



**Universidad de Chile**

**Escuela de Derecho**

**Departamento de Derecho Público**

**RESERVA LEGAL TRIBUTARIA: CONSTITUCIONALIDAD DE LA LEY DE  
RENTAS MUNICIPALES II**

**Memoria para optar al grado de Licenciado en Ciencias Jurídicas y Sociales.**

**AUTOR:**

FRANCISCO JAVIER CALVO FERNÁNDEZ DE LA PEÑA

**PROFESOR GUÍA:**

VÍCTOR MANUEL AVILÉS HERNÁNDEZ

SANTIAGO, CHILE

2011

## ÍNDICE

	Página
<b>INTRODUCCIÓN</b>	4
<b>CAPÍTULO PRIMERO: RESERVA LEGAL TRIBUTARIA</b>	
1.1. El Tributo	11
1.1.1 Concepto	11
1.1.2 Elementos de la obligación tributaria.	13
1.2. Potestad Tributaria.	15
1.2.1. Caracteres de la potestad tributaria.	17
1.2.2. Consagración Constitucional de la potestad tributaria.	19
1.2.3. Límites a la potestad tributaria.	20
1.2.4. Garantía de Legalidad del tributo.	21
1.2.5. Fundamentos de la reserva de ley en materia tributaria	26
1.2.6. Consagración Constitucional de la Reserva Legal Tributaria.	29
1.3. Potestad reglamentaria.	33
1.3.1. Relación de la reserva legal y la potestad reglamentaria del Presidente.	37

## **CAPITULO SEGUNDO: LEY DE RENTAS MUNICIPALES II**

2.1. Descripción de la ley.	49
2.1.1. Origen y alcance.	50
2.1.2. Casos específicos en los cuales dentro de la ley de Rentas Municipales II, la remisión normativa al reglamento vulneraría la reserva legal tributaria.	51
2.2. Análisis de jurisprudencia del Tribunal Constitucional al respecto.	55
2.3. Otros problemas de constitucionalidad.	70
<b>CONCLUSIONES</b>	<b>79</b>
<b>BIBLIOGRAFIA</b>	<b>84</b>

## INTRODUCCIÓN

Si nos preguntaran si los impuestos son importantes para una economía, y además de eso, si los impuestos la afectan, las respuestas de muchos de nosotros serían las siguientes: Ante la primera diríamos, ¡Claro que sí, ya que éstos representan una base cardinal para el sustento del Estado!. Y si respondemos afirmativamente la primera pregunta, nuestra respuesta ante la segunda es obvia: Si, los impuestos afectan una economía. Esta respuesta generalizada se funda sobre la base de que la recaudación de los impuestos, por parte del Estado, es el medio más eficaz para la obtención de recursos. Nosotros como ciudadanos al contribuir con una fracción de nuestro ingreso al Estado, y eso, multiplicado por el número de habitantes totales de la nación, encontramos una suma considerable en los erarios del mismo. Es decir que, los tributos representan la mayor parte de los ingresos percibidos por el Estado. Elemento bastante importante en el presupuesto general de la Nación. ¿Y qué hace el Estado con tal importe de dinero? Si pudiésemos simplificarlo, diríamos que el Estado ejecuta esencialmente tres cosas: la primera es cubrir los gastos de funcionamiento del mismo; la segunda, saldar cuentas de inversión y financiación, tales como la deuda externa y créditos nacionales e internacionales; y, finalmente cubrir el gasto público, siendo este último la retribución, para nosotros como habitantes, de aquél dinero pagado periódicamente. Y, ¿Qué contiene este gasto público? Toda inversión realizada por parte del Estado en educación, tecnología, salud, carreteras, infraestructura urbana, oportunidades de comercio exterior, oportunidades laborales, seguridad nacional, etc. Aspectos que a largo plazo determinan el buen desarrollo tanto social como económico de un país, ya que para ver los resultados necesitamos de un tiempo moderado donde se pueda llevar a cabo un debido proceso de civilización y desarrollo.

Los impuestos tienen, en el sistema económico, gran importancia debido a que a través de éstos, como lo dijimos anteriormente, se pueden alcanzar diversos objetivos. Originalmente los impuestos servían exclusivamente para que el Estado se hiciera de recursos, no obstante, actualmente podemos ver que existen varios fines los cuales se mencionan a continuación:

- Redistribución del ingreso. Una de las metas fundamentales de un sistema impositivo es lograr redistribuir el ingreso en favor de un sector o grupo social, como por ejemplo se realiza a través de la aplicación de impuestos a la renta a tasas progresivas, tales como el impuesto global complementario.

- Mejorar la eficiencia económica. Otro punto fundamental para el sistema impositivo es alcanzar la eficiencia económica; esto se logra si se pueden corregir ciertas fallas del mercado como lo son por ejemplo las externalidades.

- Proteccionistas. Los impuestos, por otra parte, pueden asumir fines proteccionistas a fin de resguardar a algún sector muy importante de la Nación, como puede ser por ejemplo alguna industria nacional, el comercio exterior o interior, la minería, etc.

- De fomento y desarrollo económico. Los impuestos por otra parte tienen un papel primordial en el desarrollo económico del país o de alguna región en particular. Esto se logra a través de los recursos que se obtienen, los cuales se pueden destinar por ejemplo a fomentar a algún sector económico en particular o a través de un impuesto sobre el consumo de cigarrillos mediante el cual se pretenda financiar la reconstrucción de zonas devastadas, etc.

Por otro lado, como lo señalamos anteriormente, podemos advertir que los impuestos pueden tener fines fiscales y extrafiscales. Los fines fiscales hacen referencia a la obtención de recursos que el Sector Público necesita para cubrir las necesidades financieras, mientras que los fines extrafiscales se refieren a la producción de ciertos efectos que pueden ser económicos, sociales, culturales, políticos, etc.

Según lo recientemente expuesto, podemos notar la importancia cardinal que poseen los tributos en una Nación y consecuentemente su regulación debe contar con un alto nivel de precisión para no generar la incertidumbre, que declinaría en la inseguridad jurídica, en los contribuyentes.

Es debido a su trascendencia que los tributos han sido abordados, de una u otra manera, por las distintas constituciones nacionales. Sin ir más lejos, ya en la Constitución de 1925 se ven incorporados preceptos de este tipo, al reconocer principios generales de los tributos, se pueden mencionar: la igualdad ante la ley (artículo 10 N°1); la igual repartición de los impuestos y contribuciones, en proporción de los haberes o en la progresión o forma que fije la ley (artículo 10 N°9, inciso primero); la legalidad del impuesto (artículos 10 N°9 inciso segundo, y 44 N°1). Tales disposiciones, como señala el profesor Evans Espiñeira, “fueron fuente inmediata de varios preceptos del actual Código Político, que las adoptó, precisándolas en algunos casos, enriqueciendo el contenido de las mismas en otras y, por último incorporando nuevos deberes para quienes, interpretando o aplicando los mandatos constitucionales, han de administrar el Estado, han de legislar, han de hacer justicia, o bien deben ejercer el control de supremacía constitucional.”<sup>1</sup> En la carta fundamental de 1980, la norma más representativa está ubicada en el catálogo de garantías que ofrece el artículo 19 en su numeral 20<sup>2</sup>.

---

<sup>1</sup> EVANS DE LA CUADRA, Enrique y EVANS ESPÍÑEIRA, Eugenio, Los Tributos en la Constitución, Segunda edición actualizada, Editorial Jurídica de Chile, Santiago, 2010, pág. 91.

<sup>2</sup>Artículo 19.- La Constitución asegura a todas las personas:

20.º 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 afectados a fines propios de la defensa nacional. Asimismo, podrá autorizar que los que gravan actividades o bienes que tengan una clara identificación regional o local puedan ser aplicados, dentro de los

Es de suma importancia que los tributos, en su género, y la potestad tributaria estén considerados en la Constitución, puesto que como ya mencionamos anteriormente, son elementos muy importantes para el desarrollo de nuestra sociedad, y como sabemos la Constitución es la norma de más alta jerarquía en nuestro ordenamiento jurídico. La Carta Magna fija los límites y define las relaciones entre los poderes del Estado y de éstos con sus ciudadanos, estableciendo así las bases para su gobierno y para la organización de las instituciones en que tales poderes se asientan. Este documento busca garantizar al pueblo sus derechos y libertades; y aquí reside su importancia, ya que la Constitución es la norma fundamental de un Estado soberano, las bases jurídicas indispensables desde donde se comienza a edificar los poderes del estado y sus funciones. Así, nuestra Constitución Política consagra la existencia de un Estado de Derecho, lo que implica que toda persona ha de poder confiar en que su comportamiento, si se sujeta al Derecho vigente, será reconocido por el ordenamiento jurídico.<sup>3</sup> Una de las maneras más expresivas de cómo se manifiesta el estado de derecho en nuestra sociedad se da a través de la reserva legal.

La figura de la reserva legal viene dada por la consagración a nivel constitucional de determinadas materias que, debido a la importancia jurídica y política que tienen asignadas, sólo pueden ser reguladas mediante una ley, desde el punto de vista formal, y ello excluye la posibilidad de que tales materias sean desarrolladas mediante reglamentos o cualquier otro instrumento normativo que no goce de dicho rango legal. Nuestra carta fundamental, en su artículo 63 señala cuales son las materias que serán reguladas por leyes, al establecer: “Sólo son materias de ley...” Por lo tanto se ha querido realizar una prohibición desde dos puntos de vista: por un lado el legislador está obligado a no regular materias que no estén contempladas en el artículo 63, y por otra que órganos administrativos no se entrometan en la regulación de materias que deben ser objeto sólo de una ley.

---

marcos que la misma ley señale, por las autoridades regionales o comunales para el financiamiento de obras de desarrollo.

<sup>3</sup> Considerando sexagésimo séptimo de la sentencia pronunciada el 10 de febrero de 1995 (Rol N° 207) del Tribunal Constitucional.

Tal como lo señala el profesor José Luis Cea Egaña, la reserva consiste, por ende, en que el legislador intervenga con antelación al órgano encargado de ejecutar su obra; como asimismo, que lo haga con respecto a las materias que, por su importancia, el Poder Constituyente ha incluido en el catálogo respectivo<sup>4</sup>.

Con respecto al artículo anteriormente mencionado, cabe la duda si es que se trata de un dominio legal máximo o mínimo, y la respuesta a dicha interrogante no es menor, pues generará diversas consecuencias con respecto a la aplicación práctica de la potestad reglamentaria si se asume una u otra postura. Obviamente esta materia será tratada con profundidad en el desarrollo de este trabajo.

En el transcurso de nuestro trabajo, una vez que tengamos aclarado el panorama respecto al artículo 63, esto es, si se trata de un dominio legal máximo o mínimo, pasaremos a distinguir el ámbito de acción de los reglamentos o decretos. Como sabemos, nuestro régimen presidencialista, otorga amplias facultades al Presidente de la República, dentro de las cuales cuenta con la potestad reglamentaria, que ha sido definida como la “la facultad que tiene el Presidente de la República y otras autoridades administrativas para dictar normas jurídicas con contenido general que tienden a dar cumplimiento a la Constitución y a las leyes”<sup>5</sup>. En este sentido nos abocaremos, con este trabajo, a estudiar la aplicación práctica, de este principio de reserva de ley por parte del legislador y, consecuentemente de la potestad reglamentaria que posee el Presidente de la República, tratando de determinar si al ejercerla se infringe o no nuestra Carta Fundamental en el tema de los tributos, más específicamente en cuanto a la ley N° 17.235 sobre impuesto territorial, según fue modificada a través de la norma legal N° 20.033, o también conocida como ley de rentas municipales II.

Como pudimos señalar anteriormente, la reserva legal, es uno de los pilares fundamentales de la seguridad jurídica, ya que el ciudadano conoce de antemano que

---

<sup>4</sup>CEA EGAÑA, José Luis, LOS PRINCIPIOS DE RESERVA LEGAL Y COMPLEMENTARIA EN LA CONSTITUCION CHILENA, Revista de Derecho, Vol. IX, diciembre 1998, pp. 66

<sup>5</sup> VERDUGO MARINKOVIC, M.; PFEFFER URQUIAGA, E.; NOGUEIRA ALCALA, H. Derecho Constitucional Tomo I, Editorial Jurídica de Chile, Santiago, 1994, pág. 14.

materias pueden ser reguladas a través de una ley, que se caracteriza por ser de carácter general y obligatorio. Podremos notar que en la mayoría de los casos, la ley regula una situación general, estableciendo los márgenes dentro de los cuales se tendrá que regir la situación que se desea regular, no obstante, muchas veces esta situación que se pretende regular, no queda totalmente delimitada sólo con la ley, es por eso que se necesita de otra expresión normativa para darle aplicación real a una determinada ley. Esto ya lo estableció Rosseau en 1762 al señalar que “La soberanía, no siendo más que el ejercicio de la voluntad general [...], no se dirige a un objeto particular”<sup>6</sup> “lo que ordena el Soberano sobre un objeto particular tampoco es una ley, sino solo un decreto, no un acto de Soberanía, sino de Magistratura.”<sup>7</sup> De este modo, el reglamento facilitaría y haría posible la aplicación de la ley en una situación determinada.

Una vez que tengamos acotado el tema, pasaremos a examinar la aplicación de la potestad reglamentaria con respecto a la ley tributaria, cuales son las garantías con las que cuentan los contribuyentes y a su vez los límites que posee el poder tributario. Posteriormente, y en cuyo estudio se enfocará nuestro trabajo, acentuaremos el análisis a los efectos que tiene la potestad reglamentaria con respecto a la ejecución de la ley sobre impuesto territorial. Bajo este mismo prisma, nos corresponderá responder una serie de interrogantes, como por ejemplo, ¿Qué se entiende por tributo? ¿Cuáles son sus elementos principales? ¿Cuándo se entiende que un tributo ha sido regulado por un reglamento? Las respuestas a estas interrogantes las podremos obtener luego de llevar a cabo y plasmar un marco teórico que haga más sencilla la comprensión a todo quien examine este trabajo, y

---

<sup>6</sup> ROUSSEAU, Juan Jacobo, El Contrato Social, Buenos Aires, Editorial Perrot, 1958. En: PANTOJA BAUZÁ, Rolando, LA RELACIÓN ENTRE LEY Y REGLAMENTO EN EL DERECHO CHILENO ¿Un Gobierno de actuación jurídica o de políticas públicas?, Revista de Derecho nº XX, 2008, pág. 19.

<sup>7</sup> Ibid.

posteriormente estudiar la nutrida jurisprudencia que ha emanado de nuestro Tribunal Constitucional en los últimos años respecto a este tema en particular.

No quisiéramos terminar esta introducción sin señalar que el tema objeto de nuestra memoria no es pacífico y ha sido motivo de una gran discusión a nivel doctrinario y jurisprudencial, por lo que este trabajo tiene la pretensión, quizás un tanto ambiciosa, de estudiar las distintas posiciones y poder dar una perspectiva diferente en cuanto a los problemas que se suscitan entre el alcance de la facultad constitucional del legislador de establecer tributos y la delegación de ésta a la autoridad administrativa.

## **CAPÍTULO PRIMERO: LA RESERVA LEGAL TRIBUTARIA**

### 1.1. El Tributo

#### 1.1.1 Concepto de Tributo.

Como señalamos anteriormente, el Estado se ha venido perfeccionando de tal manera que lo ha hecho adjudicarse nuevas y más relevantes tareas con el objeto de cumplir cabalmente los fines que le son propios; especialmente, procurar el bien común, que se plasma, dentro de muchas cosas, en satisfacer íntegramente el aumento creciente de las necesidades de sus ciudadanos. El Estado moderno, ha tenido la necesidad de incrementar las fuentes de recursos para cumplir los fines planteados; en tal sentido, debe recurrir a una eficiente administración de los mismos. Tal como lo señala el profesor Massone, el Fisco, para procurarse los bienes que necesita para alcanzar sus fines, debe recurrir a uno de los siguientes medios<sup>8</sup>:

- Celebrar contratos con terceros, poniéndose con ellos en un pie de igualdad (contrato).
- Apropiarse, en virtud de su potestad de imperio, con o sin contraprestación, de los bienes que necesita y que pertenecen a los sujetos sometidos a su soberanía (expropiación y requisición).
- Imponer a sus súbditos la obligación de efectuar una determinada prestación en su favor (impuesto).
- Condicionar la obtención de una determinada utilidad para el interesado, al pago de una suma o, en forma más genera, al cumplimiento de una prestación (tasa).

---

<sup>8</sup> MASSONE PARODI, Pedro, Principios de Derecho Tributario, Edeval, Valparaíso, 1975, pág. 92.

Es cierto que históricamente en la acabada literatura jurídica ha existido una equiparación de los términos tributo e impuesto, sin embargo, debemos dejar en claro que entre estos dos conceptos existe una relación de género a especie, en donde el primero abarca al impuesto. Tal como lo señala el profesor Massone, “el empleo del vocablo “tributo” como concepto genérico es relativamente reciente. En el derecho español y en el latinoamericano, la expresión equivalente usada hasta principios del siglo, fue la de “contribución”; también debe atribuirse el mismo sentido de la palabra “gravamen”<sup>9</sup>. Es por ello que hoy en día existe una clasificación de los tributos en su género, mayoritariamente aceptada por la doctrina, entre: impuestos, contribuciones y tasas. Ahora bien, para efectos prácticos, en este trabajo, de ahora en adelante nos referiremos al impuesto como un símil de tributo, puesto que no es necesaria esta distinción para los objetivos que planteamos en él, dado que fijaremos el énfasis de esta investigación en la siempre discutida relación que posee el reglamento con la ley, más aún cuando ésta última regula alguno de los derechos fundamentales de las personas.

A través de los años el impuesto ha sido concebido de diferentes maneras. A nivel doctrinario se barajan diferentes definiciones, teniendo elementos comunes. Para el autor Ernst Blumenstein, el impuesto es “una prestación en dinero que el Estado o un ente público territorial por él habilitado, gracias a su soberanía territorial, obtiene de los individuos sometidos a ella, para cubrir sus necesidades financieras”.<sup>10</sup> El autor italiano Gianinni lo define como “una prestación pecuniaria que un ente público tiene derecho a exigir en virtud de su potestad de imperio, originaria o derivada, en los casos, en la medida, y según los modos establecidos en la ley, con el fin de conseguir un ingreso”.<sup>11</sup> El código tributario de Uruguay define al impuesto en su artículo 11. Al

---

<sup>9</sup> MASSONE PARODI, ob. cit., pág. 92

<sup>10</sup> BLUMENSTEIN, Ernst, Sistema di Diritto delle Imposte, pág. 3 EN: MASSONE PARODI, Pedro, Principios de Derecho Tributario, Edeval, Valparaíso, 1975, pág. 94.

<sup>11</sup> GIANINNI, Ad., Instituciones de Derecho Tributario, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1957, pág. 46, EN: FIGUEROA VALDÉS, Juan Eduardo, Las garantías constitucionales del contribuyente en la Constitución Política de 1980, editorial Jurídica, Santiago, 1985, pág.26.

respecto señala: “Impuesto es el tributo cuyo presupuesto de hecho es independiente de toda actividad estatal relativa al contribuyente”.<sup>12</sup> A su vez, el profesor Massone lo define como “una obligación coactiva, establecida por la ley a favor de un ente público, con la función de enriquecerlo”. Como vemos la mayoría de autores concuerdan en que el impuesto es un tributo por el cual el Estado recibe una cantidad de dinero de parte del contribuyente en virtud de su facultad de imperio, por la cual éste último no obtiene una contraprestación directa.

#### 1.1.2. Elementos de la obligación tributaria.

Teniendo en cuenta que el impuesto es una obligación que tienen los contribuyentes para con el Estado, que a través de su potestad de imperio, crea, cobra y juzga los eventuales problemas que éstos susciten, es menester señalar que elementos constituyen esta relación jurídica tan particular.

- I. Sujeto Activo: En la obligación tributaria, el sujeto activo, es el ente acreedor del tributo.<sup>13</sup> Tal como lo señala el profesor Figueroa Valdés<sup>14</sup>, conviene distinguir la situación que se da donde las municipalidades son sujetos activos de la relación obligatoria, de aquella en que el Estado asigna el todo o parte de un tributo a las Municipalidades. En estos casos, en la especie el acreedor del tributo es el Estado, siendo la Municipalidad el destinatario de éste.
  
- II. Sujeto Pasivo: En la obligación tributaria, el sujeto pasivo corresponde al deudor, es decir, la persona obligada al cumplimiento de la prestación pecuniaria correspondiente, sea en calidad de contribuyente o responsable.<sup>15</sup>

---

<sup>12</sup> Código Tributario de la República oriental del Uruguay, actualizado al 2 de marzo de 2010.

<sup>13</sup> Modelo de Código Tributario para América Latina, art. 21.

<sup>14</sup> FIGUEROA VALDÉS, Juan Eduardo, ob. cit., pág. 41.

<sup>15</sup> Modelo de Código Tributario para América Latina, art. 22.

Como lo explica el profesor Massone<sup>16</sup>, se pueden distinguir tres figuras distintas: a) el contribuyente, esto es, aquella persona que está obligada en virtud de un hecho que se le atribuye directamente; b) el responsable, esto es, aquella persona que está obligada junto con el contribuyente y en virtud de un hecho que se le atribuye a éste último, y que dicen relación con la necesidad de hacer más expedito y seguro su cobro; c) el sustituto, esto es, aquella persona que está obligada en lugar del contribuyente al cumplimiento de todas las obligaciones, tanto materiales como formales, que derivan del vínculo jurídico de impuesto.

- III. Hecho gravado o hecho imponible: Es el presupuesto establecido por la ley para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación.<sup>17</sup> Es decir, se trata del hecho generador del impuesto para el contribuyente. Si una persona realiza la acción tipificada por el legislador (por ejemplo la obtención de una renta, la realización de una venta) éste se convierte en contribuyente y por lo tanto, es deudor de la obligación tributaria.
  
- IV. Objeto: se refiere a la prestación de carácter pecuniario que debe cumplir el sujeto pasivo, esto es, la cantidad de dinero que debe pagar el contribuyente a favor del sujeto activo<sup>18</sup>, es decir se refiere al pago que debe realizar el contribuyente si es que se dio el hecho gravado que motivó al nacimiento de un determinado impuesto.

Una vez determinados concretamente todos estos elementos podríamos establecer la obligación tributaria a la cual el contribuyente está sujeto, sin embargo no tendríamos la determinación de la cuantía exacta del tributo. Es para ello que se requiere de dos elementos previamente establecidos mediante la ley para luego

---

<sup>16</sup> MASSONE PARODI, Pedro, ob. cit., pág. 125 y siguientes.

<sup>17</sup> Modelo de Código Tributario para América Latina, art. 37.

<sup>18</sup> FIGUEROA VALDÉS, Juan Eduardo, ob. cit., pág. 44.

relacionarlos y así determinar, finalmente, la cuantía. Estos dos elementos son la base imponible y la tasa.

La base imponible ha sido definida como “el conjunto de elementos o características que deben concurrir en el hecho gravado o en el sujeto pasivo del tributo, que la ley considera para calcular el monto de la obligación impositiva, tomándolo como el antecedente a que se aplicará la tasa señalada”<sup>19</sup> Tal como lo señala Figueroa Valdés, la base imponible es la cuantificación numérica del hecho gravado, vale decir, el valor patrimonial que la ley asigna al hecho gravado.

Por su parte, la tasa es un factor estable y genérico; es una magnitud exterior que, combinada con la base imponible, permite determinar el monto de la obligación tributaria. La tasa puede consistir en una suma fija de dinero (tasa fija), o bien, en un valor, generalmente un porcentaje, que puesto en relación con la base imponible, nos da, en cada caso, la suma adeudada (tasa móvil o variable).<sup>20</sup>

## 1.2. La Potestad Tributaria

La potestad tributaria ha sido definida por una serie de autores. El profesor Massone la definió como “la facultad de instituir impuestos y tasas, como también deberes y prohibiciones de naturaleza tributaria; es en otras palabras, el poder general del Estado aplicado a un sector determinado de la actividad estatal, la imposición”.<sup>21</sup> El profesor italiano, Giuliani Fonrouge, la conceptúa de manera muy acertada, en nuestra opinión, como “la facultad o posibilidad jurídica del Estado de exigir contribuciones con respecto a la persona o bienes que se hallan en su jurisdicción”.<sup>22</sup> De forma más

---

<sup>19</sup> FERNÁNDEZ PROVOSTE, Mario y Héctor, Principios de Derecho Tributario, Editorial Jurídica, Santiago, 1952, EN: FIGUEROA VALDÉS, Juan Eduardo, ob. cit., pág. 47.

<sup>20</sup> MASSONE PARODI, ob. Cit., págs. 156 y siguientes.

<sup>21</sup> MASSONE PARODI, ob. Cit., pág. 28, citando a Antonio Berliri y Albert Hensel.

<sup>22</sup> GIULIANI FONROUGE, Carlos, Derecho Financiero, tomo I, Ediciones De-Palma, Buenos Aires, 1962, pág. 266.

sencilla, el autor nacional Figueroa Valdés, la define como “la facultad que tiene el Estado de establecer tributos por ley, modificarlos y derogarlos”.<sup>23</sup> Así, ahondando más sobre este concepto, el profesor Evans<sup>24</sup> señala que el Estado, como delegatario de la sociedad política en la consecución del bien común, puede imponer, suprimir, reducir o condonar tributos de cualquier clase o naturaleza, establecer exenciones o modificar las existentes y determinar su forma, proporcionalidad o progresión.

Tal como lo señalamos en nuestra introducción, donde enfatizamos la cardinal necesidad que poseen los tributos para un Estado, y así mismo lo advierte el profesor Giuliani al señalar que “no hay que abundar en consideraciones para demostrar la trascendencia del poder tributario, que es tan necesario para la existencia y prosperidad de la nación, como para el ser natural el aire que respira”<sup>25</sup>, no podríamos desconocer que la tensión entre lo que la autoridad puede exigir y los derechos de los súbditos ha existido siempre, desde que el hombre vive en sociedad, es por aquello, que surge la interrogante histórica: ¿Dónde encuentra, un Estado, el fundamento que lo habilita para imponer tributos a los ciudadanos? Creemos que la respuesta a esta interrogante está estrechamente ligada a la existencia del Estado, y por consiguiente, del resguardo de los valores jurídicos de la libertad y la propiedad. Tal como lo señala el profesor Avilés, “la existencia de la potestad tributaria no es una situación de excepción sino que, por el contrario, es condición mediata de la existencia de la propiedad y la libertad o, a lo menos, resulta coexistente con ellos”<sup>26</sup>. Tal es así, que para quienes sostienen estas tesis sólo es posible concebir la libertad y la propiedad tal como han sido dadas por el Estado, de manera que la potestad tributaria no los restringe en absoluto, pues dichos bienes jurídicos sólo existen gracias al Estado. En otros términos, no existiría propiedad y libertad en el sentido jurídico, sin el Estado y

---

<sup>23</sup> FIGUEROA VALDÉS, Juan Eduardo, *Las Garantías Constitucionales del Contribuyente en la Constitución Política de 1980*, Editorial Jurídica, Santiago, 1985, pág. 18.

<sup>24</sup> EVANS DE LA CUADRA, Enrique y EVANS ESPIÑEIRA, Eugenio, *ob. cit.*, pág. 19, citando el art. 65, inc. 4 n°1 de la Constitución Política de la República.

<sup>25</sup> GIULIANI FONROUGE, Carlos, *ob. cit.*, pág. 270.

<sup>26</sup> AVILÉS HERNÁNDEZ, Victor Manuel, *Legalidad Tributaria: Garantía Constitucional del Contribuyente*, Editorial Jurídica, Santiago, 2005, pág. 35.

de conformidad a los términos en que él los garantiza o confiere, los que desde el principio, parten de la base de la existencia potencial de tributos.<sup>27</sup> De esta misma manera lo advierte el profesor Figueroa, en virtud del poder de imperio, el Estado impone tributos obligatorios, imposición que hace posible que la propiedad privada reciba la protección estatal suficiente en forma de servicios públicos, de seguridad jurídica o física, ya que esta actividad del Estado demanda recursos, a cuyo pago deben contribuir los particulares.<sup>28</sup>

De las definiciones anteriormente expuestas sobre el concepto de la potestad tributaria, podemos concluir de la misma manera que lo hace el autor argentino Bielsa, que ésta es una facultad jurídica que tiene un Estado en su razón de tal, y que precisamente se fundamenta en su poder de imperio, de manera que la potestad tributaria constituye una manifestación de este poder del Estado.<sup>29</sup> Así, la potestad tributaria del Estado se puede ver plasmada desde una óptica trifásica: en primer lugar el Poder Legislativo crea la ley que contiene al tributo, el Poder Ejecutivo se encarga de su aplicación a través del órgano administrativo correspondiente, y una tercera y eventual fase, radicada en el Poder Judicial, en todos aquellos casos en que tenga que dirimir sobre una controversia generada entre el Estado y un contribuyente.

#### 1.2.1. Caracteres de la potestad tributaria.

Así como lo señala el profesor Figueroa Valdés<sup>30</sup>, la facultad del Estado de establecer tributos se caracteriza, fundamentalmente, por ser originaria, irrenunciable, abstracta y territorial, caracteres que explicaremos a continuación.

---

<sup>27</sup> AVILÉS HERNÁNDEZ, Victor Manuel, ob. cit., pág. 35.

<sup>28</sup> FIGUEROA VALDÉS, Juan Eduardo, ob. cit., pág. 19.

<sup>29</sup> BIELSA, Rafael, Compendio de Derecho Público, Constitucional, Administrativo y Fiscal, Editorial De-Palma, Buenos Aires, 1952, pág. 41.

<sup>30</sup> Ibid.

- Potestad tributaria es originaria: esta facultad le corresponde al Estado en forma originaria. Es a través de su potestad de imperio que el Estado detenta la facultad de imponer tributos a sus súbditos.
- Potestad tributaria es irrenunciable: El poder de imponer tributos para cumplir los fines del Estado no admite ser renunciado en forma alguna a favor de un particular, ya que la potestad tributaria implica una especie de reserva a la sociedad mayor -el Estado-, la cual es concedida por todos los miembros de la Nación para el cumplimiento del objetivo de bien común que justifica su existencia.<sup>31</sup> Al respecto, hay que señalar que las exenciones tributarias no importan una renuncia a la potestad tributaria, como lo señala el profesor Figueroa Valdés “toda vez que, junto con ser sólo temporales, están encaminadas a lograr ciertos fines extrafiscales de la tributación, como sería por ejemplo, el incentivar o desincentivar una determinada actividad económica”.<sup>32</sup>,
- La potestad tributaria es abstracta: independiente de que se ejerza o no la facultad de aplicar los tributos y el cobro de los mismos, el poder tributario existe radicado en el Estado aún antes de que se materialice su ejercicio.<sup>33</sup>
- La potestad tributaria es territorial: Este carácter de la facultad impositiva del Estado resulta del hecho que están sujetas a ella todas las personas, con independencia de su nacionalidad, siempre que el presupuesto de hecho de cada tributo se verifique dentro de los límites territoriales donde se ejerza dicha facultad.<sup>34</sup>

---

<sup>31</sup> EVANS DE LA CUADRA, Enrique y EVANS ESPÍÑEIRA, Eugenio, ob. cit., pág. 20.

<sup>32</sup> FIGUEROA VALDÉS, Juan Eduardo, ob. cit., pág. 21.

<sup>33</sup> EVANS DE LA CUADRA, Enrique y EVANS ESPÍÑEIRA, Eugenio, ob. cit., pág. 21.

<sup>34</sup> FIGUEROA VALDÉS, Juan Eduardo, ob. cit., pág. 22.

### 1.2.2. Consagración constitucional de la potestad tributaria.

En nuestro ordenamiento jurídico, la potestad tributaria se encuentra plasmada en la Carta Fundamental desde dos puntos de vista: en primer lugar está consagrada en las normas constitucionales que regulan la competencia de los órganos instituidos para la formación de una norma relativa a la creación, modificación o exención de un impuesto, y en segundo lugar, se encuentra plasmada en las garantías constitucionales de que gozan los contribuyentes.

Con respecto a lo primero, es preciso tener presente el artículo 65 de nuestra Carta Fundamental, que preceptúa: “Las leyes pueden tener origen en la Cámara de Diputados o en el Senado, por Mensaje que dirija el Presidente de la República o por moción de cualquiera de sus miembros. Las mociones no pueden ser firmadas por más de diez diputados ni por más de cinco senadores.

Las leyes sobre tributos de cualquiera naturaleza que sean, sobre los presupuestos de la administración pública y sobre reclutamiento, sólo pueden tener origen en la Cámara de Diputados. Las leyes sobre amnistía y sobre indultos generales sólo pueden tener origen en el Senado.

Corresponderá al Presidente de la República la iniciativa exclusiva de los proyectos de ley que tengan relación con la alteración de la división política o administrativa del país, o con la administración financiera o presupuestaria del Estado, incluyendo las modificaciones de la Ley de Presupuestos, y con las materias señaladas en los números 10 y 13 del artículo 60.

Corresponderá, asimismo, al Presidente de la República, la iniciativa exclusiva para:

1.º Imponer, suprimir, reducir o condonar tributos de cualquier clase o naturaleza, establecer exenciones o modificar las existentes y determinar su forma, proporcionalidad o progresión; donde las leyes sobre tributos sólo pueden tener su

origen en la Cámara de Diputados, gozando el Presidente de la República de exclusiva iniciativa en esta materia”...

Así queda de manifiesto que, en conformidad a nuestro texto constitucional, las leyes pueden tener su origen en la Cámara de Diputados o el Senado, dependiendo de la materia. Luego, las leyes sobre tributos sólo pueden tener origen en la Cámara de Diputados.

Es decir, vemos con claridad, que siempre será el Congreso, el órgano, encargado de la creación de la norma legal que contendrá al tributo, y a su vez el Presidente de la República quien posee la iniciativa exclusiva para enviar un proyecto de ley sobre algún impuesto, cualquiera que este fuere. Por lo tanto, en este caso, la potestad tributaria, se ve plasmada en la Constitución, en cuanto se refiere a la génesis de una ley en su sentido formal, instituyendo al órgano competente para llevar a cabo esta tarea.

Ahora con respecto al segundo punto, nos detendremos con mayor atención, puesto que es desde aquí que nace el tópico principal de nuestra investigación, cual es, la reserva legal.

### 1.2.3. Límites a la potestad tributaria.

La doctrina nacional está de acuerdo en que la potestad tributaria está sujeta a ciertos límites. Estos límites se encuentran en nuestra propia Constitución y tienen como fundamento último el resguardo del Estado liberal de dos grandes conceptos: la libertad y la propiedad. Es a partir de esta concepción que emana una serie de principios, también recogidos en la Constitución, que sirven, a la vez, como límite a la potestad tributaria del Estado y como garantías para los contribuyentes. La mayoría de los autores coinciden en que estas garantías son, fundamentalmente, la de legalidad del tributo o de la carga impositiva, igualdad de los tributos o de su igual reparto, respeto a la propiedad privada y por último la garantía de la protección jurisdiccional.

En este trabajo, nos avocaremos al estudio de la garantía de la legalidad del tributo, puesto que es a través de esta garantía del contribuyente, más específicamente con respecto a la reserva legal, que surge el objeto de esta investigación, que como ya hemos señalado dice relación con la reserva legal en la ley de rentas municipales II.

#### 1.2.4. Garantía de la legalidad del Tributo o la Reserva Legal.

##### 1.2.4.1. Concepto

Acogiendo las palabras de Eduardo García de Entrerría y Tomás Ramón-Fernández podemos decir que “los principios generales del derecho expresan los valores materiales básicos de un ordenamiento jurídico, aquellos sobre los cuales se constituye como tal, las convicciones ético-jurídicas una comunidad. Pero no se trata simplemente de unas vagas ideas o tendencias morales que puedan explicar el sentido de determinadas reglas, sino de principios técnicos, fruto de la experiencia de la vida jurídica y sólo a través de ésta cognoscibles.”<sup>35</sup> Son principios técnicos que articulan todo el sistema jurídico, cuyo desarrollo se debe primordialmente a la jurisprudencia y doctrina, donde actualmente muchos de ellos han sido constitucionalizados, como lo es el caso del principio en estudio.

Como señala el actual miembro del Tribunal Constitucional chileno, don Gonzalo García Pino<sup>36</sup>, la reserva de ley, como concepto, es posterior al desarrollo de la ley como fuente del derecho. “Este surgimiento histórico no viene a constituir una mera consecuencia o desarrollo natural de la idea de ley. Todo lo contrario, la reserva de ley representa un quiebre en la primacía de ésta, puesto que viene a demostrar que el sistema de garantías de la ley se había resquebrajado como tal. Ya no bastaba con

---

<sup>35</sup> GARCÍA DE ENTRERRÍA, Eduardo, RAMÓN-FERNÁNDEZ, Tomás; “Curso de Derecho Administrativo” Editorial Aranzadi, Decimotercera Edición, Madrid, 2006, pág. 85.

<sup>36</sup> GARCÍA PINO, Gonzalo, La reserva legal de derechos constitucionales: ¿Poder legislativo contra la Administración?, Colección de investigaciones jurídicas 2004, N°5, Universidad Alberto Hurtado, pág. 61.

que el legislador se apoderara de ciertas materias como para entender que éstas estaban plenamente garantizadas por el orden constitucional. Fue necesario el establecimiento de nuevos mecanismos que viniesen a asegurar que la ley iba a ser una garantía verdadera. Este mecanismo resultó ser la reserva de ley". Así, reservar la regulación de determinadas materias al ámbito de la ley, resultó ser un mecanismo eficaz para asegurar el interés de los ciudadanos. A través de la reserva legal, "se entendía que se ofrecía una protección a las libertades individuales, a la posición del sujeto frente al poder. Sólo podía establecerse una injerencia en su esfera de libertad y propiedad por el Parlamento, en tanto es el órgano en el que el sujeto está representado"<sup>37</sup>.

Si bien, no existe un concepto unívoco de la reserva legal, creemos que la aproximación que hace Dietrich Jesch es la más acertada al expresar: "Este concepto de la ley asegura a la sociedad la libertad frente al Estado, es decir, un ámbito individual protegido contra las irrupciones autoritarias del Ejecutivo, y ello mediante la participación en el Estado en la forma de un derecho de colaboración en la legislación, en la medida en que ésta se extienda a dicho ámbito individual"<sup>38</sup>. Así podremos entender que la reserva legal, desde sus primeras manifestaciones, sirvió como un instrumento de defensa. "La cláusula de la reserva de ley asume el papel esencial de defensa de la esfera individual frente a intervenciones directas del poder ejecutivo, prescribiendo no sólo sus intervenciones con carácter general en la esfera del poder legislativo, sino también protegiéndola frente a intervenciones concretas de la Administración"<sup>39</sup>. De esta forma también lo plantea el profesor Figueroa, al señalar que la ley "constituye de por sí una garantía, ya que el Poder Ejecutivo, generalmente unipersonal, puede ser elegido por grupos minoritarios que en ausencia de la reserva

---

<sup>37</sup> TORNOS MAS, Joaquín, La relación entre la ley y el reglamento: reserva legal y remisión normativa. Algunos aspectos conflictivos a la luz de la jurisprudencia constitucional, revista de administración pública Núms. 100-102, Enero- diciembre 1983.

<sup>38</sup> JESCH, Dietrich, Ley y Administración, Traducción de Manuel Heredero, Instituto de Estudios Administrativos, Madrid, Primera Edición, 1978, pág. 139.

<sup>39</sup> GARCÍA MACHO, Ricardo, Reserva de Ley y Potestad Reglamentaria, Ariel Derecho, Barcelona, 1ª Edición, 1988, pág. 32.

de ley del impuesto podría confiscar los bienes de las mayorías desplazadas del poder. En cambio, los parlamentos, cuerpos colegiados, casi siempre elegidos mediante cifra repartidora, con representación proporcional, sólo pueden establecer tributos aceptados por una mayoría nacional debidamente representada en su integración”<sup>40</sup>.

Como lo entiende el profesor García Pino<sup>41</sup>, “(...) la manera que tiene el hombre de hacer posible el resguardo frente al Estado es mediante su consenso (*own consent*). El medio natural que tiene el hombre para manifestar su consentimiento es, obviamente la legislación. La tarea de legislar se manifiesta como el fin inmediato del Estado. Pero este Estado se construye a partir del ciudadano y de sus derechos. Todas las intervenciones en la esfera individual son admisibles siempre que exista un asentamiento previo para que ello ocurra. Sin embargo, este asentamiento no es individual y permanente para cada caso que ello sea necesario. El consenso requerido es el consenso de la mayoría de sus representantes, con lo cual se reafirma el concepto democrático de la ley”. Es decir, es la representatividad donde asienta sus pilares la reserva de ley, ya que son los mismos ciudadanos quiénes legitiman el actuar del Estado. A este respecto, el autor español, Melero, plantea una breve sistematización de la reserva legal, respecto a la función que esta desempeña. Según este autor, desde un paradigma liberal, la función de la reserva de ley está relacionada con la garantía de los derechos de los ciudadanos. Desde el paradigma social, en cambio, “se concibe la función de la reserva de ley como garantía de que la regulación de determinadas materias se realice a través del procedimiento legislativo, asegurando el pluralismo democrático frente a una posible expansión ilimitada de la potestad reglamentaria del Gobierno”.<sup>42</sup>

---

<sup>40</sup> FIGUEROA VALDÉS, Juan Eduardo, ob. cit., pág. 88.

<sup>41</sup> GARCÍA PINO, Gonzalo, ob. cit., pág. 29.

<sup>42</sup> MELERO ALONSO, Eduardo, La flexibilización de la reserva de ley, revista jurídica universidad autónoma, Madrid, 2004, págs. 110-114

En suma, mediante la garantía de la legalidad se busca impedir la injerencia del Gobierno más allá de los límites previstos, ya que sólo el Parlamento está capacitado para recoger, y en su caso, formular la tutela jurídica más conforme a los intereses de los contribuyentes. Lo que lleva a concluir que en aquellas materias que están reservadas a ser reguladas mediante una ley, se compromete la participación de los potenciales afectados en su libertad y propiedad, por lo que, debido a su representatividad, el órgano encargado de darle una regulación y sistematización es el poder legislativo, mediante la creación de una ley. Norma que dadas sus características, genera una garantía para los contribuyentes. De este modo, Tornos Mas, ahonda al respecto, señalando que “la existencia de una reserva legal parece comportar algo más: la voluntad de garantizar la esfera privada frente a la decisión libre en su contenido del ejecutivo, la necesidad de mantener el juego minorías-mayorías y también la búsqueda de una colaboración entre las dos fuentes normativas desde el punto de vista de la materia a regular”

Las principales particularidades que posee la ley y que por lo tanto, refuerzan su función como garantía, son, entre otras, la generalidad y la abstracción.<sup>43</sup>

- Generalidad: Para la filosofía rousseauiana, la ley es general en un doble sentido, primero, por cuanto proviene de la voluntad común del pueblo considerado en su totalidad; y segundo porque se refiere a la colectividad de los ciudadanos, esto es, porque considera a los súbditos como cuerpos y a las acciones como abstractas, nunca a un hombre como individuo ni a una acción particular. En su percepción inicial, la generalidad se caracteriza por su vinculación a un número indeterminado de destinatarios y la singularidad conlleva la determinación o determinabilidad de

---

<sup>43</sup> Características esquematizadas en GARCÍA PINO, Gonzalo, La reserva legal de derechos constitucionales: ¿Poder legislativo contra la Administración?, Colección de investigaciones jurídicas 2004, Nº5, Universidad Alberto Hurtado, pág. 33, tomadas y acumuladas indistintamente de SILVA BASCUÑAN, Alejandro, Derecho Político. Ensayo de una Síntesis, Editorial Jurídica, Segunda Edición revisada y corregida, Marzo de 1984, pp. 59-60; SANTAMARIA PASTOR, Juan Alfonso, Fundamentos de Derecho Administrativo I, Editorial Centro de Estudios Ramón Areces S.A., Madrid, 1ªa Reimpresión, Enero de 1991, pp. 525-542; JESCH (1978), pp 516 y sgtes.

dichos destinatarios. Así la generalidad limita su alcance a la proyección estructural sobre un conjunto de sujetos afectados por la regulación jurídica y no individualizados por características específicas.

- **Abstracción:** La abstracción en gran medida, es una consecuencia de su generalidad. Un criterio diferenciador entre ambas es concebir que la abstracción se refiere al supuesto de hecho a regular, y la generalidad al grupo de personas a la cual va dirigida.

Cabe destacar, que cuando se habla de reserva legal, se trata de una ley más que nada en su sentido formal. Los autores nacionales Pfeffer y Cazor destacan el procedimiento de génesis de la ley, como medio de garantía a los ciudadanos. “(...) se pretende reservar ciertas materias a la forma de ley en el entendido de que la intervención de los representantes de los ciudadanos, en un proceso legislativo caracterizado por los principios de contradicción y publicidad, produce una norma con mayor legitimidad que las demás. Desde esta perspectiva, lo que legitima esencialmente a la ley, no es su contenido, sino su procedimiento de elaboración, es decir la ley en su sentido formal”<sup>44</sup>. Por ejemplo, fruto de las potestades constitucionales del Presidente de la República, establecida en el artículo 32 de la Constitución Política, en su numeral 22, por el que le corresponde, “cuidar de la recaudación de las rentas públicas y decretar su inversión con arreglo a la ley”, puede atreverse a dictar normas de carácter general cuyo contenido sea precisamente el reservado a la ley, argumentando que hace uso de su potestad reglamentaria autónoma (derivada precisamente del numeral 8 de dicho artículo, que establece que le cabe “ejercer la potestad reglamentaria en todas aquellas materias que no sean propias del dominio legal, sin perjuicio de la facultad de dictar los demás reglamentos, decretos e instrucciones que crea convenientes para la ejecución de las leyes”) o derivada de la aplicación de la ley. En virtud de lo anterior, dicha norma reglamentaria sin embargo sería materialmente, más no formalmente, una ley. Y la exigencia es

---

<sup>44</sup> CAZOR ALISTE, Kamel; PFEFFER URQUIAGA, Emilio, La búsqueda de criterios orientadores en la configuración de las potestades normativas en Chile, Revista *Ius et Praxis* (online), año 15, nº 1, pág. 199.

precisamente que los tributos sólo pueden establecerse bajo la figura jurídica de una ley en su sentido formal.

#### 1.2.5. Fundamentos de la reserva de ley en materia tributaria.

Claramente, y tal como lo plantea Masbernat, “el fundamento de la reserva legal en materia tributaria dice relación con el viejo apotegma “*nullum tributum sine lege*” (o el viejo principio “no hay tributación sin representación” de los sublevados ingleses de la Gran Revolución y suscrito en La Carta Magna y el *Bill of Rights*) en la exigencia de una ley formal, y no en su sentido material”<sup>45</sup>. Como lo señaló el Tribunal Constitucional en su fallo de fecha 26 de Noviembre de 2007, (...) el principio de legalidad en materia tributaria tiene sus antecedentes remotos en Occidente en la Carta Magna de 1215, en su célebre artículo 12, conforme al cual “no se podrá exigir “fonsadera” (*scutage*) ni auxilio (*aid*) en nuestro Reino sin el consentimiento general”. Luego, en el *Petition of Right*, de 1628, se reitera que nadie está obligado “a pagar impuesto o tasa alguna, salvo común consentimiento otorgado por Ley del Parlamento” (artículo 10). A su vez, en el *Bill of Rights*, de 1689, se insiste que es ilegal el cobro de impuestos “sin consentimiento del Parlamento” (artículo IV)”<sup>46</sup>

Que ciertas materias, como los impuestos, sean normadas mediante una ley, no es sólo un arbitrio por parte del legislador, “(...) sino que constituye, sobre todo, una señal de garantía que sólo pueden ser normadas por los representantes de la soberanía popular. De esta manera, se asegura que los derechos de las personas van a quedar cautelados, como si ellos mismos consintiesen en las regulaciones por el efecto de la ficción de la representación política. Esta función de garantía de la ley se manifiesta en diversos aspectos que refuerzan la exclusión de la potestad

---

<sup>45</sup> MASBERNAT MUÑOZ, Patricio, Garantías constitucionales del contribuyente: Crítica al enfoque de la doctrina tradicional, *lus et praxis* (en línea), volumen 8, número 2, Universidad de Talca, 2002, pág. 312.

<sup>46</sup> Considerando décimo quinto de la sentencia ROL n° 773 de 2007 del Tribunal Constitucional.

reglamentaria en la regulación de una materia reservada a la ley”<sup>47</sup>. Entre ellos, cabe mencionar:

- a) Primacía democrática del parlamento. Desde la concepción tradicional de organización del poder, separado y distribuido entre diversos órganos, el Congreso Nacional tiene un rol de supremacía respecto de los demás poderes<sup>48</sup>, puesto que en él reside la esencia del fenómeno democrático. No existe ningún otro órgano que manifieste de manera tan categórica los postulados de la representación política de la ciudadanía. Es el lugar de lo diverso, del debate y de la ley. Es el espacio de la presencia plural de las distintas expresiones políticas de la sociedad democrática. Por ende, no existe ningún otro poder que pueda resguardar de mejor manera las intervenciones que en la esfera individual y colectiva se pretenda asumir por parte de la ley.
  
- b) La mayor protección jurídica de la ley. Resulta una consecuencia del punto anterior, La legitimidad democrática del Parlamento, en gran medida, deviene de que sus decisiones tienen una mayor protección que las de otros órganos. Dicho de otra manera, la ley posee una fuerza y una irresistibilidad que no tiene parangón en otras normas jurídicas, como por ejemplo, el Reglamento. Por ende, esta protección deviene en mayor certeza y previsibilidad sobre los derechos constitucionales regulados por una ley.
  
- c) El debate bajo el procedimiento parlamentario. Quizás la garantía más significativa de la ley es, por el mismo hecho de la primacía democrática del Congreso Nacional, que las leyes son producto explícito de deliberaciones entre opuestos.

---

<sup>47</sup> GARROENA MORALES, Ángel, Representación Política y Constitución Democrática, Editorial Civitas S.A., Madrid, 1ª Edición, 1991, pág. 42.

<sup>48</sup> BAÑO LEÓN, José María, Los Límites Constitucionales de la Potestad Reglamentaria, Editorial Civitas S.A.y Servicio de Publicaciones de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense de Madrid, Madrid, 1ª Edición, 1991, págs. 91-102.

De esta manera, es virtud del propio procedimiento parlamentario el hecho de que consten. No sólo la historia fidedigna de la ley, sino que expresamente las opiniones de la oposición a un determinado proyecto de ley o precepto del mismo. Esta calidad particular del procedimiento congresal se traduce en una publicidad que es de la esencia de las leyes y que jamás se encuentra en el debate pre-normativo de otros instrumentos jurídicos como los reglamentarios.

Desde otro prisma, como advierte el profesor Avilés<sup>49</sup>, el principio de la reserva legal, no es más que una derivación estricta y a título de garantía del principio general de legalidad, en el sentido que recoge el artículo 19 de la Constitución argentina, el que dispone que “nadie puede ser obligado a hacer lo que la ley no manda ni privado de lo que ella no prohíbe”. Por principio de legalidad debemos entender la vinculación de los diferentes poderes del Estado a la ley; a esa ley que ha sido elaborada por la representación popular asentada en el Parlamento.

Claramente, este principio tiene su raíz, como dijimos anteriormente, en la respuesta que han dado los autores a la histórica pugna entre el Estado y el contribuyente acerca de la legitimación del tributo, sobre todo del rol de garantía que posee la ley frente a las posibles arbitrariedades del Estado. El principio de la reserva legal tributaria se funda en la necesidad de proteger a los contribuyentes en su derecho de propiedad, por cuanto, los tributos importan restricciones a ese derecho, ya que en su virtud se sustrae a favor del Estado algo del patrimonio de los particulares y en el Estado de derecho ello no es legítimo si no se obtiene por decisión de los órganos que en las formas republicanas de gobierno representan la soberanía popular<sup>50</sup>.

---

<sup>49</sup> AVILÉS HERNÁNDEZ, Víctor Manuel, ob. cit., pág. 48.

<sup>50</sup> GARCÍA BELSUNCE, Horacio, *Temas de Derecho Tributario*, Editorial Abedo Perrot, Buenos Aires, 1982, pág. 79.

#### 1.2.6. Consagración constitucional de la reserva de ley en materia tributaria.

Para plasmar la reserva de ley en nuestro ordenamiento jurídico, a partir de la Constitución de 1980, se decidió por implementar un catálogo cerrado o taxativo de materias que deben ser objeto de regulación por medio de una ley. El artículo 63 señala: "Sólo son materias de ley: (...)". De manera que todas aquellas materias no contempladas en este artículo podrán ser reguladas mediante los reglamentos o decretos. Es por dicho motivo que es necesario analizar si se trata de un dominio legal máximo o mínimo. Para ello nos remitiremos a la historia fidedigna del precepto, motivo por el cual, la reproduciremos<sup>51</sup>:

"El señor Bertelsen señala que habría que referirse a la potestad reglamentaria, donde debe figurar una innovación tan importante como lo es el cambio en la distribución de las materias propias de ley y de reglamento. Añade que en la chilena, como en la mayor parte de las Constituciones, se ha seguido el sistema del llamado "dominio mínimo legal", conforme al cual se enumeran una serie de materias que necesariamente deben ser reguladas por ley. Dice que en el resto de las materias es posible tanto la intervención de la ley como de la potestad reglamentaria, campo concurrente donde prevalece, por cierto, la disposición de mayor jerarquía, que es ley. Estima que con ello el campo de actividad del Poder Legislativo llega hasta donde lo desean los legisladores ya que se puede producir una verdadera elefantiasis legislativa cuando por vía legislativa se regule todo, sistema que en su juicio debe cambiar, como sucedió en Francia, y establecerse que el dominio legislativo es máximo y no mínimo, debiendo ser objeto de ley sólo aquellas materias que figuren en una lista taxativa o cerrada.

Dice que el resto caería dentro del campo de la potestad reglamentaria, la cual sale fortalecida al limitarse la actividad legislativa únicamente a las materias que, por

---

<sup>51</sup> Actas Oficiales de la Comisión de Estudio de la Nueva Constitución, con preferencia la sesión 355, pág. 2278.

su importancia para el país y por su carácter general, deban resolverse con acuerdo del Congreso.

Se aprueba”.

Hay que destacar que el artículo 63 de nuestra Carta Magna opta por el principio del dominio legal máximo, dejando el campo de acción de los reglamentos acotado a todas aquellas materias que no están contempladas en el artículo en cuestión. De lo anterior se puede desprender, como señala el profesor José Luis Cea, que “el poder constituyente ha impuesto una prohibición con una doble finalidad: por un lado se veda al legislador a no regular materias no contempladas en el artículo 63; y por otro, aunque ahora con relación a las demás normas jurídicas, o sea, a todas las que son diversas de la ley e inferiores a ésta en rango, para que los órganos concernientes no se ocupen de materias reservadas sólo a aquella”<sup>52</sup>. Es decir, a través de la reserva legal, la Constitución deja la regulación de ciertas materias al dominio de la ley en sentido sustantivo y, a su vez, exige legitimación de la misma Carta Fundamental o de la ley para que posteriormente los demás órganos públicos obren conforme a la ley al llevarla a la práctica. Así, el profesor Cea insiste y ahonda en este concepto: “La reserva consiste, por ende, en que el legislador intervenga con antelación al órgano encargado de ejecutar su obra; como asimismo, que lo haga con respecto a las materias que, por su importancia, el Poder Constituyente ha incluido en el catálogo respectivo; y, por último, que desempeñe el mandato constitucional formulando principios y normas expresas, caracterizados por la claridad y densidad sustantiva, suficientes como para cumplir las exigencias de la certeza o seguridad jurídica, encuadrando o demarcando, ojalá de modo inequívoco, la intervención que cabe desempeñar a la potestad reglamentaria”.<sup>53</sup>

El recién estudiado artículo 63 de nuestra Carta Fundamental es la consagración del principio de la reserva legal en su forma más genérica, sin embargo existe una serie de normas constitucionales que resultan pertinentes a la hora de

---

<sup>52</sup> CEA EGAÑA, José Luis, LOS PRINCIPIOS DE RESERVA LEGAL Y COMPLEMENTARIA EN LA CONSTITUCION CHILENA, Revista de Derecho, Vol. IX, diciembre 1998, pp. 67

<sup>53</sup> Ibid.

entender la reserva legal en materia tributaria, las cuales describiremos a continuación<sup>54</sup>:

- A. El inciso segundo del artículo 5º de la Constitución Política de la República, que señala “el ejercicio de la soberanía reconoce como limitación el respeto a los derechos esenciales que emanan de la naturaleza humana. Es deber de los órganos del Estado el respetar y promover tales derechos, garantizados por esta Constitución, así como por los tratados internacionales ratificados por Chile y que se encuentren vigentes”. Esta norma es importante para resaltar que los tributos deben tener como límite el respeto a los derechos garantizados por la misma Carta Magna.
- B. El artículo 6º de la Constitución Política de la República, que señala que “los órganos del Estado deben someter su acción a la Constitución y a las normas dictadas conforme a ella y garantizar el orden institucional de la República. Los preceptos de esta Constitución obligan tanto a los titulares o integrantes de dichos órganos como a toda persona, institución o grupo. La infracción a la norma generará las responsabilidades y sanciones que determine la ley”. Este precepto, consagra el principio de la supremacía constitucional, en el sentido que los órganos del Estado deben un respeto irrestricto a la Constitución, sometiendo su accionar a ella y a las normas dictadas conforme a ella.
- C. El inciso segundo del artículo 7º de la Constitución Política de la República dispone que “ninguna magistratura, ninguna persona ni grupo de personas pueden atribuirse, ni aún a pretexto de situaciones extraordinarias, otra autoridad o derecho que los que expresamente se les hayan conferido en virtud de la Constitución y las leyes”. Esta norma constitucional debemos entenderla en el sentido que ninguna persona ni autoridad podrá tener más competencia en la creación, modificación o supresión de un tributo, que las que se les haya conferido en virtud de la Carta Magna.

---

<sup>54</sup> Normas esquematizadas EN: AVILÉS HERNÁNDEZ, Víctor Manuel, ob. cit., págs. 79-81.

- D. Los incisos primero y segundo del número 20 del artículo 19 de la Constitución Política de la República señalan que “la Constitución asegura a todas las personas: la igual repartición de los tributos en proporción a las rentas o en la progresión o forma que fije la ley, y la igual repartición de las demás cargas públicas”, “en ningún caso la ley podrá establecer tributos manifiestamente desproporcionados o injustos”. Esta es la norma fundamental para nuestro estudio atinente a la reserva de ley en materia de los tributos, como garantía de los contribuyentes, puesto que en el propio enunciado de la norma, se habla de establecer tributos a través de una ley.
- E. El número 2 del artículo 63 de la Constitución Política de la República señala que “sólo son materias de ley: las que la Constitución exija que sean reguladas por una ley”. Por su parte, el número 14 del mismo artículo señala que sólo serán materia de ley “las demás que la Constitución señale como leyes de iniciativa exclusiva del Presidente de la República”.
- F. El inciso segundo del artículo 64 de la Constitución Política de la República dispone, en relación a la delegación de facultades legislativas al Presidente de la República, que la misma “no podrá extenderse a la nacionalidad, la ciudadanía, las elecciones ni al plebiscito, como tampoco a las materias comprendidas en las garantías constitucionales o que deban ser objeto de leyes orgánicas constitucionales o de quórum calificado”.
- G. El artículo 65 de la Constitución Política de la República, en la primera parte de su inciso segundo, señala que “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”. Por su parte, en el número 1 de su inciso cuarto señala que “corresponderá, asimismo, al Presidente de la República la iniciativa exclusiva para: imponer, suprimir, reducir o condonar

tributos de cualquier clase o naturaleza, establecer exenciones o modificar las existentes, y determinar su forma, proporcionalidad o progresión.

### 1.3. Potestad reglamentaria.

La potestad reglamentaria ha sido definida como “la facultad que tiene el Presidente de la República y otras autoridades administrativas para dictar normas jurídicas con contenido general que tienden a dar cumplimiento a la Constitución y a las leyes”<sup>55</sup>. En un sentido más estricto el profesor J. L. Cea Egaña la define como, “la atribución especial del Presidente de la República para dictar, unilateralmente, normas jurídicas generales o especiales destinadas al gobierno y administración del Estado o a la ejecución de las leyes”<sup>56</sup>.

El artículo 32 numeral 8° de la Constitución de 1980, actual 32 numeral 6 <sup>57</sup> del texto reformado y actualizado de 2005, consagra la potestad reglamentaria presidencial, “prerrogativa reconocida como la matriz reguladora y legitimadora de la actividad administrativa presidencial y, por extensión, de la actuación de todo el resto de las autoridades administrativas”<sup>58</sup>.

En claros términos, el precepto recientemente comentado, abarca dos tipos de potestad reglamentaria: la potestad reglamentaria autónoma y la potestad reglamentaria de ejecución de la ley.

---

<sup>55</sup> VERDUGO MARINKOVIC, M.; PFEFFER URQUIAGA, E.; NOGUEIRA ALCALA, H. Derecho Constitucional Tomo I, Editorial Jurídica de Chile, Santiago, 1994, pág. 14

<sup>56</sup> CEA EGAÑA, José Luis, “Dominio legal y reglamentario en la Constitución de 1980”, en Revista Chilena de Derecho, Volumen 11, números 2-3, mayo-diciembre de 1984, pág. 426

<sup>57</sup> Artículo 32. Son atribuciones especiales del Presidente de la República:

6°. Ejercer la potestad reglamentaria en todas aquellas materias que no sean propias del dominio legal, sin perjuicio de la facultad de dictar los demás reglamentos, decretos e instrucciones que crea convenientes para la ejecución de las leyes.

<sup>58</sup> PANTOJA BAUZÁ, Rolando, La relación entre la ley y el reglamento en el Derecho chileno, Revista de Derecho Administrativo nº20, 2009, pág. 27.

Como expresó el Tribunal Constitucional en su fallo Rol N° 325, de 2001, “(...) el Poder Constituyente estableció en el artículo 32, N° 8° (actual N° 6°), de la Carta Fundamental, dos clases de potestad reglamentaria: a) la “autónoma” que es aquella que ejerce el Jefe del Estado y que reconoce como fuente inmediata la Constitución misma y que versa sobre materias que no sean propias del dominio legal, y b) “la de ejecución” destinada a facilitar, a dar debida aplicación a la ley y cuya causa directa es ésta y su origen mediato es la Carta Política”<sup>59</sup> De esta manera, el numeral 6 del artículo 32, en su primera parte, consagra al Presidente de la República como una autoridad encargada de la regulación de todas aquellas materias a las cuales no le está expresamente entregado. La potestad reglamentaria autónoma abarca así todas aquellas materias que no sean propias del dominio legal.

A través de la potestad reglamentaria de ejecución, la máxima autoridad del país se limita a dictar las normas encaminadas a poner en ejecución un precepto legal con estricta sujeción a lo que éste dispone, “reglamento de ejecución y ley conforman un solo todo jurídicamente armónico e indisolublemente unidos”<sup>60</sup> De esta manera, un reglamento de ejecución tiene la misión de asistir a la ley para que ésta produzca los efectos jurídicos deseados por el legislador al momento de su creación. Es por esto que la ley debe hacer una remisión al reglamento para que éste complemente su contenido básico.

Sin duda, que el fundamento de la existencia de esta potestad que posee el Ejecutivo, radica en la teoría de la separación de los poderes. La separación o división de poderes, principio característico del constitucionalismo contemporáneo, supone una garantía para el propio Estado y para el ciudadano, ya que este último queda protegido por un marco legal que dificulta los abusos de poder y posibles actuaciones arbitrarias de instituciones públicas. La tradicional teoría de la separación de poderes divide éstos en poder legislativo, poder ejecutivo y poder judicial. El primero, normalmente ejercido por el Parlamento, es el encargado de redactar, reformar y derogar las leyes; el

---

<sup>59</sup> Considerando vigésimo quinto de la sentencia ROL n° 325 de 2001 del Tribunal Constitucional.

<sup>60</sup> CARMONA SANTANDER, Carlos, Un nuevo estadio en la relación Ley-Reglamento: el ámbito del reglamento, Revista de derecho público, 2001, n°63, pág. 159

segundo, cuyo responsable es el gobierno, procura su cumplimiento; el tercero, a cargo de los tribunales, administra justicia.

Un Estado que divide en este sentido sus facultades y funciones es menos susceptible de caracterizarse por procedimientos tiránicos o dictatoriales que aquél cuyas distintas potestades se encuentran asumidas por un número menor de instituciones responsables. La separación de poderes es, en teoría, el principal garante del, que ha sido denominado, Estado de Derecho, cuya esencia es el imperio de la ley, y suele ser sinónimo de sistemas o regímenes políticos basados en comportamientos democráticos.

De esta manera lo han entendido la mayoría de los autores, como por ejemplo, el primer autor nacional de Derecho Administrativo, don Santiago Prado, al señalar: “La lei ordena i establece reglas, determina los derechos políticos i civiles conforme a la Constitución, decreta las cargas de los ciudadanos, autoriza los gastos, constituye la fuerza política i mueve con su mano suprema todos los intereses sociales, morales o materiales, exteriores o domésticos, individuales o colectivos. Mas, la lei es general; solo establece los principios, no prevé, no desciende a pormenores; asienta las reglas fundamentales i determina las formalidades del ejercicio de los derechos; la administración es quien ejecuta, explica i acomoda el principio de la acción a las consecuencias, haciendo las veces de un lazo entre el hecho i el derecho, entre lo relativo i lo absoluto”. De aquí la regla que limita el ejercicio de esta facultad. “En virtud de ella el Presidente no puede ejercer otra autoridad que la que le compete como administrador del Estado, como ejecutor de las leyes en su aplicación a los objetivos para que han sido sancionadas”.<sup>61</sup>

De este modo, se establece que el Poder Ejecutivo, instituido por la Constitución, se encargará de hacer ejecutar las leyes, es decir, llevar a cabo un acto administrativo que sea útil para la ejecución de la ley.

---

<sup>61</sup> Anónimo, atribuido fundadamente a don Santiago Prado; Principios Elementales de Derecho Administrativo Chileno, Santiago de Chile, Imprenta Nacional, 1859, págs. 25 y 42.

Al respecto, como señala E. Silva Cimma, “existen Bases Constitucionales de los actos administrativos, dentro de las cuales se destacan dos disposiciones de la Carta: a) el artículo 24, que configura la potestad genérica de dictar “actos administrativos”, tanto los actos políticos o de gobierno, como los actos administrativos propiamente tales, que en su materialización formal se traducen en la dictación de reglamentos, decretos e instrucciones, y b) el artículo 32 N° 8, que establece de forma específica la potestad normativa o reglamentaria del Presidente de la República”<sup>62</sup>.

El profesor Cazor<sup>63</sup>, sostiene que “se deben distinguir dos ámbitos: a) especial, que arranca del art. 32, N° 8, de la Constitución; b) general, que se desprende del art. 24, de la misma Carta Fundamental. De la norma constitucional del artículo 32, N° 8, se derivan las dos clases de potestades reglamentarias existentes. En primer lugar, la potestad reglamentaria autónoma o extendida, que tiene lugar “(...) en todas aquellas materias que no sean propias del dominio legal(...)”, es decir, las materias que no se encuentren en el ámbito de la reserva legal. Y en segundo lugar, la potestad reglamentaria de ejecución o propiamente tal, que se traduce en “(...) los demás reglamentos, decretos e instrucciones que crea convenientes para la ejecución de las leyes. De esta manera, de ambas potestades que posee, constitucionalmente, el Presidente de la República, la especial y la general, se deduce que la potestad reglamentaria abarca más allá que la simple ejecución de la ley y “que la misión esencial de administrar el Estado que se le encomienda al Presidente de la República, se extiende a casos no legislados, con la obvia limitación de no atentar contra los principios esenciales y fundamentales que consagra la Constitución, y siempre también que dicha potestad reglamentaria no vaya en contra de la Carta Política ni de ley expresa”<sup>64</sup>.

---

<sup>62</sup> SILVA CIMMA, Enrique, Derecho Administrativo Chileno y Comparado. Actos, contratos y bienes. Editorial Jurídica de Chile, Santiago, 1995, págs. 56 y siguientes

<sup>63</sup> CAZOR ALISTE, Kamel, La potestad reglamentaria autónoma en la Constitución chilena, Revista de Derecho, Vol. X, diciembre 1999, pp. 75-79

<sup>64</sup> *Ibíd.*

### 1.3.1. Relación entre la potestad reglamentaria y la reserva de ley.

Sin duda que la relación entre la ley y el reglamento es un tema que no es pacífico y ha motivado discusión a nivel doctrinario y jurisprudencial. Como señalan los autores nacionales, Cazor y Pfeffer, “la verdadera trascendencia se centra en la intensidad (densidad normativa) de la reserva legal, lo cual debe ser entendido dentro de la heterogeneidad que posibilita nuestro sistema constitucional”.<sup>65</sup> De este modo, la problemática de la relación ley reglamento viene dada por la densidad normativa de éste último, es decir, determinar hasta qué punto se inmiscuye el reglamento en el caso particular, y a su vez, viene dada por la densidad normativa que posee la ley y todo el campo de acción que le permite ésta al reglamento. Como señala el profesor Carmona “La discusión no es si se puede o no regular, sino cuánta regulación le es posible sin exceder o contravenir la ley que ejecuta”.<sup>66</sup> Esta relación adquiere una particular connotación al tratarse en ambos casos de una norma jurídica. Al respecto, profundizan aún más “ (...) el objetivo de la reserva legal no es sustraer ciertas materias a dicha potestad normativa, ya que el ejercicio de ésta siempre requiere, por regla general, de un previo apoderamiento legal; de ahí que con la reserva se trata de imponer al legislador el deber de regular con la densidad necesaria determinadas materias, estando prohibido remitirse al reglamento cualquier parte que haga referencia al contenido esencial de los derechos y libertades garantizados en el Texto fundamental”<sup>67</sup>.

La doctrina nacional, hasta hace poco tiempo, había centrado el debate en torno a la legitimidad de la regulación reglamentaria. Ahora la discusión se centra en determinar cuál es el margen o el ámbito de su intervención, es decir con que profundidad o intensidad se regulará a través del reglamento. A este respecto, el profesor Carmona<sup>68</sup> indica que, para algunos (posición “finalista”), el rol central del

---

<sup>65</sup> CAZOR ALISTE, Kamel, PFEFFER URQUIAGA, Emilio, ob. cit., pág. 209.

<sup>66</sup> CARMONA SANTANDER, Carlos, ob. cit., pág. 154.

<sup>67</sup> CAZOR ALISTE, Kamel, PFEFFER URQUIAGA, Emilio, ob. cit., pág. 210

<sup>68</sup> CARMONA SANTANDER, Carlos, ob. cit., págs. 154-155.

reglamento es la ejecución de la ley, es decir, su cometido está encaminado a aplicar e implementar la norma legal, el reglamento complementa la ley para su mejor ejecución. Para otros (posición del “parámetro estricto”), en cambio, el reglamento, sólo puede desarrollar lo ya legislado, la potestad reglamentaria es una atribución de aplicación, no de complementación, su función es pormenorizar, sin alterar, completar o complementar la ley, es decir, ejecuta la ley, pero no es ley; es ésta la que establece su grado de maniobra. Es por lo anteriormente señalado, que nos parece adecuado, señalar las distintas posturas que plantean los autores nacionales frente a esta, no poco discutible, relación entre la ley y el reglamento<sup>69</sup>.

El profesor Enrique Silva Cimma<sup>70</sup> señala que la potestad reglamentaria tiene su campo de acción como ejecutoria de la ley y en el silencio de la ley, pero no puede actuar contra ley expresa ni transgredir o atentar contra los principios fundamentales que consagra la Constitución Política de la República.

Para Patricio Aylwin Azócar y Eduardo Azócar Brunner<sup>71</sup>, el campo propio de un reglamento se encuentra en materias que no son propias de leyes y en aquellas que no han sido regidas por ley, pues, en este último caso, solo podrían complementarla, pero no contrariarla. Ningún reglamento puede contener normas contrarias a una ley, cualquiera que sea.

José Luis Cea<sup>72</sup>, señala que la potestad reglamentaria pertenece a cualquier órgano estatal que requiere desarrollar o complementar las disposiciones constitucionales o legales que lo organizan y regulan, para ejecutarlas en situaciones

---

<sup>69</sup> Posturas doctrinales recogidas de CARMONA SANTANDER, Carlos, Un nuevo estadio en la relación Ley-Reglamento: el ámbito del reglamento, Revista de derecho público, 2001, n°63, págs. 178 y sgtes.

<sup>70</sup> SILVA CIMMA, Enrique, Derecho Administrativo chileno y comparado, introducción y fuentes, cuarta edición, Editorial Jurídica de Chile, pág. 158.

<sup>71</sup> AYLWIN AZÓCAR, Patricio; AZÓCAR BRUNNER, Eduardo, Derecho Administrativo, Edic. Universidad Nacional Andrés Bello, Santiago 1996, pág. 76.

<sup>72</sup> CEA EGAÑA, José Luis, Teoría del Gobierno. Derecho chileno y comparado, Editorial Universidad Católica de Chile, pág.. 137-138

concretas incluidas dentro de su competencia. Tratándose de la potestad reglamentaria clásica o de ejecución, la ley se interpone entre la Constitución y las disposiciones que el Poder Ejecutivo dicta en el ejercicio de dicha potestad. Por ello, para este autor la potestad reglamentaria clásica es subconstitucional e infralegal.

Mario Verdugo, Emilio Pfeffer y Humberto Nogueira expresan que la potestad reglamentaria de ejecución de ley, que persigue desarrollar, detallar y llevar adelante las disposiciones legislativas<sup>73</sup>.

Eduardo Soto Kloss<sup>74</sup> señala que el reglamento sólo puede desarrollar lo ya legislado por el Congreso, pero jamás podrá complementar o innovar lo regulado por la ley, pues si se incurriere en un complemento o innovación, se producirá un exceso reglamentario y por ende, nulo. Tales reglamentos de ejecución no pueden sobrepasar la ley que dicen desarrollar, alterando sus disposiciones, modificando su sentido o alcance, restringiendo sus efectos, fijando nuevos requisitos o condiciones para el ejercicio de derechos o beneficios que la ley ha creado u otorgado, dejándolos sin efecto, limitando o ampliando el contenido de sus preceptos, sustituyendo procedimientos o trámites estatuidos por la ley, creando disposiciones nuevas al margen de la ley que dice reglamentar, contrariándolas, despojándolas virtualmente al establecer normas que le son contradictorias, etc. Todo ello es un exceso normativo que hace que tal disposición reglamentaria incurra en ilegalidad al exceder la ley, pero además en inconstitucionalidad al vulnerar su autor la competencia atribuida, por lo que dicho reglamento (en los preceptos excesivos) adolece de nulidad y nulidad de derecho público, como dispone de manera tajante e imperativa la propia Constitución, ipso iure, insanable e imprescriptible.

Frente a esta problemática, se han planteado tres teorías en nuestra doctrina para determinar el grado de intervención del reglamento en la regulación: la teoría del

---

<sup>73</sup> VERDUGO MARINKOVIC, Mario; PFEFFER URQUIAGA, Emilio; NOGUEIRA ALCALÁ, Humberto, Derecho Constitucional, tomo II, 2º Edición, Editorial Jurídica de Chile, pág. 98.

<sup>74</sup> SOTO KLOSS, Eduardo, Ley y Reglamento: sus relaciones en el Derecho chileno, Revista Jus Publicum n°3, 1999, págs. 39 a 47.

complemento indispensable, la teoría de la razonabilidad técnica y la teoría de la intensidad de la reserva.

Respecto a la teoría del complemento indispensable, ésta sostiene que “la potestad reglamentaria es una técnica de colaboración de la Administración con el poder legislativo. Este puede no agotar la regulación de la materia, requiriendo la colaboración del titular de la potestad reglamentaria”<sup>75</sup>. Se concibe el reglamento como una norma destinada a regular todo lo indispensable a fin de garantizar la más expedita ejecución de la ley: consecuentemente con ello el reglamento no sustituye a la ley sino que colabora con ella, complementa lo que ésta ha dejado de forma deliberada solo esbozado o lo que ha iniciado, ha dejado sin terminar. El decreto no puede ir más allá del complemento indispensable de la ley, no puede incluir más que lo que sea estrictamente indispensable para garantizar el desarrollo y ejecución de la ley<sup>76</sup>.

La “teoría de la razonabilidad”<sup>77</sup>, a su vez, ha sido desarrollada por nuestro Tribunal Constitucional quién ha indicado que mediante el ejercicio de la potestad reglamentaria se dictan normas tendientes a la ejecución de un precepto legal y con estricta sujeción a éste, ayudando a que la ley pueda producir efectos jurídicos; “expresado en otros términos, la ley hace una remisión al reglamento de ejecución para que complemente, bajo ciertas directrices, su contenido básico. Por ello que el reglamento debe poseer una razonabilidad técnica, es decir, “una apropiada adecuación entre los fines postulados por la ley y los medios que planifica el reglamento para lograrlos”.<sup>78</sup>

Por último la teoría de la intensidad de la reserva que sostiene que ésta no posee la misma potencia en la forma que se plasma en el sistema constitucional. La reserva legal es más estricta en lo que respecta a las garantías constitucionales, en

---

<sup>75</sup> CARMONA SANTANDER, Carlos, ob. cit., pág. 185.

<sup>76</sup> Ibid.

<sup>77</sup> Sentencia del Tribunal Constitucional, ROL 253 dictada el 15/04/1997 y sentencia del Tribunal Constitucional, ROL 254 dictada el 26/04/1997.

<sup>78</sup> CARMONA SANTANDER, Carlos, ob. cit., pág. 186.

cambio, tratándose de la parte orgánica de la Constitución, la reserva legal debe ser calificada de menos absoluta o más relativa, y por ende, incumbe un campo de acción mayor a la potestad reglamentaria subordinada, siendo propio de la ley otorgar la aprobación pertinente y señalar sólo las bases, criterios o parámetros generales que encuadran el ejercicio de aquella potestad. “Expresiones tales como “con arreglo a la ley”, “de acuerdo con las leyes”, “con sujeción a la ley” o “en conformidad a la ley”, implican el respeto al principio de legalidad, pero lo flexibilizan, pues se otorga una zona normativa extensa a la potestad reglamentaria subordinada”.<sup>79</sup>

Sin lugar a dudas, el tema central de nuestro trabajo, la reserva legal en materia tributaria, guarda características que hacen aún más conflictiva la tan comentada relación entre la ley y el reglamento, toda vez que existe una garantía en juego, la cual como hemos señalado anteriormente está contemplada en el artículo 19 numeral 20 de nuestra Constitución Política de la República, garantía que resguarda un derecho, motivo por el cual nuestro ordenamiento jurídico le da un salvaguardo especial. A este respecto es adecuado precisar el concepto de garantía constitucional, donde el autor nacional Pablo Ruiz Tagle la define como “aquél mecanismo establecido en la Constitución de resguardo de un derecho o una libertad que la misma reconoce”.<sup>80</sup> Al existir este mecanismo, contemplado en la misma Carta Fundamental, existe, a su vez, una prohibición al legislador para que éste no pueda remitir la regulación de una materia donde esté involucrada una garantía. “En otros términos, so pena de violentar la garantía radicada en los sujetos, el legislador no puede encargar ni en todo o en parte a la potestad reglamentaria el complementar una norma tributaria en ninguno de los aspectos que puedan entenderse comprendidos dentro de lo que es la repartición de los tributos o si se quiere su establecimiento, nociones estas que comprenden el tributo en todas sus fases”.<sup>81</sup> De lo recién

---

<sup>79</sup> CARMONA SANTANDER, Carlos, ob. cit., págs. 187-188

<sup>80</sup> RUIZ-TAGLE VIAL, Pablo, Una dogmática general para los derechos fundamentales en Chile, tomo I, volumen 63, revista de Derecho Público, Facultad de Derecho, Universidad de Chile, 2001.

<sup>81</sup> AVILÉS HERNÁNDEZ, Víctor Manuel, ob. cit., pág. 111.

señalado se desprende la importancia que conlleva que la igual repartición del tributo sea normada exclusivamente por ley.

Queda de manifiesto que el constituyente, dadas las características de la obligación tributaria y su intención de resguardar su regulación, impuso la obligación al legislador para establecer el tributo mediante una ley. Sin embargo sería erróneo que se adopte la concepción clásica del principio de legalidad desde dos puntos de vista. Por un lado sería equivocado, puesto que el principio de legalidad, en su concepción clásica, se concibe solamente en un sistema rígido de separación de poderes, situación que no se da en nuestro país, donde el Poder Ejecutivo goza de facultades legislativas, como ya lo hemos explicado en páginas anteriores. Por otra parte hay que tener en cuenta, como señala el profesor Avilés, “el carácter técnico de las normas tributarias es de difícil conciliación con la discusión política que debe darse en el Parlamento, de modo tal que las normas que se aprueban en éste con una lentitud no conciliable con las necesidades públicas y eventualmente, de una manera inorgánica.”<sup>82</sup>, lo que haría imposible acoger la concepción clásica y absoluta del principio de legalidad.

Debido a este alejamiento a la concepción clásica del principio de legalidad que la potestad reglamentaria de ejecución cobra trascendental importancia, producto de “(...) la imposibilidad práctica de que el legislador pueda regular todos los aspectos fácticos asociados al fenómeno tributario”.<sup>83</sup> Obviamente, el legislador, al momento de establecer un tributo no podrá pormenorizar todos los aspectos fácticos ligados al fenómeno del tributo, por lo que necesita de un reglamento que complemente y facilite su aplicación práctica. A este respecto, nos encontramos ante el ejercicio de una potestad constitucional entregada a la Administración, cuando ésta lo estime necesario llevar a cabo, a efectos de facilitar la ejecución de una ley, sin necesidad de una norma legal que le remita dicha potestad, debido a que como ya explicitamos, es una facultad que la propia Constitución le entrega.

---

<sup>82</sup> AVILÉS HERNÁNDEZ, Víctor Manuel, ob. cit., pág. 59.

<sup>83</sup> AVILÉS HERNÁNDEZ, Víctor Manuel, ob. cit., pág. 51.

Es ahí donde surge el conflicto entre la ley y el reglamento, pues en nuestro ordenamiento jurídico, cuando hablamos de reserva legal en materia tributaria, no existe un consenso sobre el nivel de densidad normativa que le está permitido al reglamento de ejecución. Es aquí donde se genera la controversia, toda vez que algún reglamento de ejecución vaya más allá de la propia ley que está complementando, violando la garantía establecida a favor del contribuyente. “Una cosa es que la potestad reglamentaria de ejecución exceda el campo de la ley que está llamada a regular, contrariándola, y otra distinta es que por esta vía, además se viole la Constitución Política de la República al entrar a reglar materias reservadas al legislador.”<sup>84</sup>

Sin duda que el principal tema que se discute en cuanto a lo referido a esta materia hoy en día, tanto en nuestra doctrina como en la jurisprudencia, dice relación con qué densidad normativa debe poseer la ley tributaria, y por consiguiente, el campo de aplicación que le queda al reglamento que complementa dicha ley. Desde otra mirada, el tema pasa por analizar qué elementos del tributo debe contener la ley para que se vea resguardada la garantía establecida en el numeral 20 del artículo 19. Para el profesor Avilés “La igual repartición del tributo no es otra cosa que el establecimiento del mismo, en todos sus elementos, en una norma de rango legal en el sentido formal y material. No se concibe la igual repartición de un tributo de conformidad a lo dispuesto por una ley si no es ella misma la que lo establece en todos sus elementos.”<sup>85</sup> No caben dudas de que sobre este tema en la doctrina nacional no existe un consenso sobre qué elementos del tributo deben estar regulados por la ley y que densidad normativa le cabe al reglamento. A este respecto Evans de la Cuadra y Evans Espiñeira sostienen que “la Constitución Política, como veremos, es a nuestro parecer, en extremo rigurosa en cuanto a extender el principio de la legalidad tributaria a todos los elementos esenciales de la obligación, es decir, el hecho imponible definido, de manera cierta; los presupuestos del hecho a los que se atribuirá la producción del hecho imponible; los sujetos obligados al pago; el método o procedimiento para determinar la base imponible, en sus lineamientos esenciales, las

---

<sup>84</sup> AVILÉS HERNÁNDEZ, Víctor Manuel, ob. cit., pág. 131

<sup>85</sup> AVILÉS HERNÁNDEZ, Víctor Manuel, ob. cit., pág. 108.

alícuotas que se aplicarán para fijar el monto del tributo; los casos de exenciones; los supuestos de infracciones; las sanciones correspondientes, etc.”<sup>86</sup> Siguiendo esta línea argumental: “en nuestra opinión, corresponde al legislador no sólo crear el tributo, sino que establecer la totalidad de los elementos de la relación tributaria entre el Estado y el contribuyente, de modo que la obligación quede determinada en todos sus aspectos y pueda cumplirse sin necesidad de otros antecedentes. Un criterio reductor lleva al riesgo de la discrecionalidad administrativa y podría afectar garantías constitucionales como la igualdad ante la ley y la libertad de trabajo y empresarial.”<sup>87</sup> Estos autores poseen esta visión ortodoxa del principio de legalidad y la justifican por razones de seguridad jurídica, argumento que sustenta la aseveración de que la Constitución Política de la República es en extremo rigurosa en materia de reserva de ley en lo tributario. Desde este mismo prisma, Massone sostiene que la ley es la encargada de determinar “(...) por lo menos, los siguientes elementos: el hecho jurídico tributario, la correspondiente base imponible, la tasa y el sujeto pasivo de la obligación tributaria”<sup>88</sup> Para el profesor Avilés “Establecer un tributo es crearlo en todos sus aspectos, objetivos y subjetivos. La labor del legislador no debe limitarse a señalar la procedencia de un tributo, sino precisar a quiénes afecta (sujetos), el hecho imponible, la base y la tasa, entre otros elementos. Asimismo, al tratarse de una garantía de igualdad según ley, queda comprendido bajo la reserva de ley todo lo relativo a las exenciones.”<sup>89</sup>

Frente a esta discusión recién planteada, es de suma utilidad tener en cuenta lo planteado en los considerandos del fallo del Tribunal Constitucional de 9 de Abril de 2003, ROL n°370, en relación a un Decreto Supremo del Ministerio de Vivienda y Urbanismo que exigía determinados estudios de impacto sobre el sistema de transporte urbano a propósito de proyectos urbanísticos.<sup>90</sup> En su considerando

---

<sup>86</sup> EVANS DE LA CUADRA, Enrique y EVANS ESPÍÑEIRA, Eugenio, ob. cit., pág. 70.

<sup>87</sup> EVANS DE LA CUADRA, Enrique y EVANS ESPÍÑEIRA, Eugenio, ob. cit., pág. 51.

<sup>88</sup> MASSONE PARODI, Pedro, ob. cit., pág. 33.

<sup>89</sup> AVILÉS HERNÁNDEZ, Víctor Manuel, ob. cit., pág. 201.

<sup>90</sup> Aspectos relevantes del fallo extraídos EN: AVILÉS HERNÁNDEZ, Víctor Manuel, ob. cit., págs. 133 y sgtes.

Vigésimo Segundo señala: “Que, obviamente, donde la Carta Fundamental ha previsto el doble principio de reserva y dominio legal descrito, lo ha hecho con la deliberada voluntad de fortalecer o reforzar la exigencia que conlleva este principio, excluyendo o restringiendo, cualquier injerencia de la potestad reglamentaria en la materia. En consecuencia y con análogo sentido de estricto rigor deberá ser interpretada y aplicada la norma general de la Constitución que contempla tal potestad reglamentaria de ejecución, porque no puede ser regulado a través de ella cuanto, reiterada y claramente, el Poder Constituyente, ha confiado con cualidad privativa e indelegable, al dominio de la ley”. En su considerando Vigésimo Cuarto sostiene: “(...) en el evento que el reglamento se apartara 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 da lugar a una realidad jurídica evidente, para transformarse en partes de una relación ley-decreto reglamentario que se contrastan y repudian. (...) 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 que brinda la Constitución; tratándose del derecho de propiedad, cuando él fue 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, Nº 24 y Nº 26, ya que no resulta “razonable” aceptar que el legislador ha encomendado al reglamento dictar normas que pugnen con la Carta Fundamental. Lo anterior corresponde a lo que en doctrina se denomina “razonabilidad técnica”, y que en el caso que nos ocupa se traduce en una apropiada adecuación entre los fines postulados por la ley y los medios que planifica el reglamento para lograrlos. En otras palabras debe existir una correspondencia entre las obligaciones que la norma impone y los propósitos que la ley quiere alcanzar”. También es interesante lo expuesto en el considerando VIGÉSIMO-QUINTO, al exponer distintas posturas doctrinales al respecto; “Que la mayor parte de la doctrina nacional y extranjera confluyen en la tesis antes desarrollada. Efectivamente y con ánimo ilustrativo, se transcribe a continuación lo expuesto por el Sr. Enrique Rajevic Mosler en u monografía “La propiedad privada y

los derechos adquiridos ante la planificación urbana”, publicada en la Revista Chilena de Derecho, volumen 25, N°1 (1998) p. 109: “Las materias comprendidas en el “dominio legal” deben ser desarrolladas por preceptos legales hasta el máximo de determinación posible, esto es, hasta donde lo permita la generalidad que caracteriza a las leyes, debiendo especificar la ley –además- los criterios materiales y técnicos que debe utilizar el administrador en sus decisiones. El papel del reglamento es absolutamente subsidiario, y sólo puede ejecutar las disposiciones legales: jamás crear nuevas limitaciones o regulaciones independientes del texto legal. Asimismo, la ley debe contener suficientes referencias normativas, de orden formal y material, para generar certeza sobre la actuación administrativa y permitir su contraste jurisdiccional en forma sencilla”. Con el mismo propósito se transcribe en seguida lo escrito por Eduardo García de Enterría y Tomás Ramón-Fernández en el tomo I de su libro Curso de Derecho Administrativo (Madrid, Ed. Civita, 1983), p. 242: “(...) si la propiedad y la libertad constituyen verdaderas materias reservadas a la ley, resulta entonces que toda norma interpretativa impuesta (...), en cuanto implica una restricción de su libertad, debe ser objeto de una ley y no entra entre las posibilidades del Reglamento por sí solo. La obligación de observar una determinada conducta o de prohibir otra cualquiera sólo puede legitimarse en la ley, como la exacción de cualquier porción patrimonial o la limitación o intervención sobre las propiedades y bienes (...)”. Más adelante agrega, en relación a la potestad reglamentaria, que “(... vendría a ser una normación secundaria, complementaria y no independiente de la ley, y que sólo y por la expresa apelación de ésta (y con la determinación de su contenido que ésta ha de incluir) puede ponerse en movimiento”.

Del fallo recién expuesto, se pueden desprender dos grandes conceptos. En primer lugar es necesario advertir que en algunas materias, la regulación por parte del legislador es más amplia que en otras. De ahí la clasificación por parte de la doctrina en reserva legal absoluta y relativa, donde en ésta última, la potestad reglamentaria de ejecución tiene un campo de acción mayor, “(...) siendo propio de la ley señalar sólo las bases, criterios o parámetros generales que encuadran el ejercicio de aquella potestad. Ello ocurre cada vez que la Constitución emplea expresiones como “con arreglo a la ley”, “de acuerdo con las leyes”, “con sujeción a la ley”, “de acuerdo a lo

que determine la ley” o “en conformidad a la ley”, v. gr. en los artículos 10, N°4; 24, inciso segundo; 32, N°22, 87 y 94 de la Constitución en vigor (sic).<sup>91</sup> Por otro lado se desprende del fallo en comento, que el papel que tiene el reglamento es totalmente subsidiario de la acción de la ley, sin embargo no se especifica cuando no sucedería esta relación de subsidiariedad. Frente a esto, el profesor García<sup>92</sup> señala cuando un decreto supremo no ejecuta una ley, sea por excesos o insuficiencias. Ello ocurre:

- Con el que es simplemente contrario a la ley.
- Con él que altera los preceptos de la ley que desarrolla.
- Cuando van más allá del establecimiento de normas para el cumplimiento y aplicación de una ley o para el régimen interno de un servicio público.
- Cuando omite un trámite esencial de procedimiento.
- Cuando contraria, modifica y amplía el sentido y alcance del precepto legal.
- Cuando impone exigencias adicionales a las establecidas por la ley.
- Cuando establece nuevos requisitos o limitaciones, derogando o haciendo inoperante la aplicación de la ley.

De lo anterior y extrapolándolo al tema central de nuestro trabajo, se pueden inferir ciertas ideas. En primer término, cuando se estudia el tema de la reserva legal en materia tributaria, estaríamos frente a una reserva legal de carácter absoluto, más estricta, donde el legislador debe normar de manera minuciosa, dejándole a la potestad reglamentaria un campo de acción limitado, plasmado en la regulación de los aspectos fácticos relacionados con el fenómeno tributario, debido a que el constituyente ha tenido la concreta intención de excluir o restringir considerablemente la injerencia de la potestad reglamentaria. Esta última idea se desprende del concepto latamente analizado anteriormente, que dice relación con que la igualdad de la ley en

---

<sup>91</sup> Sentencia del Tribunal Constitucional, ROL 370, dictada el 09/04/2003 .

<sup>92</sup> GARCÍA PINO, Gonzalo, ob. cit., pág. 266.

los tributos es una garantía ampliamente resguardada por nuestra Carta Fundamental y de ahí su enérgica protección a través del ordenamiento jurídico.

Con todo esto, creemos que el lector, ya cuenta con un adecuado marco teórico que servirá como base para el estudio posterior que haremos sobre los casos específicos donde existen conflictos (aparentes o reales) en la relación de la ley 20.033 con el reglamento que complementen dicha norma.

## **CAPÍTULO SEGUNDO: Ley de Rentas Municipales II**

### 2.1. Descripción de la ley.

La ley 20.033, más conocida como ley de Rentas Municipales II, se genera a través de un proyecto de ley de iniciativa del Presidente de la República enviado el día 21 de Febrero del año 2002. Tiene como fin legislativo, modificar la ley N° 17.235, sobre Impuesto Territorial; el decreto ley N° 3.063, sobre Rentas Municipales; la ley N° 18.695, Orgánica Constitucional de Municipalidades y facultar a las municipalidades para otorgar ciertas condonaciones.

En primer lugar, las modificaciones que se proponen apuntan a una racionalización del beneficio de la exención por Impuesto Territorial de algunas actividades económicas que producen rentas y están vinculadas a la educación y al deporte, como asimismo a otras actividades beneficiadas en el Cuadro Anexo de Exenciones N° 1, de la Ley de Impuesto Territorial. Estas modificaciones apuntan a fortalecer el principio de equidad en el pago del tributo.

Asimismo, el proyecto dispone que el Fisco y demás organismos y órganos públicos deberán pagar contribuciones de bienes raíces respecto de los inmuebles de su propiedad, recursos que serán de completa destinación al Fondo Común Municipal. Este cuerpo legal, luego de arduas discusiones, tanto en la Cámara de Diputados, como en el Senado y en el Tribunal Constitucional, es publicada, finalmente, en el Diario Oficial el día 1 de Julio del año 2005.

### 2.1.1. Origen y alcance de la ley.

En el propio mensaje enviado por el Presidente de la República, quedan de manifiesto las metas para modificar la ley sobre Impuesto Territorial. Es en el mensaje que el Presidente de la República envió a la Cámara de Diputados, donde explica la finalidad de esta nueva ley: “En uso de mis facultades constitucionales, vengo en someter a consideración de esta H. Corporación un proyecto de ley que modifica la Ley N° 17.235 sobre Impuesto Territorial y su Cuadro Anexo N° 1, que contiene las exenciones totales y parciales de dicho impuesto; modifica el Decreto Ley N° 3.063, sobre Rentas Municipales; introduce una modificación a la composición del Fondo Común Municipal, contemplado en la Ley N° 18.695, Orgánica Constitucional de Municipalidades, y, finalmente, establece una facultad de condonación y reprogramación de deudas por el servicio domiciliario de extracción de basura.”<sup>93</sup> En dicho mensaje, la máxima autoridad del país plantea que los fundamentos y objetivos de esta modificación legal, que son a grandes rasgos:

#### 1. La necesidad de incrementar los recursos económicos de los municipios.

A este respecto, el Presidente de la República, señala la necesidad de incrementar los recursos de las Municipalidades debido al alto gasto que estas entidades están encargadas de cubrir, como lo son la educación municipal, el fomento productivo, el apoyo al consumidor, empleo y desarrollo juvenil, ente otros. “Esta creciente, compleja y variada tarea que han venido adquiriendo los municipios genera una alta demanda de recursos, que excede con mucho la actual estructura de financiamiento municipal, no obstante los últimos perfeccionamientos que se le han introducido, tales como los contenidos en la Ley N° 19.704, de 2000. De esta manera, la presente propuesta

---

<sup>93</sup> Mensaje de S.E. El Presidente de la República. Fecha 21 de febrero, 2002. Cuenta en Sesión 03, Legislatura 346.

legislativa, postula avanzar en el camino trazado por la mencionada Ley N° 19.704, con el objetivo de incrementar los recursos económicos de que disponen actualmente los municipios, respondiendo a la mayor demanda de financiamiento a nivel local, producto de las crecientes responsabilidades asumidas, en todo el país, por los diversos estamentos comunales.”<sup>94</sup>

## 2. La racionalización en la aplicación de exenciones del Impuesto Territorial.

“Por otra parte, la iniciativa pretende corregir ciertas iniquidades que pudieran estar produciéndose con algunas exenciones del Impuesto Territorial, particularmente aquellas exenciones genéricas que benefician a ciertas actividades económicas que producen rentas y están vinculadas a la educación y el deporte, constituyéndose en definitiva en un subsidio para actividades meramente lucrativas. Ello, genera una odiosa discriminación para otras actividades lucrativas que deben pagar la totalidad del Impuesto Territorial, afectando el principio de igualdad tributaria y menoscabando la equidad que debe presidir el pago del tributo.”<sup>95</sup>

### 2.1.2. Casos específicos en los cuales dentro de la ley de Rentas Municipales II, la remisión normativa al reglamento vulneraría la reserva legal tributaria.

Sin duda que el rasgo más importante de la ley 20.033 para nuestro trabajo radica en las modificaciones que se realizan respecto al Cuadro Anexo N° 1 de la ley 17.235 sobre Impuesto Territorial, que contiene las exenciones totales y parciales de

---

<sup>94</sup> Historia de la Ley N° 20.033. Modifica la ley N° 17.235, sobre Impuesto Territorial; el decreto ley N° 3.063, sobre Rentas Municipales; la ley N° 18.695, Orgánica Constitucional de Municipalidades y faculta a las municipalidades para otorgar condonaciones que indica. Biblioteca del Congreso Nacional. [En Línea] En: <http://www.bcn.cl/histley/lfs/hdl-20033/HL20033.pdf> , visitado con fecha 5 de Septiembre de 2011, pág. 5 y sgtes.

<sup>95</sup> Ibid.

dicho impuesto, debido que es, precisamente, aquí donde se genera la mayor cantidad de discusiones respecto a la constitucionalidad de la relación ley-reglamento. Más específicamente, los problemas de constitucionalidad que apreciamos se encuentran en el número 3 del nuevo Cuadro Anexo<sup>96</sup>, toda vez que para que ciertos bienes raíces se puedan acoger a la exención del 100% del impuesto territorial, deberán mantener convenios el uso gratuito de sus instalaciones deportivas con colegios municipalizados o particulares subvencionados y dichos convenios deben establecerse en virtud de un reglamento, y posteriormente validados por una autoridad administrativa.

Para comenzar a analizar esta situación, procederemos a exponer, con la mayor claridad posible, el proceso que se debe cumplir para que un bien raíz se pueda acoger a esta exención del 100% del impuesto territorial.

De lo que se desprende del artículo 73 de la ley 19.712<sup>97</sup>, en primer lugar hay que realizar un distingo respecto a la naturaleza del bien raíz. Si se trata de bienes raíces

---

<sup>96</sup> "CUADRO ANEXO

Nómina de Exenciones al Impuesto Territorial

I. EXENCIÓN DEL 100%

B) Los siguientes Bienes Raíces mientras se cumpla la condición que en cada caso se indica:

3) Bienes raíces que cumplan con las disposiciones del artículo 73° de la ley N° 19.712, del Deporte. No

obstante, los recintos deportivos de carácter particular sólo estarán exentos mientras mantengan convenios para el uso gratuito de sus instalaciones deportivas con colegios municipalizados o particulares subvencionados, convenios que para tal efecto deberán ser refrendados por la respectiva Dirección Provincial de Educación y establecidos en virtud del Reglamento que para estos efectos fije el Ministerio de Educación y el Instituto Nacional del Deporte.

<sup>97</sup> Artículo 73.- Los bienes raíces de propiedad del Comité Olímpico de Chile y de las federaciones deportivas nacionales, y los que estén bajo su administración, estarán exentos del impuesto territorial, cuando estén destinados a fines deportivos.

De igual beneficio gozarán las canchas, estadios y demás recintos dedicados a prácticas deportivas o recreacionales que pertenezcan a las demás organizaciones deportivas, previo informe favorable del Instituto el que deberá ser fundado.

de propiedad del Comité Olímpico de Chile y de las federaciones deportivas nacionales, y los que estén bajo su administración, podrán acceder a la exención del 100% del impuesto territorial, simplemente por el hecho de que estén destinados, dichos bienes, a fines deportivos. Ahora, cuando hablamos de canchas, estadios y demás recintos dedicados a prácticas deportivas o recreacionales que pertenezcan a las demás organizaciones deportivas, se deberán cumplir ciertas condiciones.

En primer término, estas organizaciones, deberán firmar un convenio para el uso gratuito de sus instalaciones deportivas con colegios municipalizados o particulares subvencionados, y en segundo lugar, dichos convenios deberán ser validados por la respectiva Dirección Provincial de Educación y establecidos en virtud del Reglamento que para estos efectos fije el Ministerio de Educación y el Instituto Nacional del Deporte, es decir el establecimiento de estos convenios queda entregado a la potestad reglamentaria del Ministerio de Educación y del Instituto Nacional del Deporte y que, a mayor abundamiento, deben ser refrendados por la respectiva Dirección Provincial de Educación. El Decreto Supremo N°13, de marzo de 2006, que reglamenta la suscripción de convenios, detalla la forma en que se harán aplicables dichos convenios, estableciendo el número de horas y demás características de su implementación, para poder hacer uso de la exención tributaria. Específicamente, en su artículo 4º <sup>98</sup>, se establece una tabla que determina las horas por las que deben

---

<sup>98</sup> Artículo 4º: El propietario del recinto deportivo deberá poner mensualmente a disposición del establecimiento educacional las instalaciones deportivas del mismo, por las horas totales mensuales que se señalan en la siguiente tabla, en atención al número de instalaciones deportivas con que cuente:

Instalaciones	Tiempo de uso mensual
hasta 3	24 horas
4 a 9	26 horas
10 a 15	31 horas
16 a 21	35 horas
22 a 27	39 horas
28 a 33	44 horas
34 y más	48 horas

facilitarse mensualmente las instalaciones deportivas a los colegios municipalizados y dicha tabla se encuentra diseñada en directa proporción con el número de instalaciones que cada institución posea.

El respectivo convenio deberá ser refrendado por el Director Provincial de Educación, previo un informe técnico del Instituto Nacional del Deporte, que deberá entregarse al Servicio de Impuestos Internos para constatar el cumplimiento de los requisitos señalados por la ley para la procedencia de la exención.

Analizando esta situación, podemos aventurarnos a señalar que existe un problema de constitucionalidad, debido a que a una exención tributaria se le está apartando de la regulación por medio de la ley, y se le está permitiendo a un reglamento fijar las condiciones para determinar si es que un bien raíz, se puede acoger o no a ésta. A simple vista pareciese que se está delegando a una autoridad administrativa la regulación de un elemento primordial del tributo, como lo son las exenciones.

Para no obtener conclusiones apresuradas, a continuación llevaremos a cabo un análisis pormenorizado, de los principales fallos que ha dictado nuestro Tribunal Constitucional sobre la materia.

---

Para los efectos de los incisos precedentes, el propietario de cada recinto deportivo podrá celebrar convenios con más de un establecimiento educacional a fin de distribuir las horas que le corresponda poner a disposición, de conformidad a lo señalado en el presente reglamento.

Las horas mensuales podrán ser distribuidas libremente por las partes que suscriban el convenio, en uno o más días, señalando la o las instalaciones que se ocuparán, de conformidad a lo dispuesto en la letra d) del artículo 3º.

## 2.2. Análisis de jurisprudencia del Tribunal Constitucional al respecto.

- A. Sentencia ROL nº 759, Sentencia ROL nº 773 y sentencia ROL Nº 718, todas pronunciadas el 26 de Noviembre de 2007.

En primer lugar con fecha 28 de marzo de 2007, Olga Matilde Hillmer Mundaca, en representación de la Sociedad Anónima de Deportes Manquehue, formuló una acción de inaplicabilidad por inconstitucionalidad respecto de los artículos 1º, 3º, 4º, 5º, 7º, 10, 12 y 16 de la Ley Nº 17.235 y del artículo 2º de la Ley Nº 20.033, en la parte que ordena reemplazar el cuadro Anexo Nº1 de la Ley Nº 17.235, nómina de exenciones al impuesto territorial, párrafo I, exención del 100%, letra b), número 3. Además, respecto del artículo 2º de la Ley Nº 17.235, en la parte referida al cuadro anexo Nº 1, nómina de exenciones al impuesto territorial, párrafo I, exención del 100%, letra b, número 3. La gestión en relación a la cual se solicita la declaración de inaplicabilidad consiste en el reclamo de avalúo Rol Nº 11.29707, deducido ante el Tribunal Tributario Santiago Oriente, de acuerdo al artículo 149 del Código Tributario.

Por otra parte, con fecha 18 de Abril de 2007, Javier Viñales, en representación del Estadio Español S.A., formuló una acción de inaplicabilidad por inconstitucionalidad respecto de los artículos 1º, 3º, 4º, 5º, 7º, 10, 12 y 16 de la Ley Nº 17.235 y del artículo 2º de la Ley Nº 20.033, en la parte que ordena reemplazar el cuadro Anexo nº1 de la Ley Nº 17.235, nómina de exenciones al impuesto territorial, párrafo I, exención del 100%, letra b), número 3. La gestión en relación a la cual se solicitó la declaración de inaplicabilidad consiste en el reclamo de avalúo ROL nº 11.181-07, deducido ante el Tribunal Tributario Santiago Oriente, de acuerdo a artículo 149 del Código Tributario.

Finalmente, con fecha 25 de enero de 2007, Juan Pablo Díaz Cumsille, en representación de la Sociedad de Deportes Palestina S.A., ha formulado una acción de inaplicabilidad por inconstitucionalidad respecto de los artículos 1º, 3º, 4º, 5º, 7º, 10, 12 y 16 de la Ley Nº 17.235 y del artículo 2º de la Ley Nº 20.033, en la parte que

ordena reemplazar el cuadro Anexo N°1 de la Ley N° 17.235, nómina de exenciones al impuesto territorial, párrafo I, exención del 100%, letra b), número 3. Además, respecto del artículo 2° de la Ley N° 17.235, en la parte referida al cuadro anexo N° 1, nómina de exenciones al impuesto territorial, párrafo I, exención del 100%, letra b, número 3. La gestión en relación a la cual se solicita la declaración de inaplicabilidad consiste en el reclamo de avalúo Rol N° 10.21506, deducido ante el Tribunal Tributario Santiago Oriente, de acuerdo al artículo 149 del Código Tributario.

Corresponde señalar que frente a estas tres solicitudes, el Tribunal Constitucional, dictó las sentencias exactamente idénticas, debido a que cuando las causas son idénticas en su conflicto constitucional, lo único que las diferencian son sus elementos de hecho, por lo que, en razón del respeto al principio de igualdad, las sentencias deben ser estructuralmente similares.

Obviamente nuestro estudio de estos fallos en comento, sólo se enfocará a lo relativo a la acción de inaplicabilidad en contra del artículo 2 de la ley 20.033 en la parte que ordena reemplazar el cuadro Anexo n°1 de la Ley N° 17.235, puesto que las demás peticiones que llevaron a cabo, carecen de fundamento y no tienen relación con el problema de constitucionalidad que estamos estudiando, cual es, la reserva legal del impuesto territorial y su discutida remisión normativa al reglamento.

En estos casos, los argumentos de los peticionarios apuntan a que la denominada “Ley de Rentas Municipales II” condicionó en forma inconstitucional la exención total de pago del impuesto territorial, respecto de esta clase de instituciones deportivas, a la suscripción y mantención de convenios para el uso gratuito de sus instalaciones deportivas con colegios municipalizados o particulares subvencionados. Señalan los requirentes “De esta forma, en vez de gozar de una exención segura y justa del impuesto territorial, se está en la situación de suscribir convenios regulados por un reglamento arbitrario, inaplicable e inconstitucional”<sup>99</sup>. Señalan que el artículo 2° de la ley 20.033 sería inconstitucional por violar el artículo 19 N° 20, ya que se indica que no sólo debe suscribirse un convenio, sino que éste debe ser refrendado o autorizado por

---

<sup>99</sup> Sentencia ROL N° 773 y sentencia ROL N° 759, pronunciadas el 26 de Noviembre de 2007, pág. 10.

un órgano administrativo. Por tanto, no es la ley la que otorga la exención tributaria, sino que la autoridad administrativa, a través de la refrendación o autorización, lo que puede verse afectado por discrecionalidad, arbitrariedad e incluso mal juicio del funcionario respectivo. Por lo tanto, insiste, no resultaría acorde con la Constitución el que se permita a un Decreto, y a las autorizaciones de los funcionarios administrativos que se indica, la ejecución de materias que pertenecen a la reserva legal, estableciendo limitaciones y obligaciones.

Por su parte, el Consejo de Defensa del Estado, esgrime que respecto al Reglamento y al convenio refrendado por funcionario público, indica que dicha norma no establece las exigencias que deben cumplir los inmuebles para acogerse a la exención, las que están señaladas en el artículo 73 de la Ley N° 19.712, y el Reglamento sólo viene a ejecutar los actos legales a que se refiere.

En aquella oportunidad, el Tribunal Constitucional, a través del desarrollo de sus considerandos<sup>100</sup>, resolvió a favor de la petición de los requirentes, acogiendo el

---

<sup>100</sup> Hemos seleccionado los considerandos más relevantes de ambos fallos en comentario. DÉCIMO SEPTIMO: Que respecto del alcance del principio de legalidad en materia tributaria esta Magistratura ha señalado que “la Constitución Política, respetuosa de los derechos esenciales que emanan de la naturaleza humana, ha sido extremadamente cuidadosa en cuanto a la regulación de los tributos, requiriendo que no sólo los elementos esenciales de una obligación tributaria queden comprendidos en la ley misma, sino también que ésta se genere de acuerdo con las exigencias que la misma Constitución puntualiza” (Rol N° 247, de 14 de octubre de 1996). En esta misma decisión se estimó que infringía la Constitución Política un proyecto de ley que si bien fijaba el monto máximo de los tributos, dejaba sin embargo entregada al Reglamento la determinación de las condiciones, plazos, tramos y demás modalidades que se aplicarían a su pago. Así, se indica, “tal remisión al ámbito del Reglamento permite que a través de éste se pueda regular la forma que garantice la igual repartición de los tributos establecidos, materia que, como se ha dicho, la Constitución exige que sea señalada por el legislador”; DÉCIMO OCTAVO: Que, de este modo, esta Magistratura ha sostenido que los elementos esenciales de la obligación tributaria deben quedar fijados suficientemente en la ley, no pudiendo efectuarse remisiones vagas y genéricas a la potestad reglamentaria de ejecución. Ello también –incluso– se ha sostenido en los ordenamientos jurídicos en los cuales existe una reserva legal más relativa. Así, por ejemplo, el Tribunal Constitucional español ha

---

precisado que “si bien la reserva de ley en materia tributaria ha sido establecida por la Constitución (arts. 113 y 133 de la C.E.) de una manera flexible, tal reserva cubre los criterios o principios con arreglo a los cuales se ha de regir la materia tributaria y concretamente la creación ex novo del tributo y la determinación de los elementos esenciales o configuraciones del mismo” (STC 179/1985); DÉCIMO NOVENO: Que la doctrina también ha señalado que, habida consideración de que el poder impositivo está reservado en nuestro ordenamiento jurídico al legislador, “el establecimiento, modificación, supresión o condonación de tributos por intermedio de resoluciones, decretos o reglamentos provenientes de cualquier otra autoridad, son atentatorios de la garantía de legalidad impositiva” (Juan Eduardo Figueroa Valdés, Las garantías constitucionales del contribuyente en la Constitución de 1980, página 103). Ello en atención a que “corresponde al legislador no sólo crear el tributo, sino que establecer la totalidad de los elementos de la relación tributaria entre el Estado y el contribuyente, de modo que la obligación quede determinada en todos sus aspectos y pueda cumplirse sin necesidad de otros antecedentes” (Enrique Evans de la Cuadra y Eugenio Evans Espiñeira, Los tributos ante la Constitución, página 51). De modo que, a la luz del principio de legalidad tributaria, los elementos esenciales de la obligación tributaria deben encontrarse suficientemente señalados y precisados en la ley. Ello dice relación con el hecho imponible, los sujetos obligados al pago, el procedimiento para determinar la base imponible, la tasa, las situaciones de exención y las infracciones; VIGÉSIMO: Que en el derecho comparado, como se ha indicado, el principio de legalidad tributaria ha sido ampliamente reconocido desde sus orígenes en el mundo anglosajón. Así, la Constitución de Estados Unidos, en su artículo 1º, sección primera, establece que “todo proyecto de ley para imponer tributos se presenta en la Cámara de Representantes”, correspondiéndole al Congreso el imponer y recaudar contribuciones. En la Europa Continental también ha tenido amplio desarrollo. En Italia, por ejemplo, se establece que “no se podrá imponer prestación personal o patrimonial sino en virtud de lo dispuesto en la ley” (artículo 23). Por su parte, el artículo 105 de la Carta Fundamental de Alemania otorga potestad legislativa exclusiva a la Federación en materia de aduanas y monopolios fiscales y concurrente sobre los demás impuestos. A su vez, la Constitución española indica que “la potestad originaria para establecer tributos corresponde exclusivamente al Estado mediante ley” (artículo 113). La Constitución francesa también se encarga de entregar a la reserva legislativa lo referente a “la base, tipo y modalidades de la recaudación de impuestos de toda clase” (artículo 34). En este último caso, ello se vincula por lo demás con la Declaración de Derechos del Hombre y del Ciudadano, según la cual “todos los ciudadanos tienen el derecho de comprobar, por sí mismos o por sus representantes, la necesidad de la contribución pública,

---

de aprobarla libremente, de vigilar su empleo y de determinar su tipo, su base, su recaudación y su duración” (artículo 14). El principio de reserva legal también se ha extendido por nuestro continente iberoamericano. Así, como se señala ya en las conclusiones de la II Jornada Latinoamericana de Derecho Tributario, “en virtud del principio de legalidad no podrá por vía de interpretación o de integración analógica, crearse obligaciones tributarias ni modificarse las existentes”. En armonía con ello, el Código Modelo para América Latina preceptúa que sólo por ley se puede “crear, modificar o suprimir tributos, definir el hecho gravado de la relación tributaria, fijar la alícuota del tributo y la base de su cálculo e indicar el sujeto activo”, además de “otorgar exenciones, reducciones o beneficios”; VIGESIMO QUINTO: Que, como se ha expresado, si bien resulta aceptable, sin vulnerar el principio de reserva legal, el que se faculte al legislador para efectuar la remisión a la autoridad administrativa de la precisión de algunos conceptos, sin embargo lo esencial es que “los conceptos deben ser determinables según la ley al punto de excluir toda discrecionalidad y establecer una sola solución jurídicamente procedente” (Víctor Manuel Avilés Hernández, *Legalidad Tributaria*, p.58). En otras palabras, como lo ha señalado un autor, “la tipicidad impondrá, por tanto, que respecto de los elementos esenciales del tributo o de la existencia de deberes materiales y formales, no quepa conferir a la administración potestades discrecionales para su configuración, impidiendo que la voluntad de la administración fije o concrete un elemento del tipo legal” (César García Novoa, *El principio de la seguridad jurídica en materia tributaria*, 2000, p. 118). En suma, es la ley la encargada de precisar los elementos esenciales de la obligación tributaria, pudiendo la potestad reglamentaria de ejecución sólo desarrollar aspectos de detalle técnico que, por su propia naturaleza, el legislador no puede regular, pero que éste debe delimitar con suficiente claridad y determinación; VIGÉSIMO OCTAVO: Que, como se ha indicado, el artículo 19 N° 20 de la Constitución Política de la República se refiere a “establecer” tributos y éste término importa, según su sentido natural y obvio, “fundar, instituir” u “ordenar, mandar, decretar”. De modo tal que el establecimiento de un tributo supone la determinación clara y precisa de los elementos esenciales de la obligación tributaria, esto es, el sujeto pasivo obligado, el hecho imponible, la base, la tasa y las exenciones, en su caso; todo lo cual debe encontrarse suficientemente precisado en la ley, pudiendo regularse sólo aspectos de detalle por la potestad reglamentaria de ejecución; TRIGÉSIMO PRIMERO: Que, en otras palabras, es al legislador a quien le corresponde señalar los elementos esenciales de la obligación tributaria, de modo que no resulta constitucionalmente aceptable la remisión normativa establecida en cláusulas generales, conforme a las cuales existiría un alto margen de discrecionalidad administrativa, pudiendo la potestad reglamentaria de ejecución de ley referirse sólo a

---

situaciones de detalle técnico; TRIGÉSIMO TERCERO: Que, en suma, si bien el principio de reserva legal no impide que se pueda entregar a la potestad reglamentaria de ejecución aspectos de detalle técnico de la obligación tributaria, es del caso reiterar que le corresponde al legislador señalar con precisión los parámetros, límites y ámbito de acción de la misma. En otras palabras, resulta contraria a la Constitución Política de la República la circunstancia de que la ley otorgue a la autoridad administrativa facultades discrecionales o genéricas para la regulación de los elementos esenciales de la obligación tributaria. De modo que si el tributo no se encuentra completamente determinado en la ley –por las características propias de toda obligación tributaria-, debe a lo menos ser determinable, sobre la base de los criterios claros y precisos fijados al efecto por el propio legislador, cumpliéndose así el mandato constitucional en cuanto a que sólo le compete a aquél el establecimiento de tributos, como asimismo su modificación o supresión; SEPTUAGÉSIMO SEPTIMO: Que según el Diccionario de la Real Academia de la Lengua, exención es la “franqueza y libertad que uno goza para eximirse de algún cargo u obligación” (Diccionario de la Real Academia de la Lengua, 1992, p. 932). A su vez, la exención fiscal es aquella ventaja fiscal de la que por ley se beneficia un contribuyente y en virtud de la cual es exonerado del pago total o parcial de un tributo; SEPTUAGÉSIMO OCTAVO: (...)También se ha señalado que la exención importaría “la eliminación del nacimiento de una obligación tributaria que en caso de no existir la exención, llegaría a producirse como consecuencia de la realización de un determinado hecho”. (Fernando Sainz de Bujanda, Lecciones de Derecho Tributario, 1993, p. 211); SEPTUAGÉSIMO NOVENO: (...) la circunstancia de que un determinado contribuyente o, en su caso, una actividad o un bien específico se encuentre exento del pago de un determinado tributo, debe encontrarse suficientemente establecida en una ley, al tenor del principio de reserva legal consagrado en los artículos 19, Nº 20, 63 y 65 de la Constitución Política de la República; OCTOGÉSIMO: (...) En otras palabras, “corresponde entonces que la ley consagre efectivamente las exoneraciones y que no deje librada a la voluntad discrecional del Poder Ejecutivo la posibilidad de otorgarlas”. (Juan Carlos Peirano Facio, Protección Constitucional de los Contribuyentes, 2000, p. 81). Y es que evidentemente poco o nada valdría el principio de reserva legal tributaria si las obligaciones establecidas en virtud de una ley pudieran ser modificadas o, más bien, suprimidas por un simple acto administrativo. Es por lo mismo que, se ha señalado, la única forma válida de legislar en materia de exenciones tributarias es la de “señalarlas íntegramente, en cuanto a sus tipos, en la ley, determinando el género de éstas, los requisitos de su procedencia y las condiciones que debe reunir el contribuyente para beneficiarse con ellas, de esta forma podrá más tarde la Administración realizar un proceso de selección de los

---

contribuyentes y de los casos en que procede aplicar la exención, para lo cual la Administración tributaria deberá sujetarse a los, ya comentados, conceptos indeterminados”. (Meza e Ibaceta, ob. cit., p. 143). Así las cosas, resulta concordante con el principio de reserva legal tributaria el que todas las exenciones y, en general, los beneficios tributarios, como igualmente su modificación o eliminación –al tenor de lo prescrito en los artículos 19 N°s 20 y 22 de la Constitución Política de la República, queden suficientemente establecidos por el legislador. Una tesis contraria, como se ha sostenido, “implicaría una inaceptable asimetría en la medida que unas actuaciones – establecimiento de las exenciones- quedarían cubiertas por la reserva legal, en tanto que en el resto – modificación y supresión- no ocurriría lo propio”. (Clemente Checa González, Interpretación y aplicación de las normas tributarias análisis jurisprudencial, 1998, p. 166). En síntesis, como se ha precisado sobre el alcance de este punto, “las exenciones constituyen, en esencia, elementos que por consideraciones objetivas o subjetivas determinan un tratamiento especial o, si se quiere, no igualitario. Por ello no puede ser sino el legislador el que determine su procedencia y los elementos en que se funda”. (Víctor Manuel Avilés Hernández, Legalidad Tributaria, p. 107). En definitiva, sólo en virtud de una ley, de iniciativa exclusiva del Presidente de la República, cuya discusión debe originarse en la Cámara de Diputados, se puede establecer tributos o, por el contrario, eximirse de los mismos o modificarse su alcance; OCTOGÉSIMO QUINTO: Que, sin perjuicio de lo reseñado respecto de la historia fidedigna de la disposición, como puede apreciarse, el legislador no ha establecido parámetros objetivos y precisos a los que deba sujetarse la autoridad administrativa para la concurrencia de la situación de exención del impuesto territorial, todo lo cual ciertamente contraviene el principio de legalidad tributaria consagrado en el artículo 19 N° 20 de la Constitución Política de la República; OCTOGÉSIMO SEXTO: Que, en efecto, como lo señala la disposición legal que se impugna, los referidos convenios serán “establecidos en virtud del Reglamento” que al respecto dicte la autoridad administrativa, lo que supone en el hecho que las condiciones para poder gozar de la exención estarán fijadas en una norma infralegal, lo que contraviene lo dispuesto en los artículos 19 N° 20, 63 y 65 de la Constitución Política de la República, en los términos señalados en el capítulo II de la presente sentencia; OCTOGÉSIMO OCTAVO: Que, de este modo, el precepto legal que se impugna contiene una remisión normativa pura y simple a la potestad reglamentaria de ejecución, sin señalamiento de pauta alguna a la que deba sujetarse la autoridad administrativa, lo que repugna al principio de legalidad tributaria, en los términos que se ha señalado en los capítulos II y III del presente fallo. Así, al tenor del precepto legal que se cuestiona, será el Reglamento el que establecerá – por sí y ante sí- las condiciones y características que deban reunir los convenios que

recurso de inaplicabilidad, sólo en cuando se declaró inaplicable, las expresiones “y establecidas en virtud del Reglamento que para estos efectos fije el Ministerio de Educación y el Instituto Nacional del Deporte”, a que alude el artículo 2º de la Ley N°

---

corresponda suscribir a los recintos deportivos particulares para que en definitiva puedan gozar de la exención del pago del impuesto territorial, limitándose a indicar exclusivamente que el sujeto beneficiario del uso gratuito de las instalaciones será un colegio municipalizado o, en su caso, un particular subvencionado; OCTOGÉSIMO NOVENO: Que, adicionalmente, no debe olvidarse, como lo ha sostenido reiteradamente este Tribunal, que las disposiciones legales que regulen el ejercicio de los derechos fundamentales deben reunir los requisitos de “determinación” y “especificidad”. El primero “exige que los derechos que puedan ser afectados se señalen, en forma concreta, en la norma legal”. El segundo requiere que la ley “indique, de manera precisa, las medidas especiales que se pueden adoptar con tal finalidad” (Rol N° 235, consid. 40º). A su turno, si bien la potestad reglamentaria de ejecución de ley es la única que resulta procedente invocar en relación con las limitaciones y obligaciones intrínsecas a la función social de la propiedad, como lo ha señalado esta Magistratura, “ella puede ser convocada por el legislador, o ejercida por el Presidente de la República, nada más que para reglar cuestiones de detalle, de relevancia secundaria o adjetiva, cercana a situaciones casuísticas o cambiantes, respecto de todas las cuales la generalidad, abstracción, carácter innovador y básico de la ley impiden o vuelven difícil regular” (Rol N° 370, consid. 23º). En consecuencia con lo anterior, no cabe la remisión normativa genérica y sin delimitación alguna a la potestad reglamentaria. Por lo mismo, como lo ha precisado esta Magistratura, “no puede la ley, por ende, reputarse tal en su forma y sustancia si el legislador ha creído haber realizado su función con meros enunciados globales, plasmados en cláusulas abiertas, o a través de fórmulas que se remiten, en blanco, a la potestad reglamentaria, sea aduciendo o no que se trata de asuntos mutables, complejos o circunstanciales. Obrar así implica, en realidad, ampliar el margen limitado que cabe reconocer a la discrecionalidad administrativa, con detrimento ostensible de la seguridad jurídica”. (Rol N° 370, consid. 19º). No debe olvidarse, por lo demás, que de conformidad a lo establecido en el artículo 19 N° 22 de la Constitución Política de la República, sólo compete al legislador el establecer beneficios o gravámenes especiales, teniendo presente –como nos lo recuerda la doctrina especializada– que la historia fidedigna de dicha norma constitucional demuestra que su intención fue “eliminar la posibilidad de que la Administración estableciera beneficios para personas, entes o actividades determinados, y que en este supuesto los beneficios o gravámenes deben establecerse por ley”. (Mario Verdugo M. y otros, Derecho Constitucional, Tomo I, p. 294);

20.033, modificatoria del Cuadro Anexo N°1 de la Ley de Impuesto Territorial N° 17.235, párrafo I, exención del 100%, letra b), número 3.

De estas sentencias debemos remarcar ciertos puntos relevantes que tuvo en consideración el Tribunal Constitucional que sirvieron de fundamento para su decisión.

- Los elementos esenciales de la obligación tributaria deben quedar fijados suficientemente en la ley, no pudiendo efectuarse remisiones vagas y genéricas a la potestad reglamentaria de ejecución.
- La exención es un elemento esencial de la obligación tributaria, ya que ésta importaría la eliminación del nacimiento de una obligación tributaria, que en caso de no existir la exención, llegaría a producirse como consecuencia de la realización de un determinado hecho.
- El establecimiento de un tributo supone la determinación clara y precisa de los elementos esenciales de la obligación tributaria, esto es, el sujeto pasivo obligado, el hecho imponible, la base, la tasa y las exenciones, todas las cuales deben encontrarse suficientemente en la ley, pudiendo regularse sólo aspectos de detalle por la potestad reglamentaria de ejecución.
- Resulta contraria a la Constitución Política de la República la circunstancia de que la ley otorgue a la autoridad administrativa facultades discrecionales para la regulación de elementos esenciales de la obligación tributaria.
- La circunstancia de que un determinado contribuyente o, en su caso, una actividad o un bien específico se encuentre exento del pago de un determinado tributo, debe encontrarse suficientemente establecida en una ley, al tenor del principio de reserva legal consagrado en los artículos 19, N°20, 63 y 65 de la Constitución Política de la República.
- Resulta concordante con el principio de reserva legal tributaria el que todas las exenciones y, en general, los beneficios tributarios, queden establecidos por el legislador.

Cabe señalar que las sentencias recién comentadas, son de suma importancia, puesto que dan cuerpo a una tendencia que será seguida por el Tribunal Constitucional hasta el día de hoy frente a estos casos, como podremos apreciar del estudio de posteriores fallos.

No podemos dejar de mencionar, que si bien el Tribunal en estos casos acogió y declaró inaplicables las expresiones “y establecidos en virtud del Reglamento que para estos efectos fije el Ministerio de Educación y el Instituto Nacional del Deporte, contenidas en el artículo 2º de la Ley 20.033, modificatoria del Cuadro Anexo Nº1 de la Ley de Impuesto Territorial Nº 17.235, párrafo I. exención del 100%, letra b), número 3”, contaron con el voto en contra de los Ministros Hernán Vodanovic Schnake, Jorge Correa Sutil y Francisco Fernández Fredes, quienes estuvieron por rechazar en todas sus partes la acción impetrada. A continuación expondremos las principales consideraciones que tuvieron para rechazar la acción.

En primer lugar, para estos Ministros, lo dispuesto en el artículo 2º de la Ley 20.033, cumple con el requisito constitucional de que la exención del tributo se encuentre establecida por ley. Para ellos, es la ley quien determina con claridad y precisión quiénes pueden ser objeto de tal exención, el monto de tal exención y por último, señala la condición requerida para gozar de tal beneficio.

En segundo lugar, señalan que las condiciones esenciales, cuales son la exención, su monto y los beneficiarios de la misma, están determinadas en la ley. Las condiciones que habrán de cumplir los convenios, que son un requisito para gozar del beneficio, son materias típicamente reglamentarias, pues deben considerar aspectos técnicos y circunstancias cambiantes y hacer distinciones entre las diversas situaciones que pueden presentarse. Plantean que la ley ha cumplido con la densidad normativa necesaria y ha delegado legítimamente en la potestad reglamentaria de ejecución, la regulación de aspectos no esenciales que habrán de permitir y facilitar su ejecución.

B. Sentencia ROL N° 1234 pronunciada el 7 de Julio de 2009.

Con fecha 22 de septiembre de 2008, Dusan Marcos Simunovic Ibáñez y Horacio González Morales, en representación de Estadio Croata S.A., dedujeron una acción de inaplicabilidad por inconstitucionalidad respecto del artículo 2º de la Ley N° 17.235, sobre Impuesto Territorial, que se remite al Cuadro Anexo referido a la nómina de exenciones del impuesto territorial, aplicables a los recintos deportivos de carácter particular. Además, interponen la aludida acción respecto del artículo 2º (erróneamente citado como artículo 20) de la Ley N° 20.033, modificatoria de la Ley N° 17.235, en cuanto éste preceptúa que: “los recintos deportivos de carácter particular sólo estarán exentos mientras mantengan convenios para el uso gratuito de sus instalaciones deportivas con colegios municipalizados o particulares subvencionados, convenios que para tal efecto deberán ser refrendados por la respectiva Dirección Provincial de Educación y establecidos en virtud del Reglamento que para estos efectos fije el Ministerio de Educación y el Instituto Nacional del Deporte”. La gestión en relación a la que se solicita la declaración de inaplicabilidad consiste en el reclamo de avalúo Rol N° 10.214-06 deducido ante el Tribunal Tributario Santiago Oriente, de acuerdo a los artículos 149 y 150 del Código Tributario, sustanciado actualmente por el Tribunal Especial de Alzada.

Argumentan que la norma impugnada, al ordenar que los convenios sean establecidos en virtud de un reglamento, contraviene aquella disposición fundamental, pues no respetaría el principio de la reserva legal tributaria al dejar en manos de la mera discrecionalidad de la Administración, la concurrencia de los requisitos para obtener la exención territorial. Es por aquello que solicitan al Tribunal que declare inaplicable por inconstitucional la expresión “y establecidos en virtud del Reglamento que para estos efectos fije el Ministerio de Educación y el Instituto Nacional del Deporte”, a que alude el artículo 2º de la Ley N° 20.033.

Es interesante señalar lo establecido en el considerando vigésimo primero por parte del tribunal “(...) los elementos de la obligación tributaria deben quedar suficientemente fijados y determinados en la ley, lo que en definitiva dice relación con

el hecho imponible, los sujetos obligados al pago, el procedimiento para determinar la base imponible, la tasa, las situaciones de exención y las infracciones.” Continúa con el concepto al señalar “(...)importa la exigencia de que una ley sea la que determine las cargas fiscales que se deben soportar, así como que el contribuyente pueda conocer con suficiente precisión el alcance de sus obligaciones fiscales, de manera que no quede margen a la arbitrariedad”.<sup>101</sup>

Con respecto al caso de las exenciones, también es ventajoso replicar lo señalado por el Tribunal en su considerando vigésimo sexto: “(...) “En otras palabras corresponde entonces que la ley consagre efectivamente las exoneraciones y que no deje librada a la voluntad discrecional del Poder Ejecutivo la posibilidad de otorgarlas” (Juan Carlos Peirano Facio, Protección Constitucional de los Contribuyentes, 2000, p. 81) Y es que – evidentemente- poco o nada valdría el principio de reserva legal tributaria si las obligaciones establecidas en virtud de una ley pudieran ser modificadas o, más bien, suprimidas por un simple acto administrativo. Es por lo mismo que, se ha señalado, la única forma válida de legislar en materia de exenciones tributarias es la de “señalarlas íntegramente, en cuanto a sus tipos, en la ley, determinando el género de éstas, los requisitos de su procedencia las condiciones que debe reunir el contribuyente para beneficiarse con ellas, de esta forma podrá más tarde la Administración realizar un proceso de selección de los contribuyentes y de los casos en que procede aplicar la exención, para lo cual la Administración tributaria deberá sujetarse a los, ya comentados, conceptos indeterminados” (Meza e Ibaceta, ob. cit., p. 143) Así las cosas, resulta concordante con el principio de reserva legal tributaria el que todas las exenciones y, en general, los beneficios tributarios, como igualmente su modificación o eliminación – al tenor de lo prescrito en el artículo 19, N°s 20 y 22 de la Constitución Política de la República-, queden suficientemente establecidos por el legislador”.<sup>102</sup> Sin duda que establecer una exención mediante una ley, pero dejar la determinación de los elementos en que se funda es un grave atropello al principio de

---

<sup>101</sup> Considerando vigésimo primero de sentencia ROL N°1234, pronunciada el 7 de Julio de 2009.

<sup>102</sup> Considerando vigésimo sexto sentencia ROL N° 1234, pronunciada el 7 de Julio de 2009, págs. 18 y sgtes.

la reserva legal en materia tributaria, pues como lo señala posteriormente en el mismo considerando “(...) implicaría una inaceptable asimetría en la medida que unas actuaciones – establecimiento de las exenciones- quedarían cubiertas por la reserva legal, en tanto que el resto – modificación y supresión – no ocurriría lo propio”. (Clemente Checa González, Interpretación y aplicación de las normas tributarias – análisis jurisprudencial-, 1998, p. 166)”. De esta manera pareciera ser que la exención, al ser un elemento fundamental de la obligación tributaria, debiese quedar regulada en lo medular a través de la ley. En el mismo considerando, el tribunal recurre a la doctrina nacional para ahondar en esto “las exenciones constituyen, en esencia, elementos, que por consideraciones objetivas o subjetivas determinan un tratamiento especial o, si se quiere, no igualitario. Por ello no puede ser sino el legislador el que determine su procedencia y de los elementos en que se funda”. (Víctor Manuel Avilés Hernández, Legalidad Tributaria, p. 107)”. Como señala este autor en la última parte de la cita, si los elementos en que se funda quedan supeditados a la regulación mediante un reglamento, supondría en el hecho “(...) que las condiciones para poder gozar de la exención estarán fijadas en una norma infralegal, lo que contraviene lo dispuesto en los artículos 19, N° 20, 63 y 65 de la Constitución Política de la República”<sup>103</sup>.

Por otro lado, es menester indicar que cuando hablamos de la igualdad en los tributos, estamos frente a una garantía que tienen los contribuyentes, por lo tanto, la regulación de estas garantías debe y merece un tratamiento más estricto. De este modo, el ámbito que tiene la potestad reglamentaria de ejecución debe ser más acotado. Así lo ha entendido el Tribunal Constitucional, donde en este fallo en particular, se refiere a aquello en su considerando trigésimo tercero, al señalar: “Que, adicionalmente, no debe olvidarse, como lo ha sostenido reiteradamente este Tribunal, que las disposiciones legales que regulen el ejercicio de los derechos fundamentales deben reunir los requisitos de “determinación” y “especificidad”. El primero “exige que los derechos que puedan ser afectados se señalen, en forma concreta en la norma legal”. El segundo requiere que la ley “indique, de manera precisa, las medidas

---

<sup>103</sup> Considerando trigésimo primero sentencia ROL N° 1234, pronunciada el 7 de Julio de 2009, págs. 23 y 24.

especiales que se pueden adoptar con tal finalidad” (ROL N° 235, consid. 40°). A su turno, si bien la potestad reglamentaria de ejecución de ley es la única que resulta procedente invocar en relación con las limitaciones y obligaciones intrínsecas a la función social de la propiedad, como lo ha señalado esta Magistratura, “ella puede ser convocada por el legislador, o ejercida por el Presidente de la República, nada más que para reglar cuestiones de detalle, de relevancia secundaria o adjetiva, cercana a situaciones casuísticas o cambiantes, respecto de todas las cuales la generalidad, abstracción, carácter innovador y básico de la ley impiden o vuelven difícil regular” (Rol N° 370, consid. 23°). En consecuencia con lo anterior, no cabe la remisión normativa genérica y sin delimitación alguna a la potestad reglamentaria. Por lo mismo, como se ha precisado, “no puede la ley, por ende, reputarse tal en su forma y sustancia si el legislador ha creído haber realizado su función con meros enunciados globales, plasmados en cláusulas abiertas, o a través de fórmulas que se remiten, en blanco a la potestad reglamentaria, sea aduciendo o no que se trata de asuntos mutables, complejos o circunstanciales. Obrar así implica, en realidad, ampliar el margen limitado que cabe reconocer a la discrecionalidad administrativa, con detrimento ostensible de la seguridad jurídica”. (Rol N°370, consid. 19°). No debe olvidarse, por lo demás, que de conformidad a lo establecido en el artículo 19, N° 22°, de la Constitución Política de la República, sólo compete al legislador establecer beneficios o gravámenes especiales, teniendo siempre presente –como nos lo recuerda la doctrina especializada- que la historia fidedigna de dicha norma constitucional demuestra que su intención fue “eliminar la posibilidad de que la Administración estableciera beneficios para personas, entes o actividades determinadas, y que en este supuesto los beneficios o gravámenes deben establecerse por ley”. (Mario Verdugo M. y otros, Derecho Constitucional, Tomo I, p. 294) <sup>104</sup>

---

<sup>104</sup> Considerando trigésimo tercero de sentencia Rol n° 1234 pronunciada el 7 de Julio de 2009.

C. Sentencia ROL N° 1434 pronunciada el 3 de Junio de 2010.

En este caso, el Tribunal Constitucional rechazó el requerimiento de inaplicabilidad presentado por el Club Deportivo Alemán de Concepción por inconstitucionalidad del artículo 2° de la Ley N° 20.033, que modifica el Cuadro Anexo referido a la nómina de exenciones al impuesto territorial de la Ley N° 17.235, en causa seguida ante el Director de la VIII Dirección Regional del Servicio de Impuestos Internos. En la referida gestión judicial, el contribuyente dedujo reclamo en contra de una resolución del Servicio de Impuestos Internos que dispuso, por aplicación de la norma legal impugnada en el requerimiento, una modificación de la tasación fiscal de un bien raíz de su propiedad.

De acuerdo a los antecedentes tenidos a la vista, estimó el fallo, la resolución en contra de la cual se presentó el reclamo de primer grado no dice relación con la exención tributaria a la que alude el requirente, en cuanto ella da cuenta exclusivamente de la modificación del avalúo del terreno por el período correspondiente. De esta manera, concluyó el Tribunal, resulta evidente que la gestión judicial pendiente dice relación con una materia que no ha de ser resuelta aplicando el precepto legal impugnado en el proceso constitucional, no existiendo gestión pendiente donde pueda rechazando por este concepto el requerimiento interpuesto. Es decir, en este caso en particular, y viendo como había sido la tónica en cuanto a las resoluciones del Tribunal frente a estos casos, podemos afirmar que en definitiva, el Tribunal Constitucional, rechazó el requerimiento interpuesto debido a los errores contenidos en el libelo.

### 2.3. Otros posibles problemas de constitucionalidad con respecto a la ley 20.033

A pesar que nuestro trabajo lo hemos enfocado en la reserva legal que posee el tributo, el ámbito de aplicación del reglamento en la Ley 20.033 y los casos específicos en los que existe esta disputa, nos parece menester señalar que existe otra problemática de temática constitucional en relación a esta misma norma legal.

Para algunos existiría un conflicto constitucional respecto del impuesto territorial *per se*. El artículo 19 N° 20 de nuestra Constitución Política de la República, señala expresamente: “La Constitución asegura a todas las personas: 20. La igual repartición de los tributos en proporción a las rentas o en la progresión o forma que fije la ley, y la igual repartición de las demás cargas públicas.” De este modo, como ya lo señalamos, algunos entienden que la garantía de la igualdad de los tributos es una igualdad en proporción a las rentas y no a los haberes.

De lo recién señalado, y desde esta óptica que no compartimos, es que surge una problemática interpretativa a nivel constitucional, debido a que el impuesto territorial recaería sobre el patrimonio de las personas y no sobre sus rentas, como se desprende del artículo N°1 de la ley del impuesto territorial<sup>105</sup>, y de este modo se estaría en presencia de una vulneración al artículo 19 N° 20 de nuestra Carta Fundamental, pues a grandes rasgos, el patrimonio de una persona está conformado por bienes adquiridos con ingresos por los cuales ya se ha tributado, por lo que un tributo sobre el patrimonio, implicaría una doble tributación por el mismo ingreso.

Según nuestro punto de vista, pensar así no sería correcto. Más allá de que la Constitución haya elegido el vocablo “rentas”, la conceptualización del artículo 19 N° 20 de nuestra Constitución, no es más que la consagración de lo que hemos estado estudiando durante todo este trabajo: la reserva legal en materia de tributos.

---

<sup>105</sup> Artículo 1º.- Establécese un impuesto a los bienes raíces, que se aplicará sobre el avalúo de ellos, determinado de conformidad con las disposiciones de la presente ley.

La facultad que detenta el Estado de imponer tributos, como ya hemos visto, tiene sus límites en nuestra Carta Fundamental, específicamente en las garantías constitucionales. De esta manera, es la propia Constitución la que reconoce estos mecanismos de resguardo frente a la potestad tributaria, siendo sin lugar a dudas, la reserva legal, la más importante y eficaz, garantía de los contribuyentes.

Volviendo al tema de la constitucionalidad del impuesto territorial *per se*, es de suma importancia lo razonado por el Tribunal Constitucional, respecto a este tema, en la sentencia ROL 773 de 2007, al señalar: “(...) cabe señalar que “renta” importa “utilidad o beneficio que rinde anualmente algo, o lo que de ello se cobra”, y también “ingreso, caudal, aumento de la riqueza de una persona”. A su vez, “haber”, si bien, en una primera acepción, es la “hacienda, caudal, conjunto de bienes y derechos pertenecientes a una persona natural o jurídica”, también significa “cantidad que se devenga periódicamente en retribución de servicios personales”, por lo que no se trata de términos antagónicos sino similares, desde el momento que ambos se refieren a un incremento de los ingresos o a sumas o beneficios que se devengan periódicamente. En todo caso, cabe tener presente que no existen antecedentes inequívocos en cuanto a la discusión de la norma, dado que el Consejo de Estado se limitó a sustituir los términos “los haberes” por “las rentas”, sin mayor justificación. Sin embargo, quedó constancia que ciertamente podría autorizarse impuestos sobre los bienes raíces (sesión N° 398 de la Comisión de Estudio de la Nueva Constitución, 11 de julio de 1978, p. 3115) y de que el concepto “tributo” constituía “un término genérico que comprende cualquier impuesto, contribución, arancel, derecho o tasa, es decir, cualquier prestación que los particulares tengan que satisfacer al Estado” (Ibid., p.3115)<sup>106</sup>”

A su vez, interpretando el tenor del artículo 19 N°20, vale la pena recordar lo señalado en el inciso tercero del mismo numeral, que señala: “(...) los tributos que se recauden, cualquiera sea su naturaleza, ingresarán al patrimonio de la Nación y no podrán estar afectos a un destino determinado”, es decir, que en principio, no

---

<sup>106</sup> Considerando trigésimo sexto de sentencia ROL 773, pronunciada el 26 de Noviembre de 2007.

existen limitaciones respecto de la naturaleza de los tributos en cuanto se cumplan las limitaciones que establece la propia disposición constitucional. Haciendo una interpretación similar, si analizamos el inciso cuarto del mismo numeral, nos percataremos, que la ley podrá establecer tributos que graven “actividades o bienes que tengan una clara identificación regional o local”. Así podemos ver que la Constitución Política de la República autoriza tributos sobre bienes específicos.

Otra temática que es necesario abordar y de la manera que lo hemos ido desarrollando durante todo este trabajo, debemos recalcar que sólo la ley puede establecer tributos y, por tanto, le corresponde definir cuáles son los supuestos y los elementos de la relación tributaria. La ley debe configurar todos los elementos de la obligación tributaria. La delegación al ejecutivo o a cualquier organismo administrativo, de la facultad de definir uno o algunos de los elementos de tal obligación constituye una violación del principio constitucional de legalidad, como lo vimos en capítulos anteriores, en los casos analizados sobre las instituciones deportivas que pretendían acogerse a la exención del 100% del impuesto territorial.

Obviamente que para el cumplimiento a cabalidad del principio de la reserva legal en materia tributaria, no es necesario que todas las situaciones de hecho que rodean al tributo estén señaladas en la misma ley, sino que basta simplemente que la dicha norma señale, al menos, los siguientes elementos: el presupuesto de hecho, que lo configura el hecho imponible, la base imponible, la tasa del impuesto, el sujeto pasivo y las exenciones, si es que las hubiere.

Es frente al elemento de la base imponible, donde surgen ciertas dudas respecto a la constitucionalidad de la ley 17.235 (reformada por la ley 20.033), toda vez que, según muchos, no es la ley quien establece la base imponible, sino que el encargado de establecer la base imponible es el organismo del Servicio de Impuestos Internos, ya que es éste organismo el encargado de realizar el avalúo

de los bienes, monto que una vez establecido, determina la base imponible del tributo a pagar, como lo establece el artículo 3 de la ley de impuesto territorial.<sup>107</sup>

Frente a esta disyuntiva, hay que reconocer que existen argumentos, tanto para sustentar la idea de que esta actividad del S.I.I. sería un atentado contra la garantía de los contribuyentes, como argumentos para apoyar la tesis contraria.

Algunos argumentos para sustentar que el avalúo por parte de Servicio de Impuestos Internos del bien raíz no atentaría contra la garantía de legalidad de los tributos, son los siguientes:

- Como ya hemos analizado, es al legislador a quien le corresponde señalar los elementos esenciales de la obligación tributaria, de modo que no resulta constitucionalmente aceptable la remisión normativa establecida en cláusulas generales, conforme a las cuales existiría un alto margen de discrecionalidad administrativa. Frente al caso de la determinación de la base imponible por parte del S.I.I., nos parece que se cumple con lo esencial, es decir, la ley define con contornos y substancia perfectamente definidos, y al organismo le corresponde simplemente referirse sólo a situaciones de detalle técnico.
- El principio de la reserva legal no impide que se pueda entregar a la potestad reglamentaria de ejecución aspectos de detalle técnico de la obligación tributaria, sin embargo, debe ser el legislador quien señale con precisión los parámetros, límites y ámbito de acción de la misma. Creemos que en el caso del avalúo del

---

<sup>107</sup> Artículo 3º.- El Servicio de Impuestos Internos deberá tasar los bienes sujetos a las disposiciones de esta ley, por comunas, provincias o agrupaciones comunales o provinciales, en el orden y fecha que señale el Presidente de la República.

El Servicio coordinará con los municipios la tasación de los bienes raíces de sus respectivos territorios.

Entre dos tasaciones consecutivas de una misma comuna, no podrá mediar un lapso superior a 5 años ni inferior a 3 años.

Para los efectos de la tasación, los contribuyentes deberán presentar al Servicio de Impuestos Internos una declaración descriptiva del inmueble, en la forma y dentro del plazo que señale el Reglamento.

bien por parte del S.I.I. no constituye una facultad discrecional o genérica para la regulación del elemento (base imponible) de la obligación tributaria.

- La ley de impuesto territorial al encomendar esta actividad al S.I.I. no estaría yendo en contra de la garantía de la reserva legal, pues, si bien el tributo no se encuentra completamente determinado en la ley, este es determinable, sobre la base de criterios claros y precisos fijados para el efecto por el propio legislador, apartando de este modo, toda posibilidad a alguna arbitrariedad por parte del órgano de la Administración.
- Como lo vemos en el recién citado artículo 3, en este caso no existe una remisión vaga y genérica a la potestad reglamentaria de ejecución, sino más bien, una actividad práctica encaminada a la resolución de los aspectos fácticos que rodean al fenómeno tributario, llevada a cabo por la Administración .
- Por su parte, debemos considerar que hay que realizar una distinción sumamente importante. Una cosa es fijar la base imponible y otra distinta es determinarla. Fijar la base imponible es en términos coloquiales, ponerle un número concreto. Dicha actividad está a cargo del Servicio de Impuestos Internos, y éste la lleva a cabo a través del avalúo del bien; actividad que se encuadra totalmente dentro de los parámetros legales y que respeta, por su parte, a la garantía de la reserva legal.

Nos parece que el hecho que el Servicio de Impuestos Internos realice el avalúo de los bienes y de esta forma fije la base imponible, no reviste los problemas de inconstitucionalidad, ni de infracción a la reserva de ley en materia tributaria, que muchos suponen. Creemos que el problema de interpretación va en otra dirección y radica en que la ley de impuesto territorial le permite al órgano administrativo (S.I.I.) realice determinaciones genéricas que van en total detrimento a la garantía constitucional del contribuyente. Esta determinación genérica que hacemos alusión se encuentra específicamente en el artículo Nº 3, donde el ente administrativo puede optar entre distintas alternativas, generando consigo innumerables posibilidades de injusticia y discrecionalidad. Resultaría imposible que el legislador pueda determinar

por sí mismo la valorización de las propiedades, materia que por sus características técnicas y cambiantes debe necesariamente quedar entregada al órgano administrativo; y en el supuesto caso que el contribuyente no esté de acuerdo con la determinada evaluación, existe la posibilidad, en todo caso, de “realizar una acción de reclamo o revisión ante órganos jurisdiccionales.”<sup>108</sup> Sin duda que esta última frase, recogida de la sentencia del Tribunal Constitucional, es la que nos merece más reparos, los cuales serán analizados posteriormente.

Es sumamente importante distinguir entre el establecimiento de la base imponible, que siempre deberá corresponder al legislador, y su determinación o cuantificación, la que podrá ser encomendada a la Administración. Con respecto a esto, fue enfático el Tribunal Constitucional al señalar: “al ser la propia ley la que ha permitido que la base imponible sea determinable, al otorgar los parámetros o lineamientos a que debe sujetarse la autoridad administrativa para singularizar la tasación”, no existe infracción al principio de reserva legal consagrado en el Art. 19 N° 20 de la Constitución Política de la República.”<sup>109</sup>

Como ya lo señalamos, creemos que el problema de constitucionalidad radica en la determinación genérica que le permite el legislador al órgano administrativo (S.I.I.), en donde éste puede optar entre distintas alternativas para el avalúo, o donde este proceso va condicionado por la ubicación del inmueble, con toda la discrecionalidad e injusticia que esto puede acarrear.

En primer lugar, que el artículo N°4<sup>110</sup> de la ley de impuesto territorial faculte al S.I.I. para efectuar la tasación de los bienes raíces, conforme a las Tablas de Valores

---

<sup>108</sup> Considerando quincuagésimo de sentencia ROL 759, pronunciada el 26 de Noviembre de 2007.

<sup>109</sup> Ibid.

<sup>110</sup> Artículo 4°.- El Servicio de Impuestos Internos impartirá las instrucciones técnicas y administrativas necesarias para efectuar la tasación, ajustándose a las normas siguientes:

1°.- Para la tasación de los predios agrícolas el Servicio de Impuestos Internos confeccionará:

a) Tablas de clasificación de los terrenos, según su capacidad potencial de uso actual;

para los distintos tipos de terrenos, tanto agrícolas como no agrícolas, sin que la Ley otorgue derecho alguno al contribuyente para impugnar estas tablas de valores, que serán la base para la tasación de los bienes raíces que confeccionará el S.I.I., resulta a lo menos cuestionable, toda vez que si bien existe una acción de reclamo o revisión ante órganos jurisdiccionales, cabe recordar que las únicas normas sobre reclamo jurisdiccional de los avalúos fiscales confeccionados por el Servicio de Impuestos Internos, se encuentran establecidas en el Art. 149 del Código Tributario, que establece causales taxativas y muy limitativas para hacer procedente el reclamo de los avalúos, sin incluir entre dichas causales, el reclamo de los valores establecidos en las tablas antes señaladas. Es por eso que, con respecto a este tema, señalar que el S.I.I. tiene una mera actividad de cuantificación de la base imponible, sería caer en un error con funestas consecuencias.

Nos parece que en este caso, el S.I.I. no estaría simplemente cuantificando la base imponible, sino que, de frentón, la estaría determinando, toda vez que es este mismo órgano administrativo es quién confecciona las tablas de valores, sobre las cuales, establece el avalúo del bien raíz, que en definitiva es la base imponible del impuesto a pagar, y lo más importante de todo, es que el contribuyente no posee acción alguna para impugnar tales tablas, menoscabando así, y de forma grave, la garantía del contribuyente. De esta manera, este procedimiento que realiza el S.I.I., no es un mecanismo encaminado a concretar desde el punto de vista técnico lo señalado en la

---

b) Mapas y tablas de ubicación, relativas a la clase de vías de comunicaciones y distancia de los centros de abastecimientos, servicios y mercados, y

c) Tabla de valores para los distintos tipos de terrenos de conformidad a las tablas y mapas señalados.

2º.- Para la tasación de los bienes raíces de la segunda serie, se confeccionarán tablas de clasificación de las construcciones y de los terrenos y se fijarán los valores unitarios que correspondan a cada tipo de bien. La clasificación de las construcciones se basará en su clase y calidad y los valores unitarios se fijarán, tomando en cuenta, además, sus especificaciones técnicas, costos de edificación, edad, destino e importancia de la comuna y de la ubicación del sector comercial. Las tablas de valores unitarios de terrenos se anotarán en planos de precios y considerando los sectores de ubicación y las obras de urbanización y equipamiento de que disponen.

Ley, que como hemos señalado en innumerables ocasiones, es la función asistencial que le corresponde a la Administración, pues para que se respete el principio de la reserva legal, basta, en este caso, que la ley establezca la base imponible y que en ella misma se fijen las reglas básicas para determinarla, y a su vez se le dé la posibilidad al contribuyente para que pueda impugnar jurisdiccionalmente, la tabla de valor, bajo la cual el S.I.I. confecciona el avalúo fiscal del bien inmueble en cuestión.

Ahora bien, resulta interesante analizar el otro problema de constitucionalidad que se presenta con respecto a la actividad del S.I.I., que dice relación con el artículo 3 de la misma Ley<sup>111</sup>, toda vez que el ente administrativo “podrá” requerir información al

---

<sup>111</sup> Artículo 3°.- El Servicio de Impuestos Internos deberá reevaluar, cada 5 años, los bienes raíces agrícolas y no agrícolas sujetos a las disposiciones de esta ley, aplicándose la nueva tasación, para cada serie, simultáneamente a todas las comunas del país.

Para estos efectos, el Servicio podrá solicitar la asistencia y cooperación de los municipios para la tasación de los bienes raíces de sus respectivos territorios y requerir de los propietarios la información de sus propiedades; todo lo anterior, en la forma y plazo que el Servicio determine. Para recoger esta información, el Servicio de Impuestos Internos facilitará el cumplimiento tributario a través de los mecanismos disponibles al efecto. Esta información no debe implicar costos para el propietario.

Con ocasión de los reavalúos, el giro del impuesto territorial a nivel nacional no podrá aumentar en más de un 10%, el primer semestre de vigencia de los reavalúos, en relación al impuesto territorial que debiera girarse conforme a la ley en el semestre inmediatamente anterior a la vigencia de dicho rea-avalúo, de haberse aplicado las tasas correspondientes del impuesto a la base imponible de cada una de las propiedades.

Para todas las propiedades de la Serie Agrícola y de la Serie No Agrícola que, con ocasión del respectivo reavalúo, aumenten sus contribuciones en más de un 25%, respecto de las que debieron girarse en el semestre inmediatamente anterior, de haberse aplicado la tasa correspondiente del impuesto a su base imponible y cuya cuota trimestral de contribuciones reavaluada sea superior a \$ 5.000 del 1 de enero de 2003, la parte que exceda a los guarismos antes descritos, se incorporará semestralmente en hasta un 10%, calculando dicho incremento sobre la cuota girada en el semestre inmediatamente anterior, por un período máximo de hasta 8 semestres, excluido el primero, de tal forma de que al décimo semestre a todos los predios se les girará el impuesto reavaluado correspondientemente.

particular o a las municipalidades para realizar su labor de valuación. Esta posibilidad, normativa, nos parece que atenta de la misma manera del caso anterior a la garantía que posee todo contribuyente, pues no se trataría simplemente de una norma de carácter procedimental que se limita a fijar el ámbito o marco general de atribuciones del Servicio de Impuestos Internos en el proceso de reavalúo y tasación de los bienes inmuebles. Sin duda, es totalmente lógico entender que resulta imposible que sea el legislador quien pueda determinar por sí mismo la valoración de las propiedades, materia que por sus características técnicas y cambiantes debe necesariamente quedar entregada al órgano administrativo. Sin embargo, que exista esta posibilidad de elección por parte del S.I.I. genera una violación propiamente tal al principio de la reserva de ley en materia tributaria, puesto que de alguna manera, esa mera posibilidad de opción abre una brecha inmensa a eventuales arbitrariedades.

---

Para estos efectos, a las propiedades exentas de contribuciones en el semestre inmediatamente anterior al reavalúo, se les considerará una cuota base trimestral de \$ 4.000 del 1 de enero de 2003. Esta cantidad, como asimismo la señalada en el inciso anterior, se reajustarán en la misma forma y porcentaje que los avalúos de los bienes raíces.

Para los efectos de la tasación a que se refiere el inciso primero, el Servicio de Impuestos Internos podrá requerir de los propietarios, o de una parte de ellos, una declaración descriptiva y de valor de mercado del bien raíz, en la forma, oportunidad y plazo que el Servicio determine.

No obstante lo dispuesto en el inciso primero, el Servicio de Impuestos Internos tasará con vigencia a contar del 1 de enero de cada año, los bienes raíces no agrícolas que correspondan a sitios no edificados, propiedades abandonadas o pozos lasteros, ubicados en las áreas urbanas, con sujeción a las normas establecidas en el N° 2 del artículo 4°. Para estos efectos, el Servicio podrá requerir anualmente de los propietarios la declaración a que se refiere el inciso anterior.

Para las propiedades señaladas en el inciso anterior, se aplicará el mismo mecanismo de determinación del impuesto territorial a que se refiere el inciso cuarto, en lo que corresponda al primer año.

## Conclusiones

Este apartado estará dedicado a hacer un recuento de lo visto anteriormente, a fin de dar unidad y clausura al presente trabajo. Sin embargo, no es sólo ese nuestro objetivo: toda la información recopilada tiene por finalidad realizar propuestas innovadoras a la ley en comento, ya sea para subsanar sus posibles deficiencias o bien, volverla aún más moderna y aplicable a la actualidad.

A lo largo de este trabajo, se ha estudiado el principio de la reserva de ley en materia tributaria. Todos entendemos la importancia que tienen los tributos para una sociedad y el impacto que tienen para el desarrollo de ésta. La regulación de materias impositivas adquiere aún más trascendencia, toda vez que al llevar a cabo esta actividad, se está regulando, a su vez, sobre derechos fundamentales, es por aquello que su regulación debe contar con un alto nivel de precisión para no generar la incertidumbre, que declinaría en la inseguridad jurídica en los contribuyentes. Haber desarrollado nuestro trabajo desde una triple perspectiva, esto es, desde la doctrina, la jurisprudencia y la norma positiva, nos ha llevado a las siguientes conclusiones específicas:

1. Es a través de la garantía de la legalidad que se busca impedir la injerencia del Gobierno más allá de los límites previstos, ya que el Parlamento está capacitado para realizar la tutela jurídica más conforme a los intereses de los contribuyentes. Es la representatividad del Congreso, la característica que convierte a éste órgano en el más apto para realizar la regulación de dicha materia, a través de la creación de una ley, y es precisamente el proceso de creación de una ley, en su sentido formal, el que le otorga legitimidad, pues, no es otra cosa que la intervención de los representantes de los mismos ciudadanos a través de un proceso de contradicción y publicidad el que se genera en la génesis de una norma legal, así podemos decir que las leyes son producto explícito de deliberaciones entre opuestos. Esta función de garantía de la ley

se manifiesta particularmente en que las decisiones del Congreso tienen una mayor protección que las de otros órganos. Dicho de otra manera, la ley posee un control que no tiene comparación con otras normas jurídicas, como por ejemplo, el Reglamento. Por ende, esta protección deviene en mayor certeza y previsibilidad sobre los derechos constitucionales regulados por una ley.

2. El principio de la reserva de ley se establece como una garantía de todos los contribuyentes en el número 20 del artículo N° 19 de la Constitución Política de la República. Este principio, se consagra, señalando que es la ley y sólo la ley la que ha de establecer de manera igual los tributos. Es decir, establecer a través de una ley, en su sentido formal y material, un impuesto. Cuando se habla de establecer un tributo, debemos señalar que esto comprende crearlo en todos sus aspectos, es decir, a través de la ley se debe indicar a quien afecta, cuando procede, precisar la base imponible, la base, la tasa y también las exenciones. De esta manera, sólo le corresponde a la potestad reglamentaria de ejecución un carácter supletorio de la actividad de la ley. Así, el reglamento tiene que estar encaminado a regular aquellos aspectos fácticos que rodean el fenómeno tributario, a los que el legislador le es imposible normar en una ley de carácter general. Al momento de establecer un tributo no podrá pormenorizar todos los aspectos específicos ligados al fenómeno del tributo, por lo que necesita un reglamento que complemente y facilite su aplicación práctica. Sin duda que el campo de actuación del reglamento debe estar ceñido por la ley, y bajo este precepto 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 que brinda la Constitución.

3. No resulta constitucionalmente aceptable la remisión normativa establecida en cláusulas generales, conforme a las cuales existiría un alto margen de discrecionalidad administrativa, pudiendo la potestad reglamentaria de ejecución de ley referirse sólo a situaciones de detalle técnico. Como ha señalado la Corte Suprema, lo esencial es que la ley defina “con contornos y substancia perfectamente definidos” el punto, de modo que se precise “en forma detallada los elementos y factores que debía considerar el Presidente de la República a fin de hacer efectiva la voluntad de la

ley”<sup>112</sup>, de modo que si no es la propia ley quien defina los parámetros bajo los cuales se debe regir el reglamento, se daría paso a la posibilidad de que exista una arbitrariedad.

4. El artículo nº 2 de la Ley 20.033, a nuestro juicio, es inconstitucional, puesto que viola la garantía establecida en el artículo 19 Nº20, ya que se indica que no sólo debe suscribirse un convenio, sino que éste debe ser refrendado o autorizado por un órgano administrativo, para poder acogerse a la exención del 100% del impuesto territorial. Es decir no es la ley la que otorga la exención tributaria, sino que la autoridad administrativa, a través de la refrendación o autorización, lo que puede verse afectado por discrecionalidad, arbitrariedad e incluso mal juicio del funcionario respectivo. No resulta acorde con la Constitución el que se permita a un Decreto, y a las autorizaciones de los funcionarios administrativos que se indica, la ejecución de materias que pertenecen a la reserva legal, estableciendo limitaciones y obligaciones.

Es aquí donde nos parece que debiese realizarse una reforma a dicha ley. No existe inconveniente alguno en que las instituciones deportivas se puedan acoger a la exención del 100% del pago del impuesto territorial mientras mantengan convenios para el uso gratuito de sus instalaciones deportivas con colegios municipalizados o particulares subvencionados. Lo que nos parece inconstitucional, es el hecho de que para optar a dicha exención se deba realizar un convenio cuyos límites o parámetros están establecidos en un Decreto Supremo del Ministerio de Educación<sup>113</sup> donde se detalla la forma en que se hará aplicable el convenio, estableciendo el número de horas y demás características de su implementación, para poder hacer uso de la exención tributaria.

Creemos que el simple hecho que la referida tabla que indica el número de horas, debiese quedar establecida en la misma ley. Nos parece que una tabla indicativa con la cantidad de horas que deben destinarse a los colegios municipalizados o particulares subvencionados, no es un hecho que necesite de una modificación en el tiempo, por lo que nos parece que no presenta mayores inconvenientes que dicha

---

<sup>112</sup> Revista de Derecho y Jurisprudencia, Tomo XC, 1993, sec. 5ª, pág. 219.

<sup>113</sup> Decreto Supremo Nº 13 de Marzo de 2006.

tabla esté considerada en el mismo artículo 3 de la Ley 20.033. De esta manera, si así quedara establecido en la misma ley, las demás condiciones serían una actividad eminentemente técnica y debe entregarse al órgano administrativo. Una vez establecida la tabla con las condiciones para las instituciones deportivas, se estaría precisando en forma detallada las exigencias que deberán cumplir para gozar de la exención y no estaríamos en presencia de una cláusula general que dé paso a un alto porcentaje de discrecionalidad., lo que se traduce, en definitiva, en el respeto a la garantía del contribuyente.

5. El hecho de que sea el S.I.I. el órgano encargado de llevar a cabo la tarea de la evaluación de los bienes raíces, estableciendo de esta manera la base imponible, no infringe el principio de la reserva de ley en materia tributaria, puesto es una actividad que le es imposible realizar *a priori* al legislador. Consiste en una actividad administrativa que debe ser llevada a cabo por este organismo.

A nuestro juicio, frente a lo recientemente señalado, existiría un vicio de inconstitucionalidad que posee la Ley de Impuesto Territorial en lo referente al artículo N°3 de la Ley de Impuesto Territorial, toda vez que la posibilidad que tiene S.I.I. de solicitar información al particular o las municipalidades para realizar la labor de evaluación. Cuando la misma ley señala que el S.I.I. “podrá”, establece una discrecionalidad *per sé* puesto que, sin duda, da paso a la posibilidad de que se genere una decisión arbitraria por parte del órgano administrativo. Es por esto que consideramos que existan dos caminos como solución: En primer lugar, una posible alternativa, podría ser que dicha información “sea requerida en todo caso” al particular y a la municipalidad, situación que se traduciría en un alejamiento a toda discrecionalidad, toda vez que el S.I.I. contará con la misma información para el avalúo en todos los casos. Obviamente que esta solución, en la práctica no es del todo viable, puesto que generaría un aumento en la cantidad de trámites que el S.I.I. deberá hacer en cada caso para llevar a cabo la labor de avalúo, siendo que en la mayoría de los casos, dicha labor se lleva a cabo con simples cálculos numéricos.

La segunda posibilidad, a la cual adherimos, es que la misma norma constitucional, permita expresamente la delegación de facultades legislativas en materia tributaria.

Sin duda que si es que opta por esta solución, dicha delegación, debe quedar condicionada a una serie de requisitos que la misma norma constitucional deberá establecer, puesto que de lo contrario, el remedio sería peor que la enfermedad, al generar una situación de abierta discrecionalidad, toda vez que sería el Ejecutivo el encargado de establecer el tributo. Como podremos notar esta solución, puede sonar un tanto extrema, debido a las funestas consecuencias que pudiesen producirse de no regular efectivamente dicha delegación. Sin embargo, creemos que dada la realidad tributaria actual, es el camino al cual nuestro país debe apuntar hacia el futuro, siempre teniendo en cuenta el respeto por las garantías de los contribuyentes.

Hoy más que nunca, el llamado exigido por la doctrina y sobre todo por la necesidad del respeto a las garantías constitucionales, es a mejorar lo que ya se avanzó con la publicación de esta ley. La intensión de la presente investigación, fue justamente servir de instrumento para el fortalecimiento de una discusión que necesita ser revivida por parte de la doctrina y nuestros legisladores, a fin de poder perfeccionar el modelo de las garantías de los contribuyentes, en especial, la reserva legal. Lo anterior, cobra mayor urgencia, cuando se hace evidente, como lo ha dejado claro nuestro Tribunal Constitucional, los casos de inaplicabilidad que posee la Ley 20.033. Todas las reformas que se hagan en esta dirección deberán encaminarse a revitalizar con claridad la reserva de ley en materia tributaria, y por su parte, flexibilizar otros aspectos de modo de impedir la actuación administrativa fuera del marco constitucional.

## **BIBLIOGRAFÍA**

AVILÉS HERNÁNDEZ, Víctor, Legalidad Tributaria: Garantía Constitucional Del Contribuyente, Editorial Jurídica de Chile, 2005.

AVILÉS HERNÁNDEZ, Víctor, Principio Constitucional de la Legalidad Tributaria, Revista de Derecho Público, 2003.

AVILÉS HERNÁNDEZ, Víctor, Reserva de Ley en Materia Tributaria, Revista Derecho y Jurisprudencia, 2002.

AYLWIN AZÓCAR, Patricio; AZÓCAR BRUNNER, Eduardo, Derecho Administrativo, Edic. Universidad Nacional Andrés Bello, Santiago 1996.

BAÑO LEÓN, José María, Los Límites Constitucionales de la Potestad Reglamentaria, Editorial Civitas S.A.y Servicio de Publicaciones de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense de Madrid, Madrid, 1ª Edición, 1991.

BIELSA, Rafael, Compendio de Derecho Público, Constitucional, Administrativo y Fiscal, Editorial De-Palma, Buenos Aires, 1952.

CARMONA SANTANDER, Carlos, Un nuevo estadio en la relación Ley-Reglamento: el ámbito del reglamento, Revista de derecho público, 2001, nº63.

CARMONA SANTANDER, Carlos, Tres problemas de la potestad Reglamentaria: Legitimidad, Intensidad y control, Revista de Derecho CDE, Nº3, Abril 2001.

CAZOR ALISTE, Kamel, La potestad reglamentaria autónoma en la Constitución chilena, Revista de Derecho, Vol. X, diciembre 1999.

CAZOR ALISTE, Kamel; PFEFFER URQUIAGA, Emilio, La búsqueda de criterios orientadores en la configuración de las potestades normativas en Chile, Revista Ius et praxis, año 15, nº 1.

CEA EGAÑA, José Luis, Dominio legal y reglamentario en la Constitución de 1980, Revista Chilena de Derecho, Volumen 11, números 2-3, mayo-diciembre de 1984.

CEA EGAÑA, José Luis, Control de la supremacía de los actos legislativos: una visión sistemática, Revista de Derecho CDE, Nº6, Abril 2002.

CEA EGAÑA, José Luis, Los principios de reserva legal y complementaria en la Constitución chilena, Revista de Derecho, Vol. IX, diciembre 1998.

CEA EGAÑA, José Luis, Teoría del Gobierno. Derecho chileno y comparado, Editorial Universidad Católica de Chile, Santiago, 2000.

DORN GARRIDO, Carlos, El Control de la constitucionalidad del reglamento y la reforma de la ley 20.050, Revista de Derecho CDE, Nº18, Junio de 2008.

EVANS DE LA CUADRA, Enrique y EVANS ESPÍÑEIRA, Eugenio, Los Tributos en la Constitución, Segunda Edición actualizada, Editorial Jurídica de Chile, año 2010.

FERNÁNDEZ PROVOSTE, Mario y Héctor, Principios de Derecho Tributario, Editorial Jurídica, Santiago, 1952, EN: FIGUEROA VALDÉS, Juan Eduardo, ob. cit., pág. 47.

FIGUEROA VALDÉS, Juan Eduardo, Las Garantías constitucionales del contribuyente en la Constitución Política de 1980, Editorial Jurídica de Chile, 1985.

GARCÍA BELSUNCE, Horacio, Temas de Derecho Tributario, Editorial Abedo Perrot, Buenos Aires, 1982.

GARCÍA DE ENTRERRÍA, Eduardo, RAMÓN-FERNÁNDEZ, Tomás; "Curso de Derecho Administrativo" Editorial Aranzadi, Decimotercera Edición, Madrid, 2006.

GARCÍA MACHO, Ricardo, Reserva de Ley y Potestad Reglamentaria, Ariel Derecho, Barcelona, 1ª Edición, 1988.

GARCÍA PINO, Gonzalo, La reserva legal de derechos constitucionales: ¿Poder legislativo contra la Administración?, Colección de investigaciones jurídicas 2004, Nº5, Universidad Alberto Hurtado.

GARROENA MORALES, Ángel, Representación Política y Constitución Democrática, Editorial Civitas S.A., Madrid, 1ª Edición, 1991, pág. 42.

GIANINNI, Ad., Instituciones de Derecho Tributario, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1957.

GIULIANI FONROUGE, Carlos, Derecho Financiero, tomo I, Ediciones De-Palma, Buenos Aires, 1962.

JESCH, Dietrich, Ley y Administración, Traducción de Manuel Heredero, Instituto de Estudios Administrativos, Madrid, Primera Edición, 1978.

MARIN VALLEJO, Urbano, Vigencia actual de la invalidación de los actos administrativos, Revista de Derecho CDE, Nº2, Diciembre 2000.

MASBERNAT MUÑOZ, Patricio, Garantías constitucionales del contribuyente: Crítica al enfoque de la doctrina tradicional, *Ius et Praxis*, volumen 8, número 2, Universidad de Talca, 2002.

MASSONE PARODI, Pedro, Principios de Derecho Tributario, Edeval, Valparaíso, 1975.

MELERO ALONSO, Eduardo, La flexibilización de la reserva de ley, revista jurídica universidad autónoma, Madrid, 2004.

NOGUEIRA ALCALÁ, Humberto, El principio de reserva legal en la doctrina emanada del Tribunal Constitucional, *Revista Ius et Praxis*, Año 9, Nº1, Talca, 2003.

PANTOJA BAUZÁ, Rolando, La relación entre la ley y el reglamento en el Derecho chileno, *Revista de Derecho Administrativo* nº20, 2009.

PIERRY ARRAU, Pedro, Concepto de acto administrativo en la ley de procedimiento administrativo. El reglamento. Dictámenes de la Contraloría General de la Republica, Revista de Derecho CDE, Nº13, Agosto 2007.

ROUSSEAU, Juan Jacobo, El Contrato Social, Buenos Aires, Editorial Perrot, 1958.

RUIZ-TAGLE VIAL, Pablo, Una dogmática general para los derechos fundamentales en Chile, tomo I, volumen 63, revista de Derecho Público, Facultad de Derecho, Universidad de Chile, 2001.

SALMONA MAUREIRA, Francisco, Evaluación del impacto vial. Una mirada a la jurisprudencia del tribunal constitucional acerca de la relación Ley-Reglamento, Revista Chilena de Derecho, Vol. 32, Nº3, Año 2005.

SILVA BASCUÑAN, Alejandro, Tratado de Derecho Constitucional, Tomo II, Editorial Jurídica de Chile, Santiago, 1963.

SILVA CIMMA, Enrique, Derecho Administrativo chileno y comparado, introducción y fuentes, cuarta edición, Editorial Jurídica de Chile.

SILVA IRARRAZABAL, Luis Alejandro, insuficiencia del principio de supremacía constitucional en el control de constitucionalidad de los actos administrativos, estudios constitucionales, Junio, Año/Vol, 5, Numero 001, Centro de estudios constitucionales, Santiago, Chile.

SOTO KLOSS, Eduardo, Ley y Reglamento: sus relaciones en el Derecho chileno, Revista Jus Publicum nº3, 1999.

SOTO KLOSS, Eduardo, Ley y Reglamento: sus relaciones en el derecho chileno, Jus Publicum, Nº3, 1999.

TORNOS MAS, Joaquín, La relación entre la ley y el reglamento: reserva legal y remisión normativa. Algunos aspectos conflictivos a la luz de la jurisprudencia constitucional, revista de administración pública Núms. 100-102, Enero- diciembre 1983.

VERDUGO MARINKOVIC, Mario, PFEFFER URQUIAGA, Emilio, NOGUEIRA ALCALA, Humberto, Derecho Constitucional T.I y T.II, Editorial Jurídica de Chile, 2002.

ZUÑIGA URBINA, Francisco, Ley y Reglamento en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional (De la Germanización al Practicismo), Ius et Praxis v.7 n.2 Talca 2001.

### Leyes

Decreto Supremo N° 13 de Marzo de 2006 del Ministerio de Educación que Reglamenta suscripción de convenios para los efectos de lo dispuesto en el cuadro Anexo Nómina de Exenciones al Impuesto Territorial, párrafo I, exención del 100%, letra B, número 3, de la ley N° 17.235. [En Línea]: <http://www.leychile.cl/Navegar?idNorma=247845&idVersion=2006-05-04>, consultado con fecha 5 de Septiembre de 2011.

Historia de la Ley N° 20.033. Modifica la ley N° 17.235, sobre Impuesto Territorial; el decreto ley N° 3.063, sobre Rentas Municipales; la ley N° 18.695, Orgánica Constitucional de Municipalidades y faculta a las municipalidades para otorgar condonaciones que indica. Biblioteca del Congreso Nacional. [En Línea] En: <http://www.bcn.cl/histley/lfs/hdl-20033/HL20033.pdf> , visitado con fecha 5 de Septiembre de 2011.

Ley 17.235. [En Línea]: <http://www.leychile.cl/Navegar?idNorma=128563&idVersion=2010-02-19> visitado con fecha 18 de Agosto de 2011.

Ley 19.712 [En Línea] <http://www.leychile.cl/Navegar?idNorma=181636&buscar=1971> visitado con fecha 2 de Septiembre de 2011 en Actas Oficiales de la Comisión de Estudio de la Nueva Constitución, con preferencia la sesión 355, pág. 2278

LEY 20.033 que modifica la ley N° 17.235, sobre Impuesto Territorial; el decreto ley N° 3.063, sobre Rentas Municipales; la ley N° 18.695, Orgánica Constitucional de Municipalidades y faculta a las municipalidades para otorgar condonaciones que

indica. [En Línea]: <http://www.leychile.cl/Navegar?idNorma=239628&tipoVersion=0>, visitado con fecha 18 de Agosto de 2011.

### Sentencias

Sentencia ROL 773 pronunciada por el Tribunal Constitucional el día 26 de Noviembre de 2006. [En Línea]: [http://www.tribunalconstitucional.cl/wp/descargar\\_sentencia.php?id=25](http://www.tribunalconstitucional.cl/wp/descargar_sentencia.php?id=25) , consultado con fecha 7 de Septiembre de 2011.

Sentencia ROL 718 pronunciada por el Tribunal Constitucional el día 26 de Noviembre de 2006. [En Línea]: [http://www.tribunalconstitucional.cl/wp/descargar\\_sentencia.php?id=42](http://www.tribunalconstitucional.cl/wp/descargar_sentencia.php?id=42) , consultado con fecha 7 de Septiembre de 2011.

Sentencia ROL 759 pronunciada por el Tribunal Constitucional el día 26 de Noviembre de 2006. [En Línea]: [http://www.tribunalconstitucional.cl/wp/descargar\\_sentencia.php?id=29](http://www.tribunalconstitucional.cl/wp/descargar_sentencia.php?id=29) , consultado con fecha 7 de Septiembre de 2011.

Sentencia ROL 1434 pronunciada por el Tribunal Constitucional el día 3 de Marzo de 2010. [En Línea]: [http://www.tribunalconstitucional.cl/wp/descargar\\_sentencia.php?id=1385](http://www.tribunalconstitucional.cl/wp/descargar_sentencia.php?id=1385) , consultado con fecha 7 de Septiembre de 2011.