina el conflicto tributario puede ser de rango puramente legal (sin participación de la Administración). En segundo término, la norma en cuestión puede ser de

<sup>4</sup> Colombo Campbell, Juan. *La Jurisdicción en el Derecho Chileno*. Editorial Jurídica, Santiago, 1991, p. 1.

<sup>5</sup> Ugalde Prieto, Rodrigo. *Recurso de Protección en Materia Tributaria*. Folletos Colegio de Abogados, Santiago, 1994, p. 6.

naturaleza general y de rango administrativo (por ejemplo, un Reglamento), pero siempre que haya sido dictada en ejercicio de una potestad atribuida al órgano ejecutivo por una ley previa (legalidad atenuada o flexible). Por último, la norma administrativa conflictiva puede ser de carácter específico, como una resolución que ordena una liquidación y giro de un impuesto o que decreta una multa.

3. En vista que la Constitución establece como principio básico la legalidad de los tributos, la presente exposición pretende abordar las deficiencias del sistema tributario chileno en lo que respecta a la impugnación de normas de rango legal, dejando de lado aquellas de carácter administrativo.

No obstante lo anterior, y a modo de síntesis, no puede dejar de decirse que la norma administrativa general no presenta, en principio, grandes dificultades ni inconvenientes para efectos de su impugnación. Si la misma desborda el marco normativo asignado por la ley al órgano para su dictación, puede ser atacada por ilegalidad o por inconstitucionalidad directamente, tanto mediante un recurso de protección o amparo económico, como por medio de un proceso contencioso administrativo de nulidad, o incluso durante la tramitación del juicio tributario, si el tribunal de oficio no la considera aplicable al caso por ser ésta ilegal o inconstitucional<sup>6</sup>.

Cuando la norma resistida por el contribuyente es una de naturaleza administrativa específica y final (p.ej. una resolución del SII), el contribuyente cuenta, en general, con los procedimientos de reclamación establecidos en el Código Tributario. Como es sabido, éstos se tramitan ante el Director Regional del Servicio de Impuestos Internos, en primera instancia, quien asume la doble calidad de juez y parte, al no desprenderse de su calidad de funcionario público dependiente. La conculcación de la garantía del debido proceso por parte de estos procedimientos es manifiesta, y largamente tratada por la doctrina nacional. Constituye una irregularidad jurídica que por sí misma permite enjuiciar al sistema tributario chileno como injusto.

3. Prosiguiendo con el estudio del conflicto tributario a nivel legal, en nuestro ordenamiento jurídico no cabe afirmar la procedencia de los mecanismos procesales antes señalados en el evento que las normas impugnadas sean precisamente de tal rango normativo, o que sean normas administrativas generales dictadas en perfecta concordancia y armonía con el precepto legal (legalidad atenuada o flexible).

Respecto de la ley propiamente tal no hay duda de lo señalado, y en cuanto a la norma administrativa que cumple con el marco legal que da origen a su dictación, es fuerte -pero no única- la posición en doctrina y jurisprudencia conocida como "bloque de legalidad" (Hauriou): si el decreto o reglamento cumple con la ley, no puede desvincularse y contrastarse directamente con la norma constitucional, pues ello conllevaría un juicio solapado de inconstitucionalidad de la ley habilitante<sup>7</sup>.

<sup>6</sup> García de Enterría, Eduardo y Fernández, Tomás-Ramón. *Curso de Derecho Administrativo*. Editorial Civitas S.A., 1ª Ed., Madrid, 1981, p. 195: "La cuestión no ofrece, pues, la más mínima duda. Todo Reglamento que rebasa los límites formales y sustanciales que acantonan, según hemos visto, el ámbito de ejercicio lícito de la potestad reglamentaria incurre en un vicio determinante de su nulidad de pleno derecho". Afirman también que "la mera publicación de un Reglamento no impone sin más su aplicación; antes de llegar a ésta ha de cuestionarse, por todos los destinatarios, y sustancialmente por los jueces, si esa aplicación no implica, la inaplicación de una Ley... El Reglamento es así una norma necesariamente puesta en cuestión, afectada por la necesidad de un 'enjuiciamiento previo' (Prüfungsrecht, en la doctrina alemana, que es a la vez derecho y una obligación) sobre su validez antes de pasar a su aplicación" (p.196). "La inaplicación es la técnica por excelencia arbitrada por el ordenamiento frente al Reglamento ilegal" (p.199).

<sup>7</sup> Así lo ha declarado el Tribunal Constitucional en el fallo de fecha 26 de abril de 1997, en su

En el fondo, en ambos casos estamos ante casos de normas legales impugnadas de inconstitucionalidad, cuya vía principal de impugnación en nuestro medio es la acción de inaplicabilidad por inconstitucionalidad contemplada en el artículo 80 de la CPR.

4. Podemos afirmar entonces que, dado el principio de legalidad tributaria, el único medio de control jurisdiccional ex post, que vela por el cumplimiento de los valores y principios constitucionales del sistema tributario chileno se encuentra entregado a la Corte Suprema, por la vía del conocimiento de la acción de inaplicabilidad por inconstitucionalidad.

En consecuencia y en conformidad a lo anteriormente expresado, puede establecerse que las virtudes y defectos de esta acción constitucional serán los responsables principales y directos de la determinación y calificación del sistema tributario nacional como justo o injusto.

Si del estudio de este instituto puede colegirse una amplia seguridad y pervivencia de los principios constitucionales en los conflictos tributarios surgidos entre Estado y particulares, entonces debe concluirse que el sistema tributario chileno, en lo que a este punto respecta, es justo. Por el contrario, si las conclusiones hablan de la ineficacia de dicha tutela, entonces la justicia tributaria nacional quedará en entredicho.

### *La Acción de Inaplicabilidad por Inconstitucionalidad*

1. El recurso de inaplicabilidad se encuentra establecido en el artículo 80 de la Constitución Política de la República, y tiene por objeto declarar inaplicable al caso particular todo precepto legal contrario a la Constitución. En tal sentido, su causa de pedir es la no conformidad de la ley impugnada con los preceptos de la norma suprema.

Esta acción constitucional es uno de los institutos que hace una realidad operativa el principio de supremacía constitucional y el valor normativo de la Constitución establecido en el artículo 6° de la misma<sup>8</sup>. Si por una parte, los jueces del fondo

---

considerando 13°: "en el evento que el decreto se aparte de la ley en consonancia con la cual se dicta, se produce la desvinculación de uno y otra, ya que dejan de constituir un todo jurídicamente armónico que de lugar a una realidad jurídica evidente, para transformarse en parte de una relación ley-decreto que se contrastan y se repudian. En esta hipótesis, desaparece el fundamento de la tesis antes indicada y, por ende, se exceptúa de ella, porque el decreto puede ser objetado... ya que su enjuiciamiento constitucional se efectuaría sin que ello importe un intromisión de este Tribunal en un acto legislativo!".

Idéntico pronunciamiento se encuentra en el considerando 7° del fallo de fecha 15 de abril de 1997, en relación al Decreto 171 del Ministerio de Vivienda, el que señala: "que aceptar que mediante la declaración de inconstitucionalidad de un decreto se enjuicie implícitamente el contenido de una ley, importaría vulnerar gravemente un conjunto de normas constitucionales... En efecto, se infringiría, en primer término, el artículo 82 de la Carta Fundamental que contiene la enumeración taxativa de las facultades de este Tribunal, por cuanto en ninguna de ellas está autorizado para emitir juicios implícitos o explícitos sobre la constitucionalidad de una norma legal en vigencia". También se inscribe en esta doctrina el reciente fallo de fecha 28 de enero de 1999, en relación al Decreto que promulgó Décimo Protocolo Adicional con Bolivia.

En contra de esta posición, Caldera Delgado, Hugo. *Los Tribunales Ordinarios de Justicia y el Control de Constitucionalidad del Acto Administrativo*. en Revista de Derecho Público, N°39-40, Santiago, 1986, p. 192: "La irregularidad del acto 'legal', sancionada con la nulidad, debe ser declarada por el juez, derechamente, sin que se requiera de la declaración de inconstitucionalidad de la ley por la Corte Suprema".

<sup>8</sup> Bulnes Aldunate, Luz. *El Recurso de Inaplicabilidad en la Constitución de 1980*. En Recursos de Rango Constitucional, Colección Seminarios N°5, Facultad de Derecho, Universidad de Chile, Santiago, (1983), p. 24.

no pueden dejar de aplicar la ley bajo pretexto de cumplir la Constitución, este recurso impide que la Carta Fundamental permanezca en el ámbito judicial como una simple declaración de principios.

En materia tributaria, este recurso "constituye, en lo que a garantías constitucionales tributarias se refiere, el mecanismo ordinario de protección del contribuyente, frente al establecimiento por parte de la potestad tributaria de tributos violatorios de la Constitución"<sup>9</sup>.

2. Esta acción constitucional puede ser definida como "el acto jurídico procesal o la actuación de oficio que se ejerce por la Corte Suprema en virtud de las facultades conservadoras que posee, en las materias de que conozca o que le fueren sometidas a su conocimiento mediante la interposición de algún recurso en un asunto judicial que conoce otro tribunal, en virtud de la cual puede proceder a declarar inaplicable un precepto legal por ser contrario a la Constitución"<sup>10</sup>.

El instituto en estudio es una acción (pretensión) procesal y no un recurso, pues no pretende la modificación, enmienda o invalidación de una resolución judicial dictada dentro de un proceso. Por el contrario, abre un nuevo proceso que resolverá la pretensión de inconstitucionalidad de la norma legal impugnada en forma independiente a la gestión de instancia que debe encontrarse pendiente y en la cual se aplicará la misma<sup>11</sup>.

3. Sus requisitos de procedencia son los siguientes:

a) Que el precepto legal que se trata de impugnar no haya sido declarado constitucional por el Tribunal Constitucional.

Para que exista el efecto de cosa juzgada entre las sentencias (art. 83 inciso final de la CPR), la declaración de constitucionalidad del Tribunal Constitucional debe haber sido precisa y específica respecto al vicio determinado que se imputa, y no basta la declaración general de constitucionalidad efectuada en los trámites de control preventivo obligatorio preceptuados por la CPR, o la declaración de constitucionalidad del Tribunal Constitucional respecto de vicios diversos a los impugnados en sede de inaplicabilidad.

b) Que exista una gestión judicial pendiente, sea ésta civil o penal, contenciosa o no contenciosa, ante la propia Corte Suprema o ante otro tribunal.

Con el concepto "gestión" se alude a cualquier tipo de trámite o asunto que se desarrolle ante cualquier tribunal, y "pendiente" alude al hecho que aún no se hubiere dictado sentencia definitiva o interlocutoria, ejecutoriada, que le ponga término.

c) Que en el asunto judicial pendiente se pretenda aplicar para su resolución un precepto legal que se considera inconstitucional.

El término "precepto legal" incluye toda la gama de normas jurídicas que tienen fuerza de ley, entre ellos, Leyes Orgánicas y de Quórum calificado, leyes ordinarias, decretos leyes, DFL y los tratados internacionales.

Al respecto, "basta con que la cuestión propuesta en el juicio en que incide el

<sup>9</sup> Figueroa Valdés, Juan Eduardo. *Las garantías constitucionales del contribuyente en la Constitución Política de 1980*. Editorial Jurídica, Santiago, 1985, p. 267.

<sup>10</sup> Maturana Miquel, Cristián. *Los Recursos*. Apuntes Universidad de Chile, Santiago, 1997, p.446.

<sup>11</sup> Distinta es la opinión de los profesores Verdugo Marinkovic, Mario; Pfeffer Urquiaga, Emilio; y Nogueira Alcalá, Humberto. *Derecho Constitucional*. Editorial Jurídica, Santiago, 1994, Tomo II, p. 225, quienes señalan que "más bien estaríamos en presencia de una excepción de inconstitucionalidad que de un recurso, toda vez que quien lo interpone trata por esa vía de defenderse de la aplicación del precepto que estima inconstitucional, pidiendo, dado el vicio que lo afecta, que no se le juzgue de acuerdo a él".

recurso se halle regida por el precepto tachado de inconstitucionalidad y que, por tanto, pueda ser tomado en cuenta en el pronunciamiento que finalmente deba dictarse (RDJ., t.47, 2a parte, sección 1a, p. 431 y 485). Pero si aparece claramente que los preceptos legales impugnados de inconstitucionalidad no tienen aplicación en el caso, la Corte Suprema carece de atribuciones para declararlos inaplicables (Gaceta, 1948, 1er sem., sent. 47, pg. 229)<sup>12</sup>.

Por último, el vicio de inconstitucionalidad debe ser de fondo y no de forma, ello según el criterio clásico que ha planteado nuestra Corte Suprema desde 1925 a la fecha<sup>13</sup>.

4. Resulta fundamental también establecer algunas de las características sobresalientes del recurso y consignar el desarrollo jurisprudencial del mismo, a fin de precisar más adelante sus relaciones con el tema que nos ocupa. Las características dicen toda relación con su naturaleza de control de constitucionalidad de la actividad legislativa, a saber:

a) Su parámetro de control es la Constitución.

Se trata de un recurso que tiene por objeto constatar la existencia de un supuesto desajuste entre un texto legal y un precepto constitucional. Por ello, para la procedencia de este recurso, es indispensable que exista una contradicción entre una norma constitucional y una disposición de rango legal.

En la especie, los parámetro de control de los tributos legales tachados de inconstitucionalidad son precisamente los principios constitucionales que se desarrollan más adelante en este trabajo.

b) Es un control a posteriori.

Sabido es que nuestro sistema de control constitucional es mixto o dual, pues el Tribunal Constitucional conoce preventivamente sobre posible vicios de inconstitucionalidad, mientras que la Corte Suprema es la llamada a ejercer el control represivo de las normas legales que ya han adquirido vigencia.

c) Es un control doctrinario y abstracto.

Esta característica dice relación con que el control que efectúa nuestro máximo Tribunal es estrictamente de derecho. En principio, no puede referirse a hechos ni a otros asuntos debatidos entre las partes en el proceso.

Es un recurso jurídico y abstracto, meramente doctrinario, en razón que la constitucionalidad es un asunto de derecho. El fallo que se dicta debe limitarse únicamente a decidir si la ley objetada de inconstitucionalidad puede o no considerarse vigente para tal efecto. Mario Verdugo y Emilio Pfeffer<sup>14</sup>, citando jurisprudencia (RDJ, t. 52, 2a parte, sección 1a, p. 399) precisan la naturaleza del recurso en los siguientes términos: "Se ha dicho que el recurso de inaplicabilidad es de carácter abstracto y doctrinario, de suerte que la Corte Suprema que conoce de él no puede entrar al estudio de los hechos en razón de que la constitucionalidad es una cuestión de derecho, sólo le corresponde decidir por el simple análisis comparativo de la ley impugnada

<sup>12</sup> Maturana Miquel, Cristián, op. cit. en nota 10, p. 452.

<sup>13</sup> Desde el pronunciamiento de la Corte Suprema (RDJ t. 93, 2a parte, sección 1a, p. 83) con fecha 31 de marzo de 1995, en el recurso de inaplicabilidad por vicios de forma presentado por Compañía Minera Tamaya S.A., y dado lo numeroso del voto de minoría en el mismo, está por verse si el máximo Tribunal cambiará su postura en un futuro cercano.

<sup>14</sup> Verdugo Marinkovic, Mario; Pfeffer Urquiaga, Emilio; y Nogueira Alcalá, Humberto, op. cit. en nota 11, p.227.

y del precepto constitucional que se dice contrariado... . El recurso de inaplicabilidad es de carácter meramente doctrinario, supuesto que no otorga al tribunal a quien compete su conocimiento más atribuciones que la de resolver, por el simple examen de los términos de una ley, si ella es o no contraria al texto del Estatuto Constitucional; es decir, el fallo que se dicta en el recurso no resuelve ninguna de las cuestiones que son materia de la controversia judicial en que él incide, y debe limitarse únicamente a decidir si la ley objetada de inconstitucionalidad puede o no considerarse vigente para tal efecto". También los referidos autores insisten en que debe existir "una completa y perfecta contradicción entre una regla constitucional y una legal, de manera que ambas no puedan coexistir entre sí, por contener normas o funciones jurídicas que se contrapongan al aplicarse a un negocio determinado".

Como ha quedado claro de las citas anteriores, la sentencia que se dicta en el recurso de inaplicabilidad no tiene ninguna incidencia en la resolución del caso particular que conoce el juez del fondo, salvo la de privar al mismo de la aplicación de un precepto legal. Coherentemente con esta naturaleza, la Corte Suprema ha afirmado que no procede prueba durante la tramitación del recurso. Si las facultades de la Corte se hallan limitadas a un estudio jurídico y doctrinario, obviamente no resulta procedente la ponderación de elementos de hecho (RDJ, T. 39, 2a parte., Sec. 1a, p.190).

Por otra parte, y en relación con el carácter abstracto del instituto, hasta hace algún tiempo la Corte Suprema sólo había exigido tradicionalmente que el precepto legal impugnado "pudiera ser" aplicable al caso concreto. Sin embargo, dicho criterio ha cambiado en los últimos fallos, pues la Corte ha declarado que el precepto impugnado debe ahora tener una "necesaria aplicación". Se requiere así más que una "posible aplicación", y con ello se ha morigerado la naturaleza abstracta del recurso, y hoy parece en tal sentido un control de tipo concreto, donde la Corte Suprema sí revisa el mérito del proceso.

Refuerzan esta nueva tesis concreta del recurso, dos hechos: uno, que la sentencia sólo produce efectos en el caso concreto en el que se dicta; y, dos, que para la procedencia del recurso, en el proceso principal no debe haberse dictado aún sentencia firme.

d) Es un control estricto y de limitada competencia del órgano juzgador.

"La Corte Suprema tiene una competencia limitada y específica conociendo de inaplicabilidad, puesto que ella se limita sólo a declarar si el precepto legal que se impugna es o no inconstitucional y en caso que lo fuera, a disponer su inaplicabilidad sólo para la resolución del asunto judicial específico y determinado respecto del cual se hizo valer"<sup>15</sup>.

Lo anterior, en concordancia con la naturaleza doctrinaria y abstracta del recurso (abstracta en discusión como se verá), ha sido establecido por la propia Corte Suprema en sentencia de fecha 28 de enero de 1992, sobre inconstitucionalidad del DL 2695 de 1975: "Que, en razón de lo que habrá de resolverse, es necesario tener en consideración que si bien el recurso de inaplicabilidad que establece el artículo 80 de la Constitución presente una fisonomía estrictamente jurídica o de derecho estricto, lo que importa que para su resolución sólo corresponda efectuar un análisis comparativo entre los preceptos legales comunes objetados y la norma o normas de la Constitución Política que se reprocha que vulnerarían, no es menos que tal recurso por estar vinculado a una gestión o juicio determinado está llamado a tener incidencia dentro de una realidad o relación jurídico procesal objetiva, circunstancia que deja de manifiesto de

<sup>15</sup> Maturana Miquel, Cristián, op. cit. en nota 10, p.449.

que sólo corresponderá emitir pronunciamiento sobre el fondo de la inaplicabilidad planteada cuando las disposiciones legales objetadas de inconstitucionales deban tener necesaria aplicación o estén precisamente destinadas a ser consideradas para la decisión en la cual incide el recurso".

Una consecuencia relevante del carácter estricto y limitado es la total imposibilidad de la Corte Suprema de establecer en su fallo, en vez de la mera declaración de aplicabilidad o inaplicabilidad, una posible interpretación conforme a la Constitución de los preceptos impugnados, o sentar el correcto alcance y sentido de los mismos para el caso concreto.

Otra implicancia limitativa a la que se ha hecho referencia anteriormente, dice relación con que la declaración de inaplicabilidad por inconstitucionalidad tiene como requisito jurisprudencial la existencia de una "contradicción específica, completa y perfecta entre el precepto legal y la norma constitucional. La contradicción no puede referirse a una parte de un precepto legal"<sup>16</sup>. Tal exigencia constituye un grave y considerable cercenamiento de la competencia de control constitucional de la ley, y un abandono inerte de los destinatarios de las normas jurídicas a la voluntad del legislador.

e) Es un control de efectos relativos.

Finalmente, la resolución de la acción de inaplicabilidad sólo produce efectos en el proceso en el cual fue dictado. El precepto declarado inconstitucional lo es sólo respecto de la "gestión pendiente" desde la cual se pidió el pronunciamiento a la Corte Suprema, manteniendo plena vigencia en cuanto norma jurídica respecto a todos los demás miembros de la sociedad.

### *Los Principios Constitucionales*

1. Precisada la naturaleza y características de la acción que tutela los derechos fundamentales de los contribuyentes, se puede analizar brevemente los principios constitucionales que informan el sistema tributario chileno y que constituyen precisamente los parámetros de control que debe utilizar la Corte Suprema al apreciar la constitucionalidad de una norma tributaria impugnada.

Sólo teniendo en cuenta con precisión la sustancia de los principios en cuestión podremos determinar si la acción de inconstitucionalidad, en tanto instrumento de justicia constitucional y cuyas características procesales ya han sido precisadas, permite la real vigencia en la ley de las garantías previstas por el Constituyente para protección del contribuyente.

#### *Principio de Legalidad*

1. La sujeción del poder público a la ley, descansa en el principio de separación de poderes. Históricamente, desde que la actividad legislativa se ejerce en forma independiente al gobierno, ha podido establecerse el sometimiento general de la acción de los órganos públicos a la ley. Es por ello, que la separación de poderes es el presupuesto jurídico del principio de legalidad, y la democracia constitucional su fundamento político.

2. Los órganos del Estado son los centros funcionales de la persona-Estado, y en cuanto tales, manifiestan la voluntad del mismo, encontrándose sometidos estrictamente a las disposiciones del ordenamiento jurídico.

<sup>16</sup> Bulnes Aldunate, Luz, op.cit. en nota 8, p. 39, con cita de jurisprudencia de la Corte Suprema de fecha 14 de junio de 1978.

Desde este siglo, y a partir de Merkl -seguidor de Kelsen-, el principio de legalidad cobró su actual fisonomía, especialmente como reacción al sistema de libertad de determinación de Hauriou y a la llamada "vinculación negativa". "Fue el kelsenianismo en el plano de la teoría, y dentro de él de manera especial su administrativista Merkl, quienes pusieron en marcha la primera reacción contra esa explicación deficiente de la legalidad de la Administración. La construcción kelseniana no podía admitir ningún poder jurídico que no fuese desarrollo de una atribución normativa precedente; incluso la eficacia jurídica... sólo puede explicarse dentro del sistema en virtud de esa atribución antecedente de un poder autónomo por las normas, y no por razón de ningún atributo o cualidad personal de cualquier sujeto que pudiese darse al margen o exento de esas normas. El proceso de producción jurídica es un proceso de legis executio paulatina a partir de la norma fundamental; en la medida en que la Administración se inserta necesariamente en una fase de ese proceso no puede actuar más que ejecutando normas antecedentes"<sup>17</sup>. Por ello, en definitiva, el Derecho condiciona y determina la actuación de los órganos del Estado de manera positiva (positive Bindung).

Desde otro punto de vista, según el profesor Eduardo Soto Kloss, las personas jurídicas tienen un principio interno, que le es inherente, como sujetos creados por el derecho: es el llamado principio de la legalidad, ya que son, existen y actúan en el campo del derecho, en la medida que el derecho las haya creado, las haya dotado de actuación y les haya conferido a tales órganos los poderes jurídicos para ello. Son lo que el derecho ha querido que sean, y pueden actuar sólo en la medida que hayan sido previa y expresamente habilitados para ello, confiriéndoles los poderes jurídicos necesarios, no teniendo más posibilidad de actuar que aquello para lo cual han sido atribuidos. De allí que las personas jurídicas no puedan hacer sino aquello que les está permitido.

3. En términos de normación positiva, el principio de legalidad haya su consagración a nivel general para todos órganos del Estado, en el artículo 7° de la Constitución Política de la República, el que dispone: "Los órganos del Estado actúan válidamente previa investidura regular de sus integrantes, dentro de su competencia y en la forma que prescriba la ley. / Ninguna magistratura, ninguna persona ni grupo de personas pueden atribuirse, ni aun a pretexto de circunstancias extraordinarias, otra autoridad o derechos que los que expresamente se les hayan conferido en virtud de la Constitución o las leyes. / Todo acto en contravención a este artículo es nulo y originará las responsabilidades y sanciones que la ley señale".

Conforme a dicho precepto, los órganos del Estado pueden actuar únicamente si les ha sido atribuido, para el caso concreto, la correspondiente facultad. La ausencia de disposición autorizatoria, hay que interpretarla en el sentido que el órgano respectivo no puede actuar por carecer de facultad. No se puede admitir ningún poder jurídico que no sea desarrollo de una atribución normativa precedente; los poderes jurídicos necesitan de una habilitación previa, de una prefiguración normativa.

4. En definitiva, de lo anterior se desprende que la actividad jurídica desplegada por los órganos estatales debe estar necesariamente fundada en potestades constitucionales, legales o reglamentarias preexistentes a la actuación misma, es decir, que previo a la actuación, deben estar habilitados o apoderados por el ordenamiento del correspondiente derecho o de la correspondiente facultad, atribución o potestad. "El principio

<sup>17</sup> García de Enterría, Eduardo; y Fernández, Tomás-Ramón, op. cit. en nota 6, p. 368 y ss.

de legalidad se expresa en un mecanismo técnico preciso: la legalidad atribuye potestades a los órganos del Estado"<sup>18</sup>.

5. En lo que atañe a la potestad tributaria, la misma se encuentra entregada por el Constituyente a un órgano preciso, esto es, al órgano legislativo, en los siguientes preceptos de la CPR:

- Art. 19 N° 20: "La igual repartición de los tributos en proporción a las rentas o en la progresión o forma que fije la ley, y la igual repartición de las demás cargas públicas. / En ningún caso la ley podrá establecer tributos manifiestamente desproporcionados o injustos. / Los tributos que se recauden, cualquiera que sea su naturaleza, ingresarán al patrimonio de la Nación y no podrán estar afectos a un destino determinado. / Sin embargo, la ley podrá autorizar que determinados tributos puedan estar afectos a fines propios de la defensa nacional. Asimismo, podrá autorizar que los que gravan actividades o bienes que tengan una clara identificación regional o local puedan ser aplicados, dentro de los marcos que la misma ley señale, por las autoridades regionales o comunales para el financiamiento de obras de desarrollo".

- Art. 19 N° 26: "La seguridad de que los preceptos legales que por mandato de la Constitución regulen o complementen las garantías que ésta establece o que las limiten en los casos en que ella lo autoriza, no podrán afectar los derechos en su esencia, ni imponer condiciones, tributos o requisitos que impidan su libre ejercicio".

- Art. 60 N° 14: "Sólo son materias de ley: 14) las demás que la Constitución señale como leyes de iniciativa exclusiva del Presidente de la República".

- Art. 62 inc. 4°: "Corresponderá, asimismo, al Presidente de la República la iniciativa exclusiva para: 1°. Imponer, suprimir, reducir o condonar tributos de cualquier clase o naturaleza, establecer exenciones o modificar las existentes, determinar su forma, proporcionalidad o progresión".

- Art. 61: "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 materia que correspondan al dominio de la ley. / Esta autorización no podrá extenderse a la nacionalidad, la ciudadanía, las elecciones ni al plebiscito, como tampoco a materias comprendidas en las garantías constitucionales o que deban ser objeto de leyes orgánicas constitucionales o de quórum calificado".

- Art. 62 inc. 2°: "Las leyes sobre tributos de cualquiera naturaleza que sean, sobre los presupuestos de la administración pública y sobre reclutamiento, sólo pueden tener su origen en la Cámara de Diputados".

7. Ahora bien, la atribución normativa de la potestad tributaria, tal como la establece el Constituyente en las normas precitadas, es interpretada desde la perspectiva del contribuyente como una garantía constitucional, conocida como "principio de legalidad tributaria", y recogida en el brocardo *nullum tributum sine lege*.

El valor garantístico del principio en cuestión se encuentra radicado en la "aptitud del procedimiento legislativo de realizar una función de control social, directo o indirecto, tanto sobre la conducta del Estado como en manera refleja respecto del poder de supremacía de determinados entes privados en las relaciones interprivados, en razón de la tutela del interés general de la sociedad"<sup>19</sup>.

<sup>18</sup> Idem., p.14.

<sup>19</sup> Figueroa Valdés, Juan Eduardo, op. cit. en nota 9, p. 89.

Asimismo, la garantía de legalidad se fundamenta en la seguridad y certeza jurídica que otorga el establecimiento de normas jurídicas de jerarquía superior, con la correspondiente estabilidad y centrabilidad normativa características de la ley.

El principio funciona además, como un instituto correctivo de los medios de interpretación e integración analógicos propios de otros órdenes jurídicos que no son de derecho estricto, exigiendo una norma legal de formulación clara y precisa para determinar la efectiva existencia de una obligación tributaria. Si la obligación en cuanto tal es excepcional en la realidad jurídica<sup>20</sup>, la sujeción tributaria es entonces, en virtud del principio de legalidad, doblemente excepcional. Según la Corte Suprema, "en nuestro sistema legal, la regla general es que las personas no están afectas a vínculos u obligaciones, mientras no exista una fuente que los cree. En el caso de las obligaciones tributarias esa fuente creadora es la ley, de acuerdo con la Constitución Política del Estado, y esa ley es el Código Tributario y los que lo complementan" (RDJ, t. 78, 2a parte, sec. 1a, pg. 39).

8. Pero la garantía de legalidad no se agota en las observaciones anteriores, y por el contrario, adquiere su real alcance ante la pregunta por el ámbito de competencia de la ley frente a la posibilidad de acción de la potestad reglamentaria del Presidente de la República. En este sentido, la garantía de legalidad hace referencia a una reducción de la intervención administrativa en la determinación de la obligación tributaria.

No obstante, pervive la cuestión sobre cuál es el ámbito competencial de la potestad reglamentaria cuando el Constituyente reserva a la ley ciertas materias y regulaciones. Este punto es el que se conoce en la doctrina publicista como el debate entre una concepción amplia, absoluta o clásica, y una concepción relativa, flexible o atenuada del principio de legalidad. Debe señalarse que tal asunto trasunta todo el Derecho Público, esto es, se presenta en todas las oportunidades en que el Constituyente exige ley para regular alguna materia, y por ello, no es específicamente un problema del derecho tributario.

9. Para una parte de la doctrina, el principio de legalidad tributario debe ser concebido en forma amplia y absoluta (doctrina clásica). "La ley no sólo debe establecer los sujetos de la obligación tributaria, el hecho gravado o hecho imponible y los supuestos de exención, sino que debe ir más allá, esto es, debe establecer la base imponible y fijar la tasa. En efecto, en el modelo de Código para América Latina, y en los códigos tributarios de Brasil, Perú, Uruguay y Venezuela -entre otros- se establece una concepción de la garantía de legalidad en la cual todos los elementos de la relación tributaria deben encontrar en la ley su determinación o por lo menos su determinabilidad"<sup>21</sup>.

Tal posición es seguida en nuestro país, con mayor o menor proximidad, por Juan Eduardo Figueroa, por Enrique Evans de la Cuadra y Eugenio Evans Espiñeira, entre otros. Estos últimos señalan que la CPR de 1980 establece el principio de legalidad en forma estricta: "Hacemos presente que... la Constitución vigente fue extremadamente rigurosa en lo que se refiere a delegación de facultades en materia tributaria". "Si se revisa la historia fidedigna de la actual constitución se observa que el punto fue tratado por la Comisión de Estudios de la Nueva Constitución y descartada en ella la posibilidad de hacer delegaciones legislativas en materias relacionadas con tributos"<sup>22</sup>.

<sup>20</sup> Abeliuk Manasević, Rene. *Las Obligaciones*. 3a Ed., Editorial Jurídica, Santiago, (1993), p. 38.

<sup>21</sup> Figueroa Valdés, Juan Eduardo, op. cit. en nota 8, p. 112-113.

<sup>22</sup> Evans de la Cuadra, Enrique y Evans Espiñeira, Eugenio. *Los Tributos Ante la Constitución*. Editorial

10. En el otro polo del debate, la concepción relativa o flexible del principio de legalidad propugna que el mandato constitucional se agota por el legislador al contemplar los aspectos sustanciales o fundamentales del tributo, pudiendo confiarse al Ejecutivo la integración o desarrollo de los restantes elementos mediante delegaciones normativas estrictamente limitadas<sup>23</sup>.

En esta corriente se enmarcan la doctrina española e italiana, en las cuales, sólo los elementos esenciales del tributo son cubiertos por el principio en cuestión, esto es, basta la regulación legal de los sujetos activo y pasivo de la obligación tributaria, del hecho gravado, y de los supuestos de exención.

11. En lo que respecta a los órganos integrantes de nuestra Justicia Constitucional, tanto la jurisprudencia de la Corte Suprema como la del Tribunal Constitucional, son vacilantes. Contrariamente a lo esperado, el principio de legalidad atenuada o flexible ha sido en el último tiempo más aceptado de lo que se cree. Ha sido la base de varios pronunciamientos jurisdiccionales, tanto en materia tributaria que como en otros ámbitos reservados por la Constitución a la ley.

A continuación se detallan algunos precedentes, que aunque no son concluyentes al respecto, forman un conglomerado que otorga gravedad a la tesis -minoritaria en la doctrina nacional tradicional- de la legalidad flexible, y que llevan a concluir que en nuestro país se trata de un tema abierto, en el cual no existe aún postura clara o irrefutable en ninguno de los dos sentidos.

La Corte Suprema ha señalado en más de una oportunidad su opción por la concepción flexible o atenuada del principio de legalidad. En el criticado fallo "Watt's Alimentos S.A." de fecha 10 de septiembre de 1993, señaló que era suficiente que la norma legal contemplara el marco y elementos básicos del tributo a nivel legal. En virtud de la teoría de la remisión normativa<sup>24</sup>, señaló que la norma reglamentaria del Presidente puede completar el tributo establecido en la ley. Al respecto, el considerando 6° del fallo citado señala: "Que la simple lectura del artículo 12 de la ley 18.525 evidencia que el legislador, acorde con las finalidades y objetivos del proyecto sometido a su consideración, dictó una norma con substancia y contornos definidos y, del mismo modo, precisó en forma detallada, los elementos y factores que debía considerar el Presidente de la República a fin de hacer efectiva la voluntad del legislador en aspectos fluctuantes, actualizando elementos que este último se encontraba en la imposibilidad de determinar a la fecha de dictación de la Ley"<sup>25</sup>.

---

Jurídica, Santiago, 1997, p. 71. Los autores argumentan lo anterior en relación a los DFL, punto que debe aplicarse por un argumento a fortiori a la delegación normativa propia de la potestad reglamentaria del Presidente de la República.

<sup>23</sup> Figueroa Valdés, Juan Eduardo, op.cit. en nota 9, p. 111-112.

<sup>24</sup> García de Enterría, Eduardo, y Fernández, Tomás-Ramón, op. cit., en nota 6, p.226 y ss. Según estos profesores, la remisión normativa propia de los reglamentos en cuestión se opone a la delegación recepticia que es la caracteriza a los D.F.L. Específicamente señalan: "Si existen regulaciones referentes a ciertas materias que la Constitución impone que se realicen 'sólo por ley', según hemos visto, ¿en qué medida la Ley puede reducirse a recoger unos cuantos elementos de dicha regulación y remitir el resto a la disposición de un Reglamento? La respuesta está en que la Ley ha de abordar por sí misma, si ha de observar el mandato constitucional, el núcleo esencial de dicha regulación, de modo que la remisión que pueda hacer a un Reglamento no implique una abdicación de regulación de dicho núcleo, o de sus criterios básico, sino un verdadero complemento" (p. 242).

<sup>25</sup> En contra de este fallo, y de la doctrina de la "remisión normativa" en Chile se manifiesta Soto Kloss, Eduardo. *Derecho Administrativo*. Editorial Jurídica, Santiago, 1996, p. 88-89. Cita en apoyo de su tesis los siguientes fallos: RDJ, t.56, 2a parte, sección 2a, p. 71-78; RDJ t. 81, 2a parte, sección 5a, p. 110-113; y RDJ t. 85, 2a parte, sección 5a, p. 178-183.

En similar sentido, en el caso "Compañía de Refinería de Azúcar de Viña del Mar", con fecha 27 de mayo de 1980, la Corte Suprema resolvió en sede de inaplicabilidad, que el mandato constitucional se cumple contemplando el tributo y sus elementos esenciales en la ley: "Que este decreto ha fijado el impuesto que se impugna, y la Dirección de Industria y Comercio sólo fija el precio de venta y el de referencia (parámetros claves en la determinación del monto imponible de la norma tributaria), razones éstas por las cuales no se puede aceptar que él sea violatorio de la norma señalada en el N°1 del artículo 44 (de la CPR de 1925), anteriormente citado, ya que el impuesto está fijado en el artículo 3° del Decreto Ley N° 817".

También se acerca al principio de la legalidad flexible, el fallo sobre "Rentas Municipales" de fecha 28 de enero de 1992, en el que el Máximo Tribunal señaló que los tributos "deben hallarse condicionados y regulados en todos sus aspectos substanciales por una ley". Asimismo, declaró la inconstitucionalidad del artículo 43 de la ley de Rentas Municipales pues el mismo "viola las normas (constitucionales) citadas porque no se sujeta a la Constitución, al permitirle a una autoridad pública la fijación libre y a su arbitrio de tributos sin establecer el marco legal que aquélla señala, ni los límites que impidan los abusos y arbitrariedades" (considerando 8°).

Otro fallo que, en el fondo, parece acercarse a la tesis de legalidad flexible, es el dictado con fecha 10 de septiembre de 1993, en recurso de inaplicabilidad deducido por "Fabrica de Levaduras y Alimentos Unión S.A." (Artículo 12 de la ley 18.525). En el considerando 8° se señala: "En el aspecto doctrinario, dentro del proceso de especificación del concepto de legalidad tributaria, se distinguen dos teorías: la clásica, que sostiene que la ley debe contener todos los elementos relativos a la existencia y cuantía de la obligación; y la teoría de la legalidad atenuada o flexible, que permite que algunos de los elementos de la obligación tributaria sean establecidos o fijados por el Poder Ejecutivo, sin necesidad de una ley de delegación de competencias. Pero incluso dentro de la teoría clásica, que es la predominante en la doctrina latinoamericana, y en lo que concierne a la cuantía de la obligación, un autor señala que si la ley no la fija con precisión, ella debe contener los elementos necesarios para su fijación sin posibilidades de actos discrecionales de la administración, tanto en lo que respecta a la base imponible o base de cálculo como a las alícuotas... En este punto se insiste que si bien el establecimiento de la base de cálculo es materia reservada exclusivamente a la ley, ello no significa que la ley deba determinar precisamente todos sus aspectos, lo que muchas veces es imposible respecto de valores naturalmente cambiantes".

Por último, en el reciente fallo de fecha 17 de marzo de 1999 sobre propaganda caminera y derechos municipales, y a pesar que se acoge el reclamo de ilegalidad interpuesto contra la Municipalidad de Viña del Mar, la Corte Suprema no repugna, sino que por el contrario, acepta la complementación normativo-tributaria entre la Ley Orgánica de Municipalidad, la Ley de Rentas Municipales, y las Ordenanzas Municipales que deben fijar el contenido definitivo de los tributos.

12. En lo que respecta al Tribunal Constitucional, este también se ha pronunciado tanto en favor de la legalidad absoluta como en favor de la legalidad flexible o atenuada. A pesar que desde una perspectiva global no parece primar ninguna sobre la otra, desde un tiempo a la fecha la postura flexible ha dominado la doctrina de dicho tribunal.

En materia tributaria, un primer fallo, de fecha 17 de mayo de 1994, que no puede dejar de estudiarse es el que rechazó el requerimiento en contra del DS N°434 del MOP. La impugnación parlamentaria se basaba en que el Estatuto Orgánico del

Ministerio de Obras Públicas faculta al Presidente "para establecer peajes en los caminos, puentes y túneles que estime conveniente, fijando su monto" (art. 75), y que precisamente el DS 434 del MOP, habría fijado tal tributo en conformidad a la ley pero en contradicción a la Constitución.

El requerimiento fue rechazado por 4 votos contra 1, y en base al siguiente argumento contenido en el considerando 2º: "que contrariamente a lo sostenido en el reclamo el decreto supremo objetado se sustenta precisamente en el principio cuya ausencia se reprocha, toda vez que la administración ha procedido a su dictación en la facultad que confiere a S.E. el Presidente de la República el artículo 3º de la ley 14.999 de 1962, en cuanto a 'establecer peajes en los caminos, puentes y túneles que estime conveniente, fijando su monto' y 'para determinar los vehículos que no pagarán esta contribución', precepto que fue incorporado como artículo 75 al decreto supremo N°294, de 1984, Ley Orgánica del Ministerio de Obras Públicas"<sup>26</sup>.

Otros fallo reciente que se ha manifestado en la misma dirección es el de fecha 28 de enero de 1999 que rechazó el requerimiento de inconstitucionalidad del Decreto 1412 del Ministerio de Relaciones Exteriores, de 1998, que promulgó el Décimo Protocolo Adicional (con Bolivia). No obstante la clara inclinación por el principio de legalidad tributaria flexible, no deja de llamar la atención los dos votos disidentes de los ministros Osvaldo Faúdez y Luz Bulnes, quienes no aceptan la intromisión de la potestad reglamentaria en materia de tributos.

Aparte de los fallos antes mencionado, no conocemos otro pronunciamiento reciente y directo sobre el punto en materia tributaria, toda vez que en otras oportunidades en que se ha suscitado una controversia en relación a normas tributarias, los proyectos de leyes sometidos a su resolución han sido modificatorios de preceptos actualmente vigentes, y no creación de normas nuevas. Por lo anterior, el Tribunal no se ha manifestado en relación al principio de legalidad tributaria, argumentando frente a los requerimientos que si lo hiciera estaría pronunciándose sobre la constitucionalidad de una ley vigente, competencia que la CPR ha entregado exclusivamente a la Corte Suprema<sup>27</sup>. Ahora bien, no puede negarse que en dicho planteamiento, no obstante su fundamento técnico, puede encontrarse cierta condescendencia con el principio de legalidad atenuada o flexible.

13. Si en materia tributaria parece no haber suficientes precedentes, pueden buscarse más en los pronunciamientos del Tribunal Constitucional sobre otros puntos que de acuerdo a la Constitución deben estar reservados a la competencia del legislador. Los argumentos en torno al problema de la reserva de ley y la relación ley-reglamento, pueden extenderse, *mutatis mutandi*, desde otras materias a la legalidad tributaria.

<sup>26</sup> En este fallo, el voto de minoría del ministro Ricardo García, se fundamentó en una posición absoluta del principio de la legalidad. El considerando 8º de la disidencia establece 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 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 se la ley la que establezca la imposición".

<sup>27</sup> Por ejemplo, en el considerando 16º del fallo de fecha 6 de diciembre de 1994, el Tribunal, en relación a una supuesta vulneración al principio de legalidad tributaria producido por una reforma al DL 3.063 de 1979, dispone que: "En la especie, al igual que lo señalado en el considerando anterior, esta objeción está referida al texto actualmente en vigor y no incide en el mérito de la norma que se impugna".

La postura del Tribunal Constitucional tampoco ha sido unívoca al respecto, y el pronunciamiento sobre el punto parece depender, al menos en parte, de la integración concreta del Tribunal. Pueden encontrarse muchos fallos que establecen el principio de la legalidad absoluta<sup>28</sup>, pero a continuación se señalan algunos casos relevantes que han sostenido el principio en forma relativa o atenuada. El objetivo es demostrar la vigencia del debate sobre el punto, la ausencia de una tesis definitiva, y nuestra preferencia por la fórmula flexible.

En el fallo de fecha 26 de abril de 1997, el Tribunal Constitucional afirmó el principio de reserva flexible o relativa en materia de legalidad presupuestaria. Los argumentos sostenidos apuntan a que el principio de legalidad, tal como se encuentra regulado en la Constitución, está referido al ordenamiento jurídico en su conjunto, el que considera la existencia de leyes marco y reglamentos de ejecución. Esto es, el principio de legalidad atenuada se enmarca precisamente en los conceptos de ley-base, y en la potestad reglamentaria del Presidente como norma de clausura del sistema jurídico nacional. El fallo cita la siguiente opinión del profesor José Luis Cea Egaña, que es concluyente al respecto: "la Ley de Presupuesto no es más que un ejemplo particular de aquella configuración global del dominio máximo legal, es decir, que a ella corresponde establecer las bases del régimen presupuestario del sector público, entregando a la potestad reglamentaria la particularización y ejecución del presupuesto nacional".

Otro fallo que se fundamenta en el mismo orden de ideas -en relación a la reserva legal del artículo 60 N° 10 de la CPR- es el de fecha 12 de agosto de 1996, referente al traslado del Congreso a Santiago. En él se afirma -en relación al artículo transitorio del proyecto, punto accesorio del requerimiento- que "por el sistema de dominio legal máximo o de dominio reservado a la ley. . . ésta debe contener solamente aquellas normas destinadas a resolver los problemas más importantes de la Nación, esto es, limitada sólo a las bases esenciales sobre el ordenamiento jurídico que establece, pero sin penetrar en el ámbito exclusivo de la potestad reglamentaria propia del órgano ejecutivo" (considerando 17°). Razonando en base a la idea que la reserva legal es también un límite competencial del legislador, el Tribunal señaló que "si respecto de los bienes del Estado sólo son materia de ley las que fijen las normas sobre su enajenación, arrendamiento o concesión, conceptos muy claros y precisos y definidos por la ley, y no otras, como su destinación o destino..., al regular el artículo transitorio la forma en que el Presidente de la República debe proceder en la destinación del inmueble del Congreso Nacional en Valparaíso, está inmiscuyéndose en una atribución propia y ordinaria del Jefe de Estado" (considerando 19°).

En el fallo del requerimiento contra el Decreto N°171 del Ministerio de Vivienda de 1996, de fecha 15 de abril de 1997, también se falló a favor de la constitucionalidad de dicha norma administrativa. Ella daba cumplimiento al artículo 70 de la Ley General de Urbanismo y Construcción que dispone: "En toda urbanización de terrenos, se destinarán a circulación, áreas verdes y equipamiento las superficies que señala la Ordenanza General...". Precisamente el decreto impugnado tenía por objeto aumentar la superficie que el propietario debía ceder gratuitamente a la Municipalidad como requisito previo a la urbanización, y se le achacó limitar la garantía de propiedad del 19 N°24 mediante una norma de naturaleza administrativa. El Tribunal rechazó el

<sup>28</sup> Así por ejemplo, el fallo de aumento de remuneraciones para el personal no docente de establecimientos educacionales administrados por las municipalidades de fecha 16/7/96, el fallo de la ley de caza y sus sanciones administrativas del 26/8/96, el fallo de acceso a las playas de 2/12/96, el fallo de remuneraciones del MOP del 28/7/98, entre otros.

requerimiento, razonando en sus considerandos 4° a 9° sobre la base de la colaboración ley-reglamento establecida en nuestra Constitución, y sobre el concepto de la legitimidad de la potestad reglamentaria del Presidente como atribución tendiente a poner en ejecución un precepto legal con estricta sujeción a lo que él dispone.

Conviene citar aquí parte de los considerandos 4° y 9° del mismo fallo, textos que, aunque algo extensos, son claros y profundos en su razonamiento al formular un principio de legalidad atenuada o flexible:

- Considerando 4°: "Que de la simple lectura de las normas reproducidas en los considerandos precedentes, se infiere con nitidez que los artículos pertinentes de la Ordenanza General de Urbanismo y Construcciones sólo se han limitado a cumplir, rigurosamente, con lo dispuesto en el artículo 70 de la ley, a fin de que ésta pueda producir plenos efectos jurídicos... De esta manera una -la ley- y otro -el reglamento- conforman un solo todo jurídicamente armónico, están indisolublemente unidos y en conjunto versan sobre la materia relativa a las cesiones o destinaciones gratuitas de terrenos inherentes a toda urbanización. Pretender desvincular el artículo 70 de la ley, de las normas reglamentarias objetadas, es negar una realidad jurídica evidente".

- Considerando 9°: "Que sin embargo, esta tesis [la anterior referente a la relación ley-reglamento] no es absoluta, pues en el evento que el reglamento se apartara de la ley en consonancia la cual se dicta, se produce la desvinculación de uno y otra, ya que dejan de constituir un todo jurídicamente armónico que da lugar a una realidad jurídica evidente, para transformarse en partes de una relación ley-decreto reglamentario que se contrastan y se repudian. En esta hipótesis, desaparece el fundamento de la tesis que se ha venido desarrollando [ver nota de pie N° 6], y por ende, se exceptúa de ella, porque el reglamento puede ser objetado, en conformidad con lo prescrito en el artículo 82 N° 5 de la Carta Fundamental, ya que su enjuiciamiento constitucional se efectuaría sin que ello importe una intromisión de este Tribunal en un acto legislativo. En este orden de ideas, debemos entender que el reglamento contraría la ley no sólo cuando está en pugna con su texto expreso, sino, también, cuando su contenido desborde el marco de posibilidades regulatorias brinda la Constitución; tratándose del derecho de propiedad, por ejemplo, cuando él fuere vulnerado en su esencia. En efecto, la ley hace una remisión al reglamento de ejecución para que complemente, bajo ciertas directrices, su contenido básico; pero al propio tiempo lleva ínsita la obligación de que la regulación reglamentaria no vulnere el derecho que la Constitución asegura a todas las personas, en este caso, en su artículo 19 N° 24, y, N° 26, ya que no resulta 'razonable' aceptar que el legislador ha encomendado al reglamento dictar normas que pugnen con la Carta Fundamental"

Por último, cabe referirse al fallo de fecha 6 de abril de 1993, sobre el Decreto Supremo N° 327-92, que reguló la colocación de Letreros Camineros. En dicha oportunidad el Tribunal Constitucional, se manifestó por sólo tres votos contra dos, en favor del principio de la legalidad absoluta en relación al artículo 19 N° 21 de la CPR. Los dos votos de minoría de los ministros Eugenio Velasco y Juan Colombo se muestran propicios a una legalidad atenuada en base a los siguientes conceptos<sup>29</sup>:

- Punto 7): "el Presidente de la República, en uso de la potestad reglamentaria de que está investido, ha señalado las condiciones en que pueden colocarse los avisos y carteles en la franja adyacente a los caminos públicos y, como legítima consecuencia de

<sup>29</sup> Al final de voto de disidencia, y dado lo conflictivo y delicado del tema, los Ministros Luz Bulnes y Ricardo García, advierten su posición en el sentido que "toda limitación que se imponga al derecho de propiedad debe estar establecida por ley y no por la autoridad administrativa".

ello, ha quedado limitado el libre ejercicio del derecho de propiedad de las empresas publicitarias y de los dueños de predios en que pudiesen colocarse los avisos y carteles. La limitación proviene de la propia ley, ya que el reglamento regula los aspectos secundarios para el ejercicio de esa limitación".

Punto 8): "Por lo demás, este tipo de limitaciones autorizadas por el y cuya ejecución se detalla en un decreto reglamentario, está desde antiguo reconocido y usado en nuestro sistema jurídico".

14. De las citas anteriormente expuestas, queda de manifiesto la falta de una unanimidad que existe en nuestro medio jurídico, en relación al sentido y alcance que posee el principio de legalidad -o reserva legal- establecido en la Constitución. Para unos cubre todos los elementos de la norma, y para otros cubre sólo aquellos que constituyen la esencia de la norma<sup>30</sup>.

Para quienes se inclinan por una legalidad atenuada o flexible, queda por precisar qué elementos deben contemplarse en la norma legal tributaria para agotar y cumplir válidamente el mandato constitucional, y combinar así efectivamente una adecuada y eficiente administración del Estado con las garantías que la Constitución ha reservado a los contribuyentes.

Siguiendo a la doctrina española, parece suficiente con el establecimiento preciso y efectivo, a nivel legal, de los siguientes elementos de la obligación tributaria: los sujetos pasivos, el hecho gravado y los supuestos de la exención. Ahora bien, como toda regulación de la actividad pública, no puede establecerse reglas a priori que resuelvan en forma plena el problema de si una ley ha cumplido el mandato constitucional de regular un tributo en sus aspectos esenciales. Muy por el contrario, sólo mediante controles de razonabilidad en la comprensión del principio de la reserva legal atenuada o flexible efectuados por el Tribunal Constitucional y por la Corte Suprema, en cuanto órganos representantes de la función jurisdiccional constitucional, se puede garantizar verdaderamente la represión efectiva de los posibles excesos de delegaciones normativas del Legislativo al Ejecutivo.

<sup>30</sup> Para cerrar el debate, citamos dos tesis de magíster, dirigidos por el profesor José Luis Cea Egaña, favorables a una concepción atenuada o flexible de la legalidad. El primero es Astorquiza Altaner, Gastón. *Límites y Extensión de la Potestad Reglamentaria Presidencial*. Tesis para optar al grado de Magíster en Derecho Público con mención en Derecho Constitucional, Universidad Católica, Santiago, (1995), p. 364, quien señala "Es razonable formular como principio el que la ley debe limitarse a la regulación básica, rectora, esencial o fundamental, tanto cuando se le encarga por la Constitución regular o dictar las normas sobre una materia determinada como cuando se la determina precisamente a tratar normativamente las 'materias básicas', 'bases' o 'bases esenciales' de un ordenamiento o preceptiva. El sistema constitucional descarta las leyes reglamentarias".

El segundo es García Pino, Gonzalo, *La Reserva Legal de los Derechos Constitucionales: ¿Poder Legislativo Contra la Administración?* Tesis para optar al grado de Magíster en Derecho Público en Derecho Constitucional, Universidad Católica de Chile, (1995), p. 241: "En nombre de la primacía del legislador, no se puede incurrir en la contradicción de no permitir que sea el propio Parlamento el que determina en qué materia, cuándo y de qué manera actúe el reglamento de ejecución de la ley, incluyendo la fijación de plazos para completitud de la reserva. En consecuencia, la posibilidad de recurrir al reglamento es una cuestión que hay que verificar caso a caso, según lo pondere y evalúe el legislador. Sin embargo, no es consustancial a la idea de la reserva legal regulatoria la exclusión del reglamento. Todo lo contrario, parece ser el espacio natural en el cual el legislador invita al administrador para que colabore en su propia regulación".

1. La igualdad es uno de los ejes fundamentales del moderno Estado de Derecho. Sabido es que este principio presenta dos formulaciones en la Constitución de 1980, una general y otra específica para el ámbito tributario. En términos generales se encuentra establecido en el Artículo 19 N°2: "La igualdad ante la ley. En Chile no hay personas ni grupos privilegiados. En Chile no hay esclavos y el que pise su territorio queda libre. Ni la ley ni autoridad alguna podrán establecer diferencias arbitrarias".

Sin pretender profundizar aquí sobre uno de los principios fundamentales de la democracia constitucional, y una de las nociones más ricas en su contenido ético-jurídico, no se puede tampoco dejar de hacer una breve exposición. Para ello, y a modo de resumen, puede hacerse referencia a la conceptualización de la igualdad ante la ley que ha establecido la Jurisprudencia de nuestro Tribunal Constitucional en los siguientes términos: "la igualdad ante la ley consiste en que las normas jurídicas deben ser iguales para todas las personas que se encuentren en las mismas circunstancias y, consecuentemente, diversas para aquellas que se encuentren en situaciones diferentes. No se trata, por consiguiente, de una igualdad absoluta, sino que ha de aplicarse la ley en cada caso conforme a las diferencias constitutivas del mismo. La igualdad supone, por lo tanto, la distinción razonable entre quienes no se encuentren en la misma condición". En el mismo sentido, el Tribunal Constitucional afirmó en el considerando 17° de la sentencia de fecha 11 de mayo de 1994 que: "la igualdad presupone que se trate en forma igual a quienes son efectivamente iguales, y sólo a ellos, y en forma desigual a quienes no lo sean. Ahora, si se hacen diferencias, pues la igualdad no es absoluta, es necesario que ellas no sea arbitrarias, y es por ello que este Tribunal en la misma sentencia hizo suyas otras expresiones del mismo tratadista Linares Quintana sobre este punto, señalando que: 'la razonabilidad es el cartabón o standard de acuerdo con el cual debe apreciarse la medida de la igualdad o la desigualdad'".

2. En definitiva, el principio de igualdad ante la ley establecido en el artículo 19 N°2 de la CPR se concreta en el principio de no discriminación. El valor normativo de la Constitución impone al legislador la prohibición absoluta de utilizar criterios de selección o factores de discriminación que impliquen un tratamiento desigual a quienes son iguales, o un tratamiento igual a quienes son desiguales. Proceder de tal manera implicaría un atentado contra la dignidad de la persona, y por ello, contra el fin intrínseco del Estado: el bien común.

3. Ahora bien, no satisfecho el Constituyente con la formulación general del principio de la igualdad para todos los órganos del Estado, optó por su regulación específica para el ámbito tributario en el numeral 20 del artículo 19: "La igual repartición de los tributos en proporción a las rentas o en la progresión o forma que fije la ley, y la igual repartición de las demás cargas públicas".

El concepto de igualdad tributaria fue explicitado con acierto por el comisionado don Jorge Ovalle, en la sesión N°105 de la Comisión de Estudio de la Nueva Constitución. En ella, señaló que la igualdad "no atiende al monto en sí mismo, ni está vinculada exclusivamente con la proporción respecto del hecho, renta, ganancia o beneficios gravados que debe contemplar la ley, sino que la filosofía tributaria mira, precisamente, al derecho de cada hombre de soportar las cargas, de manera que éstas sean por igual pesadas para todos... [Los componentes de la sociedad chilena] no generan pagos iguales y, a veces, ni siquiera en la misma proporción, porque son mayores

respecto de aquel que debe dejar de satisfacer funciones vitales para pagar los tributos que establece la ley, que para quienes deben abandonar otra clase de agrados -no de necesidades- y pagar sus tributos con los fondos que a éstos destinan. Cree que por esta razón, la expresión 'igual' no mira al tributo mismo, en su esencia, sino al sacrificio que debe hacer quien lo paga".

Pero en ello no se agota el contenido del principio, y en síntesis, de la historia fidedigna y de los criterios más básicos de interpretación consta que el principio de igualdad establecido en el artículo 19 N°20 obliga con especial insistencia al legislador a no establecer discriminaciones arbitrarias al momento de ejercer la potestad tributaria. En palabras de Enrique Evans: "la discriminación arbitraria es toda diferenciación o distinción, realizada por el legislador o por cualquier autoridad pública, que aparezca como contraria a la ética elemental o a un proceso normal de análisis intelectual, en otros términos, que no tenga justificación racional o razonable. Para referirse a la justicia en los tributos es necesario recurrir a los casos en que ellos no son justos, es decir, a aquellos mediante los cuales se discrimina arbitrariamente" (informa en derecho citado por el fallo del TC de fecha 20 de octubre de 1998).

4. Se puede afirmar que el principio de igualdad contiene algo más que el mandato directo al legislador de no discriminar arbitrariamente al ejercer la potestad tributaria que excluyentemente le encarga. La Corte Suprema ha señalado magistralmente que el principio de igualdad obliga y fuerza a que el legislador tributario establezca todos los parámetros necesarios para que la aplicación efectiva y final de los tributos cumpla con el requisito de la igualdad.

En otras palabras, se exige del legislador el grado suficiente de especificación y precisión en la regulación de los parámetros que determinan la conformación del hecho gravado y su monto y/o tasa, como para que los tributos creados no lleven por imprecisión a establecer un tratamiento igual a los distintos, o viceversa.

Así entonces, el principio de igualdad en materia tributaria tiene claramente dos aspectos: uno negativo, que implica directamente que el legislador no puede establecer normas discriminatorias; y uno positivo, que obliga al legislador a normar los tributos con la suficiente precisión y detalle como para no dar un tratamiento igual a quienes son distintos<sup>31</sup>.

La Corte Suprema lo ha dicho en el fallo ya citado sobre el artículo 43 del D.L. 3063: "Enseguida, la Constitución exige para imponer algún tributo que él se origine desde luego en una ley de iniciativa exclusiva del Presidente de la República, pero requiere que dicha ley, para cumplir con la idea matriz de equidad e igualdad en que se deben encontrar los individuos del cuerpo social frente a la autoridad de la norma obligatoria, determine respecto de ese tributo cuando menos su forma y proporcionalidad o progresión, como singularizaciones mínimas encaminadas a respetar precisamente dichas igualdades y equidad".

5. En definitiva, y de acuerdo a lo establecido en el Capítulo I de la CPR, toda la actividad de los órganos del Estado debe contemplar activamente el respeto al principio de la igualdad. La producción normativo tributaria no está exenta de dicha obligación, y debido a la fuerza, intensidad y alcance de la potestad tributaria, en especial en su proyección y penetración en la órbita de los derechos y garantías de las personas,

<sup>31</sup> Obligación que en todo caso se transferirá al Presidente de la República en caso de remisión normativa.

puede aseverarse que se obliga a los órganos estatales que gozan de la referidas potestades públicas a mantener un preciso y cuidadoso cumplimiento del principio.

### *Principio de Proporcionalidad (o de no Confiscatoriedad)*

1. Este principio es tratado distintamente por los autores nacionales, y no todos acuerdan la misma terminología. Para algunos es "principio de la no confiscatoriedad", para otros es "principio de proporcionalidad", y para unos últimos es el "principio de respeto a la propiedad privada" o incluso "principio de justicia o equidad".

Este principio se encuentra establecido en el inciso 2° del artículo 19 N°20 de la Constitución, el que dispone que: "en ningún caso la ley podrá establecer tributos manifiestamente desproporcionados o injustos".

En consecuencia, y a pesar de la equivalencia aproximada entre las terminologías usadas para estudiar este principio<sup>32</sup>, hoy en día para ser más atendible la denominación que encabeza el acápite, toda vez que la formulación actual de la garantía pone más énfasis en la proporcionalidad y justicia del tributo que en su confiscatoriedad, como era el caso del artículo 1° N° 5 inciso 2° del Acta Constitucional N°3.

2. Para los autores Evans de la Cuadra y Evans Espiñeira, "en doctrina y como concepto universalmente aceptado, la proporcionalidad implica, a grandes rasgos, que la carga tributaria sobre la riqueza debe ser adecuada y razonable, esto es, la presión que el tributo ejerce sobre la riqueza, para ser justa, no debe exceder lo que aconseje una razonable prudencia"<sup>33</sup>.

Por su parte, Juan Eduardo Figueroa Valdés, señala que "un tributo es confiscatorio cuando el monto de su tasa es irrazonable, lo que ocurre cuando ocasiona el aniquilamiento del derecho de propiedad en su esencia o en cualquiera de sus atributos, esto es, cuando equivale a una parte sustancial del valor de capital, renta o utilidad"<sup>34</sup>.

3. La Historia Fidedigna nos entrega algunos elementos que permiten comprender mejor el alcance del principio de proporcionalidad o no confiscación y algunas de sus características esenciales (sesión N° 384):

- "El señor Guzmán ... aduce que lo que puede ser más común es que un impuesto, por su magnitud, se transforme en asfixiante y que eso es lo que se desea evitar".
- "El señor Guerrero señala que, a su juicio, el tributo constituye expropiación cuando por su cuantía, en cierta medida, implica privar del dominio de algo. Añade que, en todo caso, no se pronuncia sobre cuál es el monto respectivo".
- "La señora Romo hace notar que es cosa de sentido común que una contribución o tributo no sea superior al cincuenta por ciento, acotándole el señor Guzmán que no es conveniente fijar porcentajes".
- "El señor Guzmán observa que de esta manera se satisface el deseo de la Comisión en esta materia: que haya una valoración o un juicio ético sobre la justicia de los tributos".

<sup>32</sup> Todas las denominaciones no son idénticas, puesto que apuntan y enfatizan vicios distintos de las normas tributarias.

<sup>33</sup> Evans de la Cuadra, Enrique y Evans Espiñeira, Eugenio, ob. cit. en nota 24, p. 83.

<sup>34</sup> Figueroa Valdés, Juan Eduardo, op. cit. en nota 9, p. 201.

4. Conviene también revisar algunos criterios jurisprudenciales sentados por la Corte Suprema, los que también dan fisonomía propia a la garantía sentada por el Constituyente en materia de proporcionalidad tributaria.

- Considerando 10° del fallo de 11 de mayo de 1994, inaplicabilidad del art. 4° de la ley 18.413: "Que es un principio de justicia que las cargas impositivas sean proporcionales a los ingresos y a los patrimonios de los contribuyentes y a la calidad de prescindibles e imprescindibles de los productos materia de alguna transacción gravada; ahora bien, si se dicta una norma legal que establece tributos que empobrecen al contribuyente o le cercenen sus ingresos en términos confiscatorios, es indudable que la ley que así lo disponga es inconstitucional".

- Considerando N°8 del fallo de 28 de Enero de 1992, inaplicabilidad del artículo 43 del D.L. 3063: "Y no puede ser menos, porque el principio de proporcionalidad asegura la debida confianza de que el tributo o gabela que se imponga a los servicios, concesiones o permisos, que es la materia que ahora interesa, guarde la debida relación equitativa con tales servicios, concesiones o permisos, sobre la base de pautas permanentes e inequívocas, como una forma de respetar el principio básico de igualdad ante la ley e igual repartición de los tributos, tal como este último principio aparece concebido en el artículo 19 N°20 inciso 1°, manteniendo dentro de ciertos márgenes relativos el equilibrio necesario para tratar de que en situaciones iguales, las cargas o el sacrificio del tributario sean también semejantes".

- Considerando 7° del fallo de 11 de mayo de 1994, inaplicabilidad del art. 4° de la ley 18.413: "Que la determinación de la calidad de injusto o desproporcionado de un tributo no aparece reglamentada en alguna disposición legal, similar a la del justo precio en la lesión enorme, pero de la historia del establecimiento del referido precepto constitucional queda en claro que habiéndose pensado en establecer porcentajes máximos, se abandonó esta idea y se dejó expresa constancia que sería un hecho que en cada caso analizarían y calificarían los Tribunales en forma prudencial y, por ende, de considerarse un tributo como manifiestamente desproporcionado, la Corte Suprema estará facultada para declarar su inaplicabilidad".

5. El Tribunal Constitucional también ha tenido oportunidad de sentar principios jurisprudenciales que dan un contenido más definido a la garantía constitucional en cuestión. Así, en los considerandos 6° y 7° del fallo de fecha 31 de julio de 1995, señaló:

- "Que la disposición constitucional del inciso segundo del N°20 del artículo 19 tuvo por objeto ... evitar que el legislador aprobara tributos que tuviesen un carácter confiscatorio o expropiatorio o que afectasen en su esencia o impidiesen el derecho de desarrollar una actividad económica lícita;

- "Que esencialmente reúnen el carácter de impuestos confiscatorios o expropiatorios aquellos que por su monto afectan el patrimonio o la renta de una persona y así lo sostuvieron los comisionados cuando trataron la materia y aprobaron la disposición constitucional en la sesión N°398, de 11 de julio de 1978. En ningún caso el constituyente, en el inciso segundo del numeral 20 del artículo 19 de la Constitución, fijó un monto o rango para este tipo de gravámenes, pero sí señaló al legislador un límite conceptual que le impide desproporcionaciones injustificables o irracionales y ellas se producen cuando son ma-

nifistas, esto es, al tenor de la definición del Diccionario de la Lengua Española, cuando son descubiertas, patentes, claras".

También recientemente, en el considerando 19° del fallo de fecha 20 de octubre de 1998, se pronunció al respecto, sentando los siguientes precedentes:

- "La defensa de la supremacía constitucional en este ámbito, ha de circunscribirse a evitar las desproporciones o injusticias tributarias que traspasen todos los límites de lo razonable y prudente".

- "Al no encontrarse contemplado por la Constitución o la ley un concepto de lo que se entiende por manifiestamente desproporcionado o injusto, tal determinación debe quedar entregada a lo que la justicia constitucional decida, caso a caso, en materia de proyectos de ley o de leyes".

- "Tratándose de impuestos indirectos, el concepto de desproporcionalidad es mucho más relativo".

6. Conviene también hacer una breve referencia a un tipo de enfoque doctrinal al concepto de "tributos manifiestamente injustos" a que hace referencia el artículo 19 N° 20 inciso 2° de la Carta Fundamental.

El Estado, en ejercicio de la potestad tributaria, se ve en la necesidad de repartir cargas pecuniarias entre todos los ciudadanos. En dicho proceso, se encuentra en juego el valor de la justicia distributiva.

De conformidad a lo anterior, el tributo manifiestamente injusto en cuestión es aquel que no se conforma con los principios básicos de justicia distributiva, y que por ello, desafía los principios de igualdad y no discriminación. En palabras de Domingo Valdés, la desproporción a que alude la Constitución, resulta de gravar más de lo debido a quienes debieran soportar menos y/o gravar con menos de debido a quienes debieran soportar más<sup>35</sup>. Desde esa perspectiva, se establece un contenido dependiente de la garantía de proporcionalidad respecto a la de igualdad, siendo el desconocimiento por parte del Estado de la capacidad contributiva de los sujetos una causa principal de desproporción de los tributos.

Con ello se acentúa el elemento fundamental de la protección de esta garantía en nuestra Constitución, tal como se señaló en su Historia Fidedigna y como lo ha reiterado la Jurisprudencia de nuestro más Alto Tribunal de Justicia: es únicamente el criterio prudencial de la Corte Suprema el que puede calificar de justo o injusto un tributo, ello mediante la necesaria formulación en un juicio ético o valórico del mismo<sup>36</sup>.

7. De todas las citas anotadas, puede colegirse que los conceptos de proporcionalidad y justicia tributaria tienen una naturaleza indefinida y abierta. Su precisión y concre-

<sup>35</sup> Valdés Prieto, Domingo. *La Discriminación Arbitraria en el Derecho Económico*. Editorial Jurpídica Conosur, Santiago, 1992, p. 45, citado por Evans de la Cuadra, Enrique y Evans Espiñeira, Eugenio, op. cit. en nota 24, p. 90.

<sup>36</sup> En el mismo sentido se ha pronunciado el Tribunal Constitucional en el considerando 21° de su fallo de fecha 20 de octubre de 1998: "La expresión *justicia* implica un juicio de valor, filosófico, subjetivo u mutable de acuerdo a los tiempos y lugares... En el caso sub lite la jurisdicción de este Tribunal para decidir el conflicto de constitucionalidad sometido a su decisión en torno a si el alza de los impuestos es manifiestamente injusta, le permitirá resolver de acuerdo a su prudencia si efectivamente, como Juez Constitucional, así lo considera o no, y decidirá por los motivos expresados que los aumentos que se proponen son o no, en su contexto, desproporcionados ni injustos".

ción están entregados a los criterios de razonabilidad y prudencia de quien resulte responsable de emitir un juicio valorico-jurídico al efecto.

De todos modos, una perspectiva que permite delimitar el significado de estos principios fluye desde la garantía establecida en el artículo 19 N°26 de la CPR. Dicha disposición obliga a los órganos públicos a respetar el contenido esencial de los derechos protegidos constitucionalmente. En la especie, y dirigida al legislador, esta garantía consagra una restricción de la potestad tributaria, en términos que el ejercicio de ella no puede afectar los derechos en su esencia<sup>37</sup>.

Se deduce entonces que un tributo es manifiestamente desproporcionado o injusto cuando "se altera la esencia o núcleo fundamental de otros derechos igualmente esenciales de las personas. Derechos tales como el derecho al trabajo con una justa retribución, la intangibilidad del patrimonio y el derecho a emprender actividades empresariales pueden verse menoscabados con tributos excesivos que generen un atentado a los mismos derechos, lo que obviamente es contrario a la Constitución"<sup>38</sup>.

En este aspecto del asunto, la proporcionalidad o justicia se estructuran desde y en función de los demás derechos constitucionales. Vale decir, el contenido del principio en estudio se delimita de una manera externa o exógena al mismo, de modo tal que, en definitiva, el juicio de proporcionalidad viene dado desde los demás numerales del artículo 19<sup>39</sup>.

8. El punto final, y de hecho el más importante que debe tenerse presente a la hora de juzgar la constitucionalidad de un tributo, se refiere a que las características de proporcionalidad y justicia deben ser necesariamente siempre revisables a la luz de un cuidadoso análisis y examen del conflicto y sus circunstancias de hecho, suscitado por la aplicación del mismo. Es decir, resulta difícil o prácticamente imposible apreciar cualquier o toda posible contradicción entre la ley tributaria y la norma fundamental, sin introducir en dicha valoración los elementos de hecho propios de caso concreto que rodea la aplicación misma de la ley. Un tributo que se presenta prima facie como justo y proporcionado, en su aplicación a determinados casos específicos, por las características propias de los mismos, puede devenir en discriminatorio o confiscatorio.

En este sentido, ha sido el Tribunal Constitucional quien ha sentado con gran genialidad lo anteriormente dicho en el considerando 8° de su sentencia de fecha 31 de julio de 1995, en el caso del impuesto a los Tabacos:

"Estamos en presencia de alza de tasas en relación al monto de un impuesto anteriormente existente, sin que haya sido objetada constitucionalmente" [subió del 213% a 240% del precio de venta]... . *Que en materia de impuestos indirectos que gravan el consumo, la desproporcionalidad o injusticia es difícil de apreciar, pues existen múltiples factores, todos de hecho, que inciden en su calificación. Entre ellos cabe destacar, la capacidad de pago del contribuyente, la calificación del bien como de uso o consumo habitual o de carácter suntuario o prescindible o si con su imposición se impide el desarrollo de una actividad económica.*

<sup>37</sup> Grosso modo, la esencia de los derechos está constituida por el núcleo fundamental o irreductible que determina su ser en tanto tales derechos específicos, y se manifiesta en dos fases, una interna y una externa. La fase interna se refiere a la naturaleza jurídica del derecho, esto es, aquel conjunto de facultades y potestades que configuran la tipicidad particular del derecho en cuestión. La fase externa está constituida por la efectiva satisfacción de intereses que persigue tal derecho, y también por los instrumentos de protección que permiten dicha satisfacción.

<sup>38</sup> Evans de la Cuadra, Enrique, y Evans Espiñero, Eugenio, op. cit. en nota 24, p. 96.

<sup>39</sup> Así entonces, el principio de no confiscatoriedad es una especie del principio de proporcionalidad y justicia, y se refiere específicamente a la no afectación del núcleo esencial del derecho de propiedad.

ca, factores todos que implican a juicio de este tribunal apreciaciones eminentemente valóricas... Se trata de situaciones de hecho no fáciles de apreciar y que deben acreditarse fehacientemente para que puedan fundar una decisión al respecto".

9. Idéntica apreciación realiza Juan Eduardo Figueroa: "El carácter confiscatorio de un gravamen no puede ser establecido sino como consecuencia del análisis de las circunstancias de hecho que condicionan su aplicación, toda vez que no ha sido posible elaborar normas que permitan determinar con relativa precisión la racionalidad o razonabilidad del tributo, o sea, un tanto por ciento después del cual deba considerarse confiscatorio.

Por consiguiente, la discreción o razonabilidad de que los tributos es materia circunstancial y de hecho, que debe apreciarse con exigencias de tiempo y lugar y según las finalidades económico-sociales de cada gravamen<sup>40</sup>.

Del mismo modo, y en base a idénticas consideraciones y argumentos y sin necesidad de mayores explicaciones, puede establecerse que la apreciación de igualdad y no discriminación de un tributo también requiere, en forma necesaria, de la ponderación de elementos fácticos y concretos.

### **Conclusión: la Acción de Inaplicabilidad no Permite la Real Vigencia y Efectividad de los Principios Tributarios Garantizados por el Constituyente.**

1. La acción de inconstitucionalidad en tanto instrumento de control de constitucionalidad, ha sido duramente criticado por los profesores de Derecho Procesal Constitucional<sup>41</sup>. Se trata de un recurso antiguo -previo al nacimiento de los modernos conceptos que informan la llamada Jurisdicción Constitucional-, de formulación estricta, y entregado al conocimiento de un Tribunal que no le ha asignado la trascendencia que debe tener conforme al principio de Supremacía Constitucional. Frente a un instituto de naturaleza proteccional estrecha, la interpretación práctica y la utilización que se ha hecho de él, en base a una concepción del principio de separación de poderes ya obsoleta, lo han transformado en un recurso prácticamente inexistente<sup>42</sup>.

Ello coincide con la motivación general de las legislaciones modernas de retirar de los Tribunales ordinarios todas las competencias de jurisdicción constitucional para entregarlas a tribunales especiales. El procesalista italiano Mauro Cappeletti afirma que el rol principal ocupado por los Tribunales Constitucionales europeos en la protección de los derechos fundamentales ha estado dado por la integración distinta a la de los tribunales ordinarios. La presencia de magistrados más jóvenes, con amplios conocimientos de Derecho Público, y no imbuidos en la lógica civilista, parece haber sido determinante<sup>43</sup>.

<sup>40</sup> Figueroa Valdés, Juan Eduardo, op. cit. en nota 9, p. 200.

<sup>41</sup> Caroca Pérez, Alex. *Revisión Crítica de las Funciones de la Corte Suprema*. Apuntes Universidad Diego Portales, Santiago, sin fecha; Zúñiga Urbina, Francisco, op. cit. en nota 3.

<sup>42</sup> El profesor Alex Caroca señala: "Ya nos hemos referido sucintamente a las razones por las que consideramos que la Corte Suprema no ha sabido tratar el recurso de inaplicabilidad, la esencial de las cuales es la de haberle dado el mismo tratamiento que a un recurso jurisdiccional cualquiera, con todos sus rigorismos y formalismos" (idem., p.38).

<sup>43</sup> En el mismo sentido, Caroca Pérez, Alex, op. cit. y Zúñiga Urbina, Francisco, op. cit.

2. La acción de inaplicabilidad por inconstitucionalidad es un instrumento de carácter abstracto y doctrinario, en el cual, el contraste de la norma impugnada y el texto constitucional, se realizan con total prescindencia de las circunstancias de hecho que rodean la aplicación de la norma al caso concreto, debiendo producirse la contradicción de manera evidente, frontal y total, de manera que no puedan pervivir ambas normas simultáneamente.

Por su parte, la obligación de la Corte Suprema de no fallar ni inducir el fallo del caso concreto mediante la resolución de este recurso de carácter constitucional, y limitándose sólo a declarar la constitucionalidad o inconstitucionalidad de la norma, restringen aún más la ya reducida posibilidad de aplicación del instituto en materia de impuestos.

Del mismo modo, la prescindencia de todas las circunstancias de hecho que forman el "litigio pendiente" desde el cual se ejerce la acción en estudio, termina por cercenar de manera casi completa toda competencia del Tribunal Supremo en materia de inconstitucionalidad de normas legales tributarias<sup>44</sup>.

3. De acuerdo a la doctrina de nuestros tratadistas y a la Jurisprudencia del Tribunal Constitucional, se ha demostrado que los parámetros de control de constitucionalidad de los tributos, esto es, los principios de igualdad y de proporcionalidad y justicia, requieren necesariamente de la apreciación de las circunstancias del caso concreto para una correcta valoración.

Es decir, no pueden apreciarse todas las hipótesis de inconstitucionalidad de las normas legales en forma abstracta y doctrinaria. La conclusión o afirmación que el legislador haya tratado efectivamente igual a los iguales, esto es, que haya regulado mínimamente todas las hipótesis de diferencias razonables que puedan existir entre los distintos contribuyentes, requiere de una amplia y profunda valoración de las circunstancias de hecho que rodean la conceptualización y la aplicación del tributo.

Asimismo, tampoco puede establecerse con claridad y sin posibilidad de error, si un determinado tributo es proporcional y justo sin contemplar los elementos fácticos que determinan la naturaleza y circunstancias fundamentales del hecho gravado, y la significación política y económica del tributo en cuestión.

Esto es, un tributo que *prima facie* parece perfectamente igualitario, proporcional y justo en su formulación, puede enseguida descubrirse aberrante en su aplicación a un caso concreto. La valoración jurídica que prevalece en el control de constitucionalidad en materia tributaria, no puede estar desprovista de elementos políticos, económicos y de justicia, y de las circunstancias fácticas que los especifican y establecen en el caso concreto.

En consecuencia, en el medio nacional, de los tres principios estudiados, sólo la garantía de legalidad parecería encontrar verdadera tutela por medio de la acción de inaplicabilidad por inconstitucionalidad. Sólo tal parámetro de control parecería ser, en principio, correctamente custodiado por nuestro Máximo Tribunal, en términos de

<sup>44</sup> La solución dogmática a estos problemas relacionados con la comprensión de la naturaleza del recurso de inaplicabilidad, puede intentarse mediante una comparación con dos instituciones de derecho civil: la culpa y la buena fe objetiva. Ellas, en la síntesis que formula el profesor Enrique Barros, se "aprecian en abstracto, pero se determinan en concreto". En nuestro caso, el fallo de inconstitucionalidad, sin perjuicio de su consideración in abstracto, debería depender en su construcción de la determinación de los elementos de hecho que constituyen la causa en la cual se pronuncia.

reprimir todas las delegaciones normativas excesivas que pueda otorgar el legislativo al ejecutivo en términos contrarios a la Constitución<sup>45</sup>. Sin embargo, la indeterminación doctrinaria y jurisprudencial del principio de legalidad, debilita la actuación efectiva del recurso y de la supremacía constitucional en dicho ámbito, convirtiéndose el mismo en un asunto altamente especulativo y variable, lo que termina echando por tierra la seguridad jurídica que debe rodear una institución tal relevante como la que nos ocupa.

4. Por último y a mayor abundamiento de lo anterior, queda un escollo final que pende sobre el contribuyente. La Corte Suprema, frente a una norma tributaria impugnada, posee la atribución de declararla inaplicable, y con ello, indirectamente, la facultad de eliminar el hecho gravado que afecta al sujeto.

Pero en caso que la inconstitucionalidad de una norma sea parcial, como por ejemplo, en el caso de una tasa excesiva, donde sólo la sobretasa es inconstitucional, o en todas las hipótesis de tributos desproporcionados donde sólo una parte del tributo es inconstitucional, la Corte Suprema se verá en la alternativa exclusiva de declarar aplicable o declarar inaplicable la norma legal que establece la tasa o el tributo, sin posibilidad aparente de fijar una interpretación armónica de la norma, ni de oficiar de "legislador" al respecto determinando la parte verdaderamente constitucional del tributo. Peor aún, en varios fallos la Corte no ha aceptado las inconstitucionalidades parciales.

Dicha dualidad limitante, frente a una postura de la Judicatura más bien pro-estatal, normalmente implicarán una decisión contraria a las pretensiones del contribuyente, limitando así aún más la casi nula competencia tutelar del Tribunal Máximo en esta sede.

Debe sumarse a lo anterior el hecho que la declaración de inaplicabilidad respecto a la norma tributaria implica el retiro de la norma decisoria litis del conflicto tributario, con lo cual el carácter abstracto se pierde en la práctica, pues de ello se deriva normalmente el fallo favorable de la causa en favor del contribuyente. Esto es otro incentivo al rechazo del recurso.

5. En consecuencia, el principio de legalidad, que se encuentra formulado en nuestra Constitución como una garantía del contribuyente, parece convertirse en realidad en una institución riesgosa, por la alta probabilidad de inimpugnabilidad que resulta de los tributos establecidos a nivel de ley, situación que se amplifica con una concepción absoluta o clásica de la reserva legal<sup>46</sup>. Los parámetros de control del recurso, de igual-

<sup>45</sup> El Fallo de "Rentas Municipales" del 28/1/92 es un buen ejemplo de como el control de constitucionalidad ejercido por la Corte Suprema funciona relativamente bien respecto a infracciones al principio de legalidad. No obstante, el carácter abstracto y doctrinario del recurso también puede ser una amenaza para la supremacía de este principio, tal como resulta del voto disidente del Ministro Jordán, quien expone: "Al efecto el recurso gira sustancialmente en orden a que la Municipalidad de Villa Alemana mediante una decisión cobró derechos excesivos (en base a una disposición legal excesivamente amplia, la que no regulaba ninguna característica esencial del tributo) para que el recurrente verificara trabajos en bienes nacional de uso público dirigidos a la colocación de 4.000 líneas telefónicas adicionales. El exceso de cobro transforma para la recurrente en arbitraria la decisión, pues si ella hubiese sido la pretendida o si se hubiese dado lugar a la petición de rebaja que dice puede alcanzar hasta un noventa por ciento del cobro, éste no habría sido "tremendamente excesivo y arbitrario", y se habría acomodado a la prestación que exigen otras Municipalidades, y de consecuencia no existiría esa arbitrariedad". Con tal afirmación, el ministro Jordán pone en duda la infracción al principio de legalidad en base al argumento que el agravio al recurrente estaría dado por las características del caso concreto, esto es, el exceso de cobro y no el cobro mismo.

<sup>46</sup> Por lo mismo, la crítica realizada aquí al recurso de inaplicabilidad por inconstitucionalidad, es en sí mismo, otro argumento más en favor de una reserva legal relativa. La "contestabilidad" del reglamento,

dad y de proporcionalidad y justicia, respecto del tributo impugnado en sede de inaplicabilidad, resultan ser inoperantes, no cumpliéndose la función prevista por el constituyente al efecto.

Si la formulación del tributo traspasa las barreras de control del Tribunal Constitucional, aparece frente al contribuyente como una realidad jurídica ineludible e inimpugnable, de forma tal que lo que pretendía ser una protección o garantía se ha transformado en verdad en un "encierro jurídico", frente al cual no hay más alternativa que la resignación.

Ello introduce una poderosa razón más para sostener que el sistema tributario chileno no es justo. Frente a la norma legal vigente, la Justicia Constitucional queda vulnerada, y tanto el principio de Supremacía Constitucional como los principios supremos que informan el ejercicio de la potestad tributaria, quedan reclusos a un plano meramente programático.

---

esto es, su exposición permanente a revisión o impugnación judicial o administrativa, frente a la sobreestabilidad de la ley, constituye una razón fuerte de preferencia por la legalidad flexible o atenuada.