



UNIVERSIDAD DE CHILE

**UNIVERSIDAD DE CHILE
FACULTAD DE ECONOMÍA Y NEGOCIOS
ESCUELA DE POSTGRADO**

**CONSTITUCIONALIDAD DEL IMPUESTO TERRITORIAL: ¿UN IMPUESTO EN
BLANCO?**

**ACTIVIDAD FORMATIVA EQUIVALENTE
PARA OPTAR AL GRADO DE MAGÍSTER EN TRIBUTACIÓN**

Autor: Ana María Severin Honorato

Prof. Guía: Gonzalo Tomás Polanco Zamora

Prof. Co Guía: Elena Amaya Silva

Santiago, Chile

2024

AGRADECIMIENTOS.

En toda actividad de carácter individual siempre, sin querer y sin pretender, se involucra un gran número de intervinientes, los cuales, sin saber, pasan a formar parte de estos hitos individuales, ubicándose a nuestro lado, y sin intuirlo, nos brindan aquellos bríos necesarios para levantarnos, iniciar y finiquitar cualquier empresa.

Ciertamente resulta complejo realizar un listado taxativo de personas a quienes darle las gracias, pues en nuestra infinita ignorancia, incluso nosotros mismos no somos capaces de percibir estos intervinientes pasivos, y no es sino tiempo después, cuando los elementos se miran en retrospectiva y con cierta distancia, que nos es posible apreciar el bosque y no los árboles individuales.

Las líneas que proseguirán no me pertenecen ni pertenecerán, sino que son el resultado de mis intervinientes activos y pasivos, de los que tengo consciencia y de los que no, de todas aquellas personas que formaron y forman parte de esta etapa que comienza a finalizar, aquellos que me acompañaron e incluso aquellos que marcharon, pues no somos el resultado de un proceso, sino que el proceso en sí.

TABLA DE CONTENIDO.

AGRADECIMIENTOS.	i
TABLA DE CONTENIDO.....	ii
RESUMEN EJECUTIVO.....	iii
INTRODUCCIÓN.	1
CAPÍTULO I: DEL HECHO GRVADO.	2
TÍTULO I: Elementos del hecho gravado en general.	3
CAPÍTULO II: PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES.	5
TÍTULO I: Principios constitucionales en materia tributaria.	5
TÍTULO II: Principio de legalidad.	7
TÍTULO III: Principio de reserva legal.	8
CAPÍTULO III: DEL IMPUESTO TERRITORIAL.	13
TÍTULO I: De la ley de impuesto territorial.....	13
TÍTULO II: De la tasación y la determinación de la base imponible.	14
CAPÍTULO IV: CONSTITUCIONALIDAD DEL IMPUESTO TERRITORIAL.	19
CAPÍTULO V: JURISPRUDENCIA.	22
TÍTULO I: Inconstitucionalidad en derecho tributario.....	22
TÍTULO II: Acción de inaplicabilidad por inconstitucionalidad relativo Ley 17.235.	24
CONCLUSIONES.	28
BIBLIOGRAFÍA	i

RESUMEN EJECUTIVO.

El presente trabajo aborda primeramente un elemento propio del derecho tributario, que es concepto de “hecho gravado”, los principios constitucionales que regulan la materia en nuestro ordenamiento jurídico y la importancia que estos elementos queden debidamente plasmados en el establecimiento de los tributos por parte del legislador. Es de especial interés la relación que existe entre el principio de legalidad y reserva legal al momento de creación, modificación o supresión de tributos por parte de nuestro Congreso.

Luego se examina la Ley N° 17.235, sobre Impuesto Territorial, en particular la forma en que el legislador ha dispuesto de los elementos que configuran el hecho gravado, enfocándonos en la técnica legislativa empleada para los efectos de establecer uno de los elementos esenciales del hecho imponible, como lo es la base del tributo.

Del análisis de la normativa, así como de lo expuesto respecto los principios constitucionales, se aprecia una falta de precisión en la técnica legislativa, entregando al Servicio de Impuestos Internos amplias potestades para la fijación de los elementos de la base imponible, así como la base en sí, dada la falta de valores, criterios y parámetros que delimiten el actuar del Servicio, lo que pudiera implicar que no se estaría satisfaciendo los principios de legalidad y reserva.

En resumen, el texto busca, a la luz de los fundamentos del derecho tributario y los principios constitucionales, analizar de manera crítica la constitucionalidad en la determinación del impuesto territorial, destacando la necesidad de claridad y establecimiento de límites por parte del legislador a efectos de garantizar el cumplimiento de los principios constitucionales.

No forman parte de este trabajo ni de los objetivos del mismo, y por tanto no se desarrollará, abordará ni tratará la conveniencia de la técnica legislativa aplicada o si el mandato conferido ha sido ejercido correctamente.

This work initially addresses an inherent element of the tax law, the concept of "taxable event", the constitutional principles regulating this matter in our legal system, and the importance of these elements being reflected in the establishment of taxes by the legislator. Of particular interest is the relationship between the principle of legality and legal reserve at the time of the creation, modification, or abolition of taxes by our Congress.

Next, we examine Law No. 17,235 about Territorial Tax, specifically how the legislator has arranged the elements constituting the taxable event, focusing on the legislative technique employed to establish one of the essential elements of the tax liability, namely the tax base.

From the analysis of the regulations, as well as the exposition regarding constitutional principles, we can appreciate a lack of precision in legislative technique, granting the Internal Revenue Service broad powers to determine the elements of the tax base, as well as the base itself, given the absence of values, criteria, and parameters delimiting the actions of the Service. Which could imply a non-compliance with the principles of legality and legal reserve.

Summarizing, the text, in light of the foundations of tax law and constitutional principles, critically analyzes the constitutionality of determining the territorial tax, emphasizing the need for clarity and the establishment of limits by the legislator to ensure compliance with constitutional principles.

This work does not address, nor is it part of its objectives, and so, won't be covered hereby, the appropriateness of the legislative technique applied or whether the conferred mandate has been, or not, exercised correctly.

INTRODUCCIÓN.

Cada cuatro años el Servicio de Impuestos Internos, en adelante indistintamente como el “SII”, realiza el proceso de reavalúo general de los bienes raíces, en virtud de lo dispuesto en el artículo 3° de la Ley N° 17.235, sobre Impuesto Territorial, el cual corresponde a la base imponible de dicho impuesto.

Conforme al marco normativo vigente y los principios constitucionales aplicables en nuestro ordenamiento jurídico, en materia tributaria, dispone que los impuestos sólo pueden establecerse, modificarse o suprimirse en virtud de una ley, debiendo fijarse en ella todos los elementos básicos y estructurantes del hecho gravado y su determinación. En este sentido, para nuestra Carta Fundamental es de trascendental relevancia que queden plasmados en la ley los elementos esenciales de cualquier impuesto, entre los que se incluyen al menos el hecho gravado mismo, la base imponible, la tasa y el sujeto pasivo.

No obstante, después de analizar el principio de reserva legal y la ley de Impuesto Territorial, particularmente en lo relacionado con determinación de la base imponible, y la evidente delegación que se efectúa en un órgano administrativo del Estado, particularmente en el SII, especial preocupación surge respecto la constitucionalidad de dicha delegación y por tanto del impuesto de acuerdo a como se encuentra establecido en la actualidad. Lo anterior más que por la delegación en sí, por la falta de límites y las imprecisiones que adolece la redacción de la ley sobre Impuesto Territorial, lo que redundaría en un actuar plenipotenciario del órgano estatal.

Lo anterior por cuanto la delegación efectuada por el legislador para la determinación de la base imponible en el impuesto territorial, no cumpliría con el principio de legalidad como tampoco con el principio de reserva legal, toda vez que es el legislador quien debe establecer los aspectos generales y fundantes de los impuestos, debiendo la ley contenerlos de manera determinada, o al menos determinable, conforme nuestra Constitución Política de la República.

En resumen, este texto pretende analizar el hecho gravado, ciertos principios constitucionales y cómo éstos, a nuestro juicio, no han sido debidamente cautelados en la ley de impuesto territorial.

CAPÍTULO I: DEL HECHO GRVADO.

Primeramente hemos establecer, o formar un marco conceptual dentro del derecho tributario, relativo al hecho gravado o hecho imponible, el cual, en términos preliminares y sin perjuicio de lo que se indicará a continuación, corresponde a un hecho jurídico respecto del cual, por expresa disposición legal, se deriva o sobre el cual se determina el nacimiento de una obligación tributaria.

Sin ánimos de profundizar de manera académica en la cuestión, es necesario distinguir primariamente entre hechos y normas, siendo el primero un suceso del hombre o de la naturaleza, mientras que los segundos corresponde al conjunto de reglas que ha sido dispuesta por la autoridad con el objeto de regular ciertos hechos en sociedad. Lo anterior cobra relevancia al entender que la norma regular los efectos que se devienen del acaecimiento o ejecución de ciertos hechos, los cuales por esta sola circunstancia pasan a tener una connotación jurídica, siendo lo que comúnmente se denomina “hecho jurídico”.

Un hecho jurídico corresponde a “una entidad funcionalmente jurídica; su juricidad no deriva de su ser, sino de su función; existe como hecho jurídico, en la medida en que produce efectos jurídicos”¹, así, cualquier suceso del hombre o de la naturaleza al cual una norma le entregue un efecto jurídico particular, constituye un hecho jurídico, el cual se enmarcará en el ámbito del derecho de que trate la norma que le confiere una consecuencia en el mismo.

En ese orden de ideas, un “hecho gravado”, no es sino un hecho jurídico dentro del ámbito del derecho tributario del cual se dispone de un tributo, pues se refiere al suceso, del hombre o la naturaleza, que en virtud de una norma, de carácter tributaria, tiene por efecto el nacimiento de una obligación para una persona, o grupo de personas determinadas o determinables, por la cual deberán pagar a favor de un ente público determinado una suma generalmente determinable de dinero, y en caso de no realizarse de manera voluntaria, dicho ente público tendrá y tiene la potestad para obligar su cumplimiento de manera coactiva.

En otras palabras, “[l]as obligaciones que tienen por fuente la ley tributaria no nacen y existen real y específicamente para individuos determinados, sino en el momento

¹ MASSONE, P. (1969). “*El Hecho Jurídico Tributario*” (p. 26). Editorial Edeval.

en que ocurre el hecho o acontecimiento previsto, pues la ley se limita a señalar un estatuto jurídico general para una determinada clase de presupuestos previos, cuyo acaecimiento colocará a las personas que en un momento dado se encuentren comprendidas dentro de la norma, en la necesidad de ajustarse a ella y cumplir con las obligaciones previstas. En otras palabras, la ley tributaria por sí misma. No impondrá a nadie en particular una obligación determinada, sino que establecerá reglas generales destinadas a regular cierta clase de hechos, de acontecimientos y circunstancias y dispondrá que cuando ellas concurren en un individuo particular, éste estará en la necesidad de cumplir con ciertas obligaciones en la misma ley prefijadas”².

TÍTULO I: Elementos del hecho gravado en general.

Como señalábamos, el hecho gravado corresponde a la construcción legislativa en virtud de la cual se le asigna un efecto jurídico tributario a un hecho particular.

Con todo y conforme lo referenciado, la norma tributaria no dispone una afectación particular de individuos, si no que establece el conjunto de hechos o elementos cuyo acaecimiento genera que, quien se encuentre en la posición descrita, la obligación de cumplir con las cargas impuestas.

En términos generales, los elementos comunes en la conformación de un hecho gravado encontramos, entre otros:

1. **El hecho gravado mismo:** entendiéndose por éste el acto de la naturaleza o la conducta humana que constituye un hecho jurídico al cual se le atribuye una consecuencia tributaria.
2. **Base del impuesto:** corresponde a la cantidad, determinada o determinable, sobre la cual se aplica una tasa, del cual se obtiene el monto del tributo.
3. **Tasa impositiva:** un porcentaje, el que puede ser fijo o progresivo, que se aplica sobre la base del impuesto para la determinación del mismo.
4. **Sujeto pasivo:** corresponde a la persona, entidad o actividad respecto de la cual recae la obligación de pagar el impuesto una vez incurrido en el hecho gravado.

² FERNÁNDEZ, M. & FERNÁNDEZ, H. (1952). “*Principios del Derecho Tributario*” (pp. 257-258). Editorial Jurídica.

Si bien no corresponde a todos los elementos que encontramos dentro de un hecho gravado, estimamos que dentro de éstos, son los que reviste un mayor grado de importancia, pues sin ellos no sería posible configurar hecho gravado alguno.

CAPÍTULO II: PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES.

Los Principios Constitucionales, corresponden a aquellos estándares, valores superiores o nociones rectoras que se encuentran imbuidas en los lineamientos que guían y orientan nuestra Constitución Política de la República y que se encuentran contenidos de manera expresa en sus artículos, o bien, se dependen de ellos por la forma en que se encuentran redactados.

En dicho entendido, los principios constitucionales establecen un marco supra legal que el mismo legislador dispuso al momento de confeccionar la Carta Magna, auto imponiendo ciertas limitaciones a la actuación ulterior del legislador.

En este sentido, los principios constitucionales, además de disponer de un marco general en materia de legislación, son éstos mismos los que deberán emplearse al momento de interpretar las leyes que se promulguen, pues debe entenderse que el legislador no puede ir en contravención de este marco de valores y nociones elementales consagradas en el cuerpo de mayor relevancia normativa.

Así se desprende también de lo que expresamente consagra el artículo 6 de la Constitución Política de la República, el cual señala que todos “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.”

Si bien existen principios constitucionales aplicables a todas las ramas del derecho, hay otros que están expresamente establecidos respecto de una o más ramas particulares, como es en el ámbito tributario, donde nuestra Constitución, además de tener los principios generales, tiene principios expresamente considerados para ésta rama del derecho.

TÍTULO I: Principios constitucionales en materia tributaria.

En nuestro ordenamiento jurídico, se reconoce el denominado principio de “supremacía constitucional”, el cual básicamente se traduce en que la Constitución

Política de la República, así como los principios contenidos en ella, son la base de nuestro sistema y desde las leyes orgánicas constitucionales y demás disposiciones legales y reglamentarias, deben atenerse a éste.

En materia de impuestos, a nuestro juicio y sin desmerecer otros principios igualmente relevantes, podemos destacar los siguientes:

1. **Principio de Legalidad.** Esbozado en líneas anteriores corresponde a aquel principio contenido en nuestra Constitución Política de la República, particularmente en los artículos 6 y 7 de la Constitución, entendiéndose que todo órgano del Estado debe actuar dentro de sus competencias, (Parlamento, SII, entre otros), previa investidura regular, no pudiendo, ni a un a pretexto de circunstancias extraordinaria, arrogarse facultades distintas a aquellas conferidas en conformidad a la ley.
2. **Principio de Reserva de Ley.** Este principio guarda relación en que la única forma de establecer impuestos, en Chile, es mediante una ley, no pudiendo disponerse de impuestos mediante otro tipo de acto legislativo o administrativo.
Dicho principio lo encontramos en los artículos 19 N° 20, 63 N° 2 y 14 de nuestra Constitución, los que deben leerse en concomitancia con el artículo 65 inciso cuarto N° 1, el cual entrega expresamente la iniciativa exclusiva al Presidente de las leyes que tengan por objeto “[i]mponer, suprimir, reducir o condonar tributos de cualquier clase o naturaleza, establecer exenciones o modificar las existentes, y determinar su forma, proporcionalidad o progresión.”.
3. **Principio de Igualdad.** Si bien éste principio tiene un amplio espectro de aplicación y encuentra su primer enunciado en el artículo 19 N° 2 y 3, en donde se establece la igualdad ante la ley, así como igualdad en la protección de los derechos, lo cual debe entenderse en materia tributaria respecto que no es posible hacer distinción entre los contribuyentes, existe adicionalmente un tercer numeral referido a este principio, así, en el N° 20 dispone expresamente “[l]a 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.”.
4. **Principio de No Confiscatoriedad.** Este es un principio que se desprende de las garantías constitucionales consagradas en el artículo 19 de nuestra Constitución, el cual por una parte en el numeral 24 establece el derecho a la propiedad, mientras que el numeral 20 dispone que en “ningún caso la ley podrá establecer tributos manifiestamente desproporcionados o injustos”, reforzándose además este concepto con el tercer párrafo del numeral 24 al establecer “Nadie

puede, en caso alguno, ser privado de su propiedad [...] de alguno de los atributos o facultades esenciales del dominio, sino en virtud de ley general o especial que autorice la expropiación por causa de utilidad pública o de interés nacional, calificada por el legislador.”

5. **Principio de no afectación.** Este principio tiende a que la generación de impuestos no guarde relación con una función pública determinada, si no que se entienda que los ingresos de la Nación son para servir las obligaciones propias de ésta y no implica que a cada gasto nuevo deba necesariamente adosársele un impuesto nuevo, éste principio se establece como garantía constitución en el artículo 19 N° 20 párrafos tercero y cuarto.
6. **Principio de irretroactividad.** Si bien éste corresponde a un principio general de derecho tiene igualmente relevancia en materia impositiva, toda vez que es el que entrega seguridad y certeza jurídica, ambos elementos indispensables para un correcto funcionamiento de la sociedad en su plano económico social.

Podríamos mencionar una mayor cantidad de principios constitucionales que tienen aplicación o incidencia en materia tributaria, con todo, estos son los que nos parecen más relevantes a efectos de la materia en cuestión.

TÍTULO II: Principio de legalidad.

Como señalamos someramente en el título anterior, el principio de legalidad envuelve la necesidad que los órganos del Estado actúen dentro del marco de sus competencias previa investidura regular del cargo, no pudiendo ninguna magistratura ni grupo de personas, arrogarse facultades o competencias que no le han sido conferidas, ni aún a pretexto de circunstancias ordinarias.

Este principio, si bien en la literatura y en parte de la doctrina se ve igualado al principio de reserva legal, debemos entender que no corresponden a lo mismo, “el principio de reserva legal es una expresión más del principio general de la juridicidad de la actuación del Estado, contenido en los artículos 6° y 7° de la Constitución Política de la República, referida específicamente al colegislador”³, pues éste podríamos definirlo como el género y el principio de reserva legal, la especie, entendiéndose que el principio de legalidad contiene el principio de reserva legal, este último

³ AVILÉS, V. (s.f.) “*Sentencias del Tribunal Constitucional con alcances tributarios*” (p.168). Recuperado de: <https://lyd.org/wp-content/uploads/2016/12/pp-163-192-Sentencias-del-Tribunal-Constitucional-con-alcances-tributarios-VMAviles.pdf>

puntualmente ha adoptado el aforismo jurídico de derecho penal de “*nullum pena sine lege*” en términos de acuñarse el aforismo “*nullum tributum sine lege*”. Con todo este principio hemos de profundizarlo más adelante.

El principio de legalidad en definitiva incluye la reserva legal, pero además incluye la actuación de cada uno de los órganos del Estado, es resguardo y delimitación de su actuación conforme las definiciones legales, el correcto desempeño de las funciones, la no extralimitación de los atributos del cargo y en definitiva, éste principio, corresponde al marco general estructural bajo el cual no sólo se deben disponer y dictar aquellas leyes que establecen uno o más impuestos, tasas o tributos, sino que, también regula y resguarda todo el aparataje estatal y público que se encuentra envuelto en el desarrollo de la vida tributaria y sus involucrados.

TÍTULO III: Principio de reserva legal.

El principio de reserva legal en materia tributaria en Chile se traduce y plasma en que la creación o modificación de los elementos esenciales de un impuesto, entre los que destacamos el hecho imponible en sí, la base, tasa y sujeto pasivo, debe realizarse a través de leyes formalmente aprobadas por el Congreso Nacional, debiendo éstas haber tenido su origen en una iniciativa presidencial. Este principio lo encontramos consagrado en los artículos 19 N° 20, 63 N° 2 y 14 y 65 inciso cuarto N° 1 de la Constitución Política de la República de Chile.

Este principio consagrado de forma desperdigada en nuestra Carta Fundamental, irroga la necesidad que una norma jurídica, particularmente que cumpla con ser de rango legal, debe ser aquella que se emplee para establecer y tipificar un hecho o una conducta que genere un impuesto, debiendo establecerse en ésta norma, todos los elementos que son de su esencia y le son propios, sobre estos elementos nos remitimos a lo ya señalado en el Capítulo I precedente.

El principio de reserva legal, como principio fundamental en la estructuración tributaria implica necesariamente que el tributo “no surge [de] una pretensión de la administración al tributo y de manera correspondiente una obligación para el particular, si una ley, en el sentido material y no sólo formal, no prevé el hecho jurídico que le da nacimiento, los sujetos a los

cuales corresponden la pretensión y la obligación, y la medida de éstas”⁴ entonces no es posible imponer y someter al sujeto pasivo de la obligación, el impuesto, sino mediante “una relación determinada en la ley positiva con el hecho jurídico que da nacimiento a la relación misma”⁵, básicamente el “hecho imponible en sí”. En atención que, conforme los articulados referidos de nuestra Constitución es sólo posible, en virtud de una ley imponer, modificar o suprimir impuestos, dejándose de manera reiterada y repetitiva, expresa constancia que éstos no pueden ser determinados por la administración.

Ahora, esta necesidad imperiosa que los impuestos estén definidos por ley, doctrinariamente ha sido analizado desde distintas ópticas, concordándose en cierta medida de la existencia de dos potenciales interpretaciones de este principio, uno más abierto y flexible, en contraposición con uno más ortodoxo y estricto, en ambos casos se sigue la máxima general en donde se entiende que sin ley no hay impuesto, la diferencia entre una y otra postura es la amplitud o suficiencia que debe tener esta ley para los efectos de definir y delimitar el impuesto y sus elementos y hasta qué punto se puede realizar una delegación de legislación y puede emplearse la potestad reglamentaria.

Antes de entrar al análisis de la doctrina más estricta respecto de la más flexible, prudente es un somero análisis de las disposiciones constitucionales sobre las que se basa nuestro principio de reserva legal.

Como hemos señalado, éste es una construcción de la interacción de los artículos 19 N° 20, 63 N° 2 y 14 y del artículo 65 inciso cuarto N° 1 de nuestra Constitución, ¿pero qué disponen estos artículos?

El artículo 19 de nuestra Carta Magna, bien conocido por contener las garantías constitucionales, en lo pertinente reza “La Constitución asegura a todas las personas: [...] 20° La igual repartición de los tributos en proporción a las rentas o en la progresión o forma que fije la ley, y la igual repartición de las demás cargas públicas. En ningún caso la ley podrá establecer tributos manifiestamente desproporcionados o injustos. 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.

⁴ JARACH, D. (2004) “*El hecho imponible*” (pp. 27). Editorial Abeledo- Perrot.

⁵ JARACH, D. (2004). *Ibíd.* (pp. 58-59).

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

Por su parte el artículo 63 N° 2 del mismo cuerpo normativo dispone que "Sólo son materias de ley: [...] 2° Las que la Constitución exija que sean reguladas por una ley;" mientras que el artículo 65, sobre la formación de las leyes señala "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. [...] Corresponderá, asimismo, al Presidente de la República la iniciativa exclusiva para: [...] 1°.- Imponer, suprimir, reducir o condonar tributos de cualquier clase o naturaleza, establecer exenciones o modificar las existentes, y determinar su forma, proporcionalidad o progresión;" el cual si se lee nuevamente con el artículo 63, esta vez numeral 14 vemos que éste dispone que "Sólo son materias de ley: [...] 14° Las demás que la Constitución señale como leyes de iniciativa exclusiva del Presidente de la República;"

La conexión que se aprecia entre todas estas normas, consiste básicamente en el establecimiento del mecanismo que debe seguirse por la autoridad competente, principio de legalidad tratado anteriormente en términos del deber de los órganos del Estado de actuar dentro de sus competencias y facultades, a efectos de legislar en materia tributaria, el que se traduce que, como garantía constitucional es la ley que la que debe fijar la progresión o forma de los tributos a los que se pueden afectar las rentas, entendido este concepto de forma amplia como expresión de riqueza, y éstas normas deberán, necesariamente, tener el rango de ley, la cual además deberá ser de iniciativa exclusiva del Presidencial, la cual deberá dirigirse necesariamente a la Cámara de Diputados (art. 65 inciso segundo de la Constitución).

Ahora, como esbozamos anteriormente, existen dos corrientes o doctrinas respecto del alcance del principio de reserva legal, una de una interpretación más flexible y laxa, mientras que otra es más estricta u ortodoxa.

Si bien en ambas interpretaciones se concibe la ley como elemento medular para el establecimiento de un tributo, aquella doctrina más flexible está por que la suficiencia

de la norma se cumple únicamente con la existencia de la ley que disponga de la creación del tributo, sin que necesariamente ésta deba regular a cabalidad todos los elementos de hecho gravado, siendo suficiente la determinación del hecho gravado y el sujeto pasivo, y en alguna medida se esboce la base o respecto de los componentes sobre los cuales deberá afectarse con el referido impuesto, delegando en la administración o potestad reglamentaria los demás elementos de hecho imponible. Básicamente, lo que se sostiene es que bastaría con la configuración abstracta y genérica del hecho gravado en general para cumplir con el principio de reserva legal, y realizando una delegación respecto de cualquier otro elemento.

Por su parte, en la interpretación más ortodoxa, se sostiene que es la ley misma la que debe ser autosuficiente en el establecimiento de los tributos, debiendo hacerse cargo de todos los elementos de la esencia de éste, desde el hecho gravado, sujeto pasivo, tasa, base, exenciones, procedimientos y demás aspectos propios en la determinación, ejecución y cobro del tributo.

Sobre el particular, nos inclinamos por la teoría ortodoxa, que es la misma que ha sido asumida por nuestro Tribunal Constitucional al señalar 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”⁶, de la lectura de las normas transcritas, resulta clara la intención del constituyente, los elementos del tributo deben definirse en la ley misma, pues en caso contrario, no sólo no se estaría soslayando el principio de reserva legal, si no que se vulneraría una garantía constitucional y además, se infringiría el principio de legalidad, toda vez que establecimiento de los tributos está entregada a ciertos órganos del Estado, bajo cierto procedimiento y éstos, mediante delegaciones estarían abstrayéndose de sus obligaciones constitucionales.

En otras palabras, la reserva legal dispuesta conforme la normativa actualmente vigente en nuestra Constitución se entiende que “los tributos solo pueden ser establecidos, modificados o abolidos en virtud de una ley, en sentido propio y sin efecto retroactivo. No cabe, en consecuencia, la legislación delegada, pudiendo confirmarse esto con la lectura del artículo 64 inciso

⁶ Tribunal Constitucional. (2007, 25 de enero). Fallo Rol 718-2007. Recuperado de: <https://tcchile.cl/>.

2° de la Constitución. Tampoco procede admitir la retroactividad de las leyes impositivas porque vulneran el derecho de propiedad.”⁷.

Sin perjuicio de lo relevante y esencial que es el principio de reserva legal, esto no quiere decir que la ley será omnicomprehensiva. Lo esencial de este principio en materia tributaria, es que el tributo se encuentre íntegramente determinado en la ley, o sea a lo menos determinable, entendiéndose que existen ciertas materias, sea por temporalidad o por especificidad, que no pueden ser reguladas por el legislador y es entonces que cumple un rol crucial la potestad reglamentaria y cierta delegación del poder legislativo al administrativo, pero siempre sobre la base y el entendido que la configuración del tributo fue establecida por el legislador de manera suficiente.

La potestad reglamentaria, entendiéndose por ésta la facultad legislativa delegada en el poder ejecutivo, que es a razón de donde nacen reglamentos entre otras normas jurídicas, es importante y crucial en toda rama del derecho, no siendo las materias tributarias una excepción a dicha norma. Cabe hacer presente que, nuestra Constitución dispone expresamente en el artículo 32 N° 6 que “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; [...]” lo cual es completamente armónico con las demás normas constitucionales previamente tratadas respecto la reserva legal.

Así, es posible entender que nuestro ordenamiento jurídico permite, estrechamente, una delegación respecto la regulación en materia tributaria, pero únicamente en lo que versa a la reglamentación de dichas materias, esto es, la ejecución de lo establecido en la ley misma, sin que se pueda vía decreto imponer, modificar o suprimir tributo alguno, sino más bien regular materias no constitutivas de ley o bien, desarrollar las disposiciones legislativas a efectos que sean ejecutables.

⁷ CEA EGAÑA, J. L. (2020) “*Derecho Constitucional chileno. Tomo II: Derechos, deberes y garantías.*”, (2.ª ed.). Edición Universidad Católica de Chile. Recuperado de: <https://www.everand.com/read/482018334/Derecho-Constitucional-chileno-Tomo-II-Derechos-deberes-y-garantias>

CAPÍTULO III: DEL IMPUESTO TERRITORIAL.

TÍTULO I: De la ley de impuesto territorial.

El impuesto territorial, mal denominado “contribuciones de bienes raíces” se encuentra contenido en la ley N° 17.235, sobre Impuesto Territorial, cuyo texto se encuentra refundido, coordinado y sistematizado en el DFL N° 1 de 1998, a la cual nos referiremos someramente en lo interesante para el presente trabajo.

El impuesto territorial como tal corresponde a un tributo que grava la tenencia de determinados bienes de capital, en particular los bienes raíces, sean éstos urbanos, rurales o agrícolas, los que se afectarán, o gravarán, sobre la base del avalúo fiscal, el cual es determinado por el SII.

En particular el Título I de ésta Ley contiene exclusivamente el artículo 1º, el cual establece el objeto del impuesto, -hecho gravado en sí-, consistente en un impuesto a los bienes raíces, el que se aplicará sobre el avalúo de ellos, determinado conforme las disposiciones de la referida ley, -enunciado vago y general de la base-.

A continuación el Título II, trata de las exenciones, las que se encuentra contenidas en el artículo 2º, único de éste título, disponiendo una exención respecto de ciertos inmuebles, remitiéndose para tal efecto a un “Cuadro Anexo”, hoy Cuadro Anexo N° 1, el cual contiene una nómina de exención en porcentaje, personas o entidades a las que se les aplica, o bien, condiciones que deben cumplir para su exención. Adicionalmente dispone de una exención objetiva dividido por cada una de las series de terreno, señalándose expresamente un monto, disponiendo igualmente que éste se reajustará en la misma proporción en que varíen los avalúos de dicha Serie.

Luego pasa a referirse inmediatamente en el Título III a la tasación de los bienes raíces. En éste Título, compuesto de 4 artículos, desde el 3º al 6º, se refiere a uno de los elementos centrales de esta ley, en cómo se determina la base imponible del impuesto, que corresponderá a un elemento central a analizar sobre la base de los principios constitucionales revisados en el Capítulo anterior.

El Título IV se refiere a la tasa del impuesto, particularmente el artículo 7, así como un procedimiento para aquellos casos que, con ocasión a procesos de reavalúo, el giro exceda de ciertos límites.

Mientras que el Título V, particularmente el Párrafo 2º contempla ciertas consideraciones o factores en virtud de los cuales se pueden generar modificaciones a los avalúos que se determine por parte del SII.

Culmina esta ley con el Título VI respecto de los obligados al pago del impuesto y el Título VII que trata disposiciones varias relativas a la ley en cuestión.

De una primera lectura de la ley es posible sostener que se contienen todos los elementos del hecho gravado, pues existe éste propiamente tal, está dispuesta sobre qué base se cobraría el impuesto, se indica la tasa, eventuales exenciones, consideraciones de modificación procedimental en los ajuste del impuesto, sujeto pasivo y otras materias propias.

TÍTULO II: De la tasación y la determinación de la base imponible.

Como señalamos, este impuesto afecta los bienes raíces, siendo el sujeto pasivo de este impuesto, generalmente hablando, el titular del mismo. Si bien el artículo 1º dispone expresamente que el impuesto se determinará sobre un concepto particular, el avalúo, no lo delimita ni define propiamente tal, sino que hace una remisión a la misma ley al señalar “determinado de conformidad con las disposiciones de la presente ley”.

Como comentamos, el artículo 3º instruye al SII a realizar una tasación de los bienes raíces, cada cuatro años, lo cual corresponde directamente a la determinación de los avalúos de éstos y, por tanto, la base imponible del impuesto territorial. En particular el artículo 3º dispone lo siguiente:

“Artículo 3º.- El Servicio de Impuestos Internos deberá reevaluar, cada 4 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.

No obstante lo dispuesto en el inciso anterior, el Servicio de Impuestos Internos deberá reevaluar, en el período comprendido entre dos reavalúos nacionales, aquellas comunas o sectores de éstas en que se produzca una ampliación en el límite urbano de un plan regulador. Para estos efectos, el Servicio de Impuestos Internos deberá ser informado por la autoridad que promulgue los respectivos planes reguladores del hecho de la publicación de éstos, dentro del plazo de tercero día.

Para efectos del reavalúo a que se refiere el inciso anterior, el Servicio de Impuestos Internos tendrá un plazo de seis meses contados desde que reciba la información señalada.

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 reavalúo, de haberse aplicado las tasas correspondientes del impuesto a la base imponible de cada una de las propiedades.

No obstante lo establecido en el inciso anterior, a aquellos predios cuyo avalúo se determine conforme a lo dispuesto en el inciso segundo, se les girará el total del impuesto revaluado en el semestre anterior al que corresponda aplicarle el nuevo avalúo fiscal.

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 revaluada 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 7 semestres, excluido el primero.

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 tasaré 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 lastreros, 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 séptimo, en lo que corresponda al primer año.”

En este punto hemos de realizar dos distinciones, por un lado está el concepto mismo de tasación, el que, dependiendo de la fuente que se emplee consiste en la acción de graduar el precio o valor de una cosa⁸, determinación del avalúo fiscal de propiedades para efectos de impuesto territorial⁹, concepto último que nos lleva al concepto de “avalúo”, el cual continua con la lógica de corresponder a la asignación de un valor a uno o más bienes particulares.

Lo anterior es relevante por cuanto el mandato que realiza la ley al SII, en este artículo 3°, corresponde a una labor netamente técnica, como puede ser la valorización de bienes raíces, labor que es imposible, a priori, determinar por el propio legislador, dado el paso del tiempo, además de los cambios circunstanciales de cada inmueble, principalmente relacionados con el proceso de urbanización y desarrollo del entorno.

⁸ Real Academia Española. (s.f.). *Diccionario de la lengua española*. Recuperado de: <https://dle.rae.es/tasar>.

⁹ Servicio de Impuestos Internos. (s.f.). *Diccionario Básico Tributario Contable*. Recuperado de: https://www.sii.cl/diccionario_tributario/dicc_t.htm.

Ahora, por otro lado, y sin perjuicio que el encargo que efectúa la Ley al SII es respecto de la una labor técnica, se vuelve necesario revisar la forma en que el legislador realiza la delegación en cuestión, esto en el entendido que el artículo 3° de la Ley 17.235 se limita a instruir al SII la evaluación periódica de los bienes raíces, señalando que podrá solicitar la asistencia y cooperación de municipios y requerir información a los propietarios, todo esto en la forma y plazos que el propio Servicio determine, vale decir, se le entrega al Servicio la potestad no sólo de requerir información, sino establecer cómo y dentro de qué plazo pedirla.

Lo anterior se ve reforzado por lo establecido en el artículo 4° siguiente, en donde nuevamente el legislados entrega al Servicio la facultad para impartir instrucciones técnicas y administrativas para realizar la tasación, disponiéndose de parámetros vagos y generales a los cuales debiera sujetarse dicho órgano administrativo, sin embargo, deja a criterio de éste el establecimiento objetivo de dichos parámetros.

La ley faculta al SII, para que impartir instrucciones técnicas y administrativas para efectuar la referida tasación, debiendo ajustarse a los siguientes criterios:

En la tasación de predios Agrícolas deberá a) confeccionar tablas de clasificación de los terrenos según su capacidad de potencial uso; b) mapas y tablas de ubicación de las vías de comunicación y distancia de servicios y mercados; y c) tabla de valores de los terrenos en conformidad a los mapas y tablas.

Por su parte, la tasación de los predios no Agrícolas, el Servicio deberá confeccionar tablas de clasificación de terrenos y construcciones, fijándose valores unitarios para cada tipo, clasificándose la construcción en su clase, calidad, valores unitarios, especificaciones técnicas, costos, edad, destino, importancia en la comuna y ubicación. Dichos valores se anotarán en tablas de planos de precios considerando los sectores, obras y equipamientos.

Sobre el particular, coincidimos con el Tribunal Constitucional en cuanto a la aseveración que “no existe reproche constitucional para que la Administración cumpla una labor meramente técnica o administrativa para la adecuada determinación de la base imponible del tributo, siempre y cuando la ley establezca los criterios y parámetros a los cuales deba sujetarse la

Administración.”¹⁰, pero a diferencia de lo que sostiene el Tribunal Constitucional en ese fallo de 2007, de la actual redacción de los artículos 3 y 4, no nos parece del todo correcto sostener que el legislador se limite a entregar la ejecución técnica para la determinación de la base, disponiendo de delimitaciones claras y precisas.

El análisis de la jurisprudencia de nuestro Tribunal Constitucional será tratada en capítulos posteriores.

¹⁰ Tribunal Constitucional. (2007, 25 de enero). Fallo Rol 718-2007. Recuperado de: <https://tcchile.cl/>.

CAPÍTULO IV: CONSTITUCIONALIDAD DEL IMPUESTO TERRITORIAL.

Nos referimos al hecho gravado en términos generales. Hablamos sobre alguno de los principios constitucionales en materia tributaria. Se comentó el impuesto territorial y cómo estaría estructurada su base imponible. Señalamos en un inicio que al menos de manera formal era posible apreciar en la Ley N° 17.235 que se contienen todos los elementos del hecho gravado analizados en el Capítulo I precedente.

Sin perjuicio de lo anterior, y conforme lo esbozado en el Capítulo III anterior, especial interés nos suscita la forma en que está construido el articulado encargado de determinar y delegar la forma en que se estructura la base imponible del tributo.

A lo largo del planteamiento de los principios constitucionales en materia tributaria hemos sostenido reiteradamente que las autoridades no pueden abocarse atribuciones distintas de las que la Constitución les otorga, además de analizar la forma de redacción de dichos preceptos en materia tributaria a efectos que las leyes que se dicten en dicha materia, deben ser en sí suficientes y completas, sin perjuicio de eventuales delegaciones en la potestad reglamentaria y la administración general, pero únicamente en orden de materializar la ejecución de la ley, sin que puedan dichos órganos arrogarse atribuciones adicionales ni puedan subsanar imperfecciones o vacíos que existiesen en la ley.

Sin embargo, aun cuando la Ley sobre Impuesto Territorial en los hechos ha salvado los controles de constitucionalidad incorporados en nuestro ordenamiento jurídico, nos parece que de la simple lectura, las reglas establecidas, así como las condiciones y parámetros que presuntivamente debieran establecer el marco de actuación del SII, están dispuestos de manera general y no específicos, lo que ha redundado y generado que ese gran espacio sea llenado vía administrativa por circulares, resoluciones y oficios de este órgano administrativo, los cuales si bien tienen un alto contenido técnico, dejan un alto nivel de discrecionalidad al momento de establecer los elementos específicos para la determinación de la base imponible.

Así se desprende cuando en el artículo 4° N° 1 letra a) el legislador lisa y llanamente dispone que para la tasación de predios agrícolas el Servicio confeccionará “Tablas de clasificación de los terrenos, según su capacidad potencial de uso actual;”, sin disponer si dicha tablas

deben o no considerar tramos, o sobre qué materia debiera versar la capacidad potencial, si la clasificación de los terrenos se deberá tomar en consideración el tipo de suelo (valles, áreas fértiles, terrenos de secano). Básicamente le entrega plenas facultas al Servicio para definir la clasificación de los terrenos además de definir qué se entiende por capacidad potencial de los mismos.

Del mismo modo, en el N° 2 del mismo artículo, se vuelve a entregar al SII la labor de confección de tablas de clasificación tanto de terrenos como construcciones, en donde si bien el legislador trata de acotar las consideraciones para su confección, lo realiza sobre conceptos generales que no delimitan el alcance o los efectos que debiera tener cada parámetros, dejando dicha decisión a la discreción del Servicio.

Tampoco se establece para el Servicio la obligación de rendir cuenta documentada y fehaciente de los criterios empleados en el desarrollo de su labor, sino uno meramente informativo respecto de los resultados del proceso.

En otras palabras, la técnica legislativa empleada en términos de no establecer una base fija dada la tecnicidad y especificidad del tipo de impuesto de que trata, es aceptable dentro de los principios constitucionales en materia tributaria, sin embargo, en la práctica la forma en que ha quedado establecida resulta al menos insuficiente para efectos de asegurar que en la ley existen todos los elementos para la determinación del hecho imponible en general, y sostener que la delegación que se efectúa es meramente de ejecución de lo resuelto en la ley.

De esta manera, al contrastar este tributo con los principios dispuesto en nuestra Constitución, no es posible desconocer que existen elementos que generan un manto de dudas sobre la constitucionalidad del impuesto y la forma en que está establecido, si la delegación que efectúa el poder legislativo no escapa de lo permitido en la Constitución, afectándose el principio de reserva legal, así como el de legalidad.

En particular, el principal alcance se genera en la determinación de la base del impuesto, en donde la determinación del valor del predio, esto es, el avalúo fiscal, está entregado íntegramente a un órgano administrativo, el cual es plenipotenciario para definir los criterios sobre los cuales se realiza la valorización, respecto del cual sólo se le ha establecido un amplio marco

de acción, en vez de establecer de manera clara y precisa los parámetros, límites y ámbitos respecto de los cuales se configura la base imponible de este impuesto.

En opinión del profesor Pedro Massone Parodi “La ley debe contener la definición completa de todos los elementos de la obligación tributaria. La delegación al ejecutivo o, peor aún, a la administración tributaria, de la facultad de definir uno o algunos de los elementos de tal obligación constituye una violación del principio constitucional de legalidad.”¹¹

¹¹ MASSONE, P. (s.f.). Conversaciones tributarias del Instituto Chileno de Derecho Tributario: Constitucionalidad del Impuesto Territorial. Recuperado de: <http://www.ichdt.cl>.

CAPÍTULO V: JURISPRUDENCIA.

TÍTULO I: Inconstitucionalidad en derecho tributario.

Vinculado con lo comentado en el capítulo anterior, es la declaración de inconstitucionalidad, la cual, como fluye de la palabra misma, corresponde a la declaración que efectúa aquel tribunal especialmente establecido para ello, el Tribunal Constitucional, cuando una ley, norma, precepto, en todo o parte, es contrario a las disposiciones que se encuentran contenidas en nuestra Constitución.

Sin entrar a analizar de manera profunda el proceso para la declaración de inconstitucionalidad, sí resulta necesario establecer el marco general, respecto del cual podemos señalar corresponde al resultado del control de constitucionalidad, que puede darse *ex antes* de la dictación de la norma, en consideración al artículo 93 de nuestra Constitución que exige un control preventivo del Tribunal Constitucional previo a la promulgación de cualquier ley, o bien, *ex post*, como resultado de haberse impetrado acción de inaplicabilidad, también denominado recurso de inaplicabilidad.

El control de constitucionalidad es *“un tema de confrontación de normas. Es una cuestión estrictamente lógica en que tienen importancia fundamental, la gramática, el sentido de la ley, la historia y por supuesto, el texto de la Constitución y su sentido teleológico”*¹².

A diferencia del control preventivo, para incoar la acción de inaplicabilidad es requisito que ésta sea interpuesta en el marco de una gestión judicial pendiente, entregando la legitimación activa sólo a aquellas partes involucrada o el juez del proceso en cuestión, siempre que la aplicación de la normativa, lesione o pudiera lesionar de alguna manera sus garantías constitucionales. Con todo, los efectos de la inaplicabilidad, conforme se dispone en el inciso segundo del artículo 3 del Código Civil, sólo tendrá efecto respecto de la causa y las partes respecto de las cuales se pronuncie.

¹² SAENGER, F. (2007). *“Acción de inaplicabilidad, e Inconstitucionalidad. Facultades del Nuevo Tribunal Constitucional. Algunos Casos Jurisprudenciales”*, En Revista de Estudios Constitucionales de CECOCH (p. 322). Recuperado de: http://www.cecoch.cl/htm/revista/docs/estudiosconst/revistaano_5_1_hm/accion_de%20Inap_5_1-2007.pdf.

Ahora, el procedimiento de inaplicabilidad con efecto relativo, corresponde a la etapa previa y necesaria para avanzar al siguiente, correspondiente a la declaración de inconstitucionalidad del precepto declarado inaplicable, acción que, a diferencia de la inaplicabilidad, puede ser impetrada de oficio por el Tribunal Constitucional, o bien, por cualquiera interesado, entregando la Constitución, conforme al artículo 93, inciso duodécimo, acción pública para incoar la acción de inconstitucionalidad de preceptos declarados inaplicables. En este caso, los efectos pasan a ser *erga omnes*, toda vez que, en caso de ser favorable, y declararse la inconstitucionalidad, el precepto es derogado del ordenamiento jurídico.

En el marco del derecho tributario nacional, existe más de un caso en donde el Tribunal Constitucional ha declarado la inaplicabilidad de un precepto tanto del Código Tributario como de la Ley sobre Impuesto a la Renta¹³, así la inconstitucionalidad.

Especialmente interesante nos resulta la declaración de inaplicabilidad y posterior declaración de inconstitucionalidad del artículo 116 del Código Tributario vigente hasta el 29 de marzo de 2007, el que rezaba “*El Director Regional podrá autorizar a funcionarios del Servicio para conocer y fallar reclamaciones y denuncias obrando "por orden del Director Regional"*”.

En dicho artículo sin más, se facultaba al Director Regional a autorizar a funcionarios para conocer y fallar reclamaciones y denuncias por su orden, lo cual no es más que una delegación de jurisdicción.

En su oportunidad, cuando finalmente el Tribunal Constitucional declara inconstitucional este precepto, funda su sentencia en el principio de legalidad, en términos que los órganos del Estado deben someter su actuación a la Constitución, siendo indispensable para la validez y sujeción a derecho, la investidura regular previa, sosteniendo que la delegación que prevenía el, en ese entonces, artículo 116 del Código Tributario transgrediría asimismo la garantía contenida en el artículo 19 N° 3 relativo a ser juzgado por comisiones especiales.

Suena similar, ¿no?

¹³ Existen pronunciamientos a favor de la inaplicabilidad respecto de los artículos 33, N°1 letra g) y 59, inciso cuarto numeral 2, ambos de la Ley sobre Impuesto a la Renta y los artículos 26 bis, 53 inciso tercero, 93, 96, 116, 139 inciso primero, 140, 163 letra E párrafo 1.0 y letra F, 171 incisos primero y cuarto y 177, todos del Código Tributario.

TÍTULO II: Acción de inaplicabilidad por inconstitucionalidad relativo Ley 17.235.

En lo relativo a la Ley N° 17.235, existen más de un pronunciamiento por parte del Tribunal Constitucional que ha versado sobre ésta, respecto de los distintos artículos que la componen, encontrando causas como las ventiladas en los roles 718-2007, 749-2007, 773-2007, 822-2007, 1.234-2008 y 1.434-2009, por indicar algunas.

En su mayoría, dichas acciones son interpuestas, aduciendo la inaplicabilidad al caso particular derivada de la inconstitucionalidad de los artículos 1º, 3º y 4º, N° 2º, de la Ley N° 17.235, entre otros, existiendo en el caso concreto, fallos a favor y en contra, respecto de la solicitud general y otros preceptos relacionados, más no la declaración de inaplicabilidad misma de los artículos 3º y 4º.

Sobre el particular, cuando se analizan por parte de este Excelentísimo Tribunal los principios de legalidad y reserva legal en los distintos fallos, es consistente al señalar que este es un principio en extremo relevante y “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”¹⁴, estimándose que se infringe nuestra Constitución cuando una ley, por mucho que contemple un máximo de impuesto aplicable, entrega a un reglamento la determinación de las condiciones, plazos, tramos y modalidades respecto de las cuales deberá aplicarse para su pago.

De este modo, este Excelentísimo Tribunal ha sostenido en reiterados fallos que todos los elementos esenciales del hecho gravado correspondientes al tributo deben quedar establecidos en la misma ley por el propio legislados, debiendo éstos ser autosuficientes sin posibilidad de efectuar declaraciones vagas y genéricas a la potestad ejecutiva mediante la reglamentación, de modo tal que la obligación quede determinada y sea posible cumplirla sin necesidad de otro antecedente, y es dentro de estos elementos esenciales de la obligación tributaria, que encontramos la determinación o determinabilidad de la base imponible.

¹⁴ Tribunal Constitucional. (1996, 14 de octubre). Fallo Rol 247-1996. Recuperado de: <https://tchile.cl/>.

Luego en relación a la posibilidad de remisión a la potestad reglamentaria en materia tributaria, éste Tribunal, conforme igualmente mencionamos en capítulos anteriores, sostiene que sí es posible efectuarla, pero que, para aceptarla, dicha remisión deberá ser en términos tales que “se limitara a la aplicación de la ley sin facultades discrecionales, en forma análoga al acto administrativo de determinación o acercamiento”¹⁵, en otras palabras, que la ejecución de los preceptos legales tributarios respecto de los cuales se realiza esta remisión reglamentaria, tenga un único resultado posible, pues se encuentra sustraído de cualquier discrecionalidad, impidiendo de este modo que sea la voluntad reglamentaria o administrativa la que en definitiva fije o concrete un elemento del hecho imponible.

En definitiva, el Tribunal Constitucional ha sostenido que “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”¹⁶.

Ahora, cuando este Excelentísimo Tribunal analiza, en sí, la facultad de tasación entregada al SII, sostiene que la norma en cuestión se limita a señalar que dicho Servicio deberá practicar el proceso de reavalúo estableciéndose en la ley las fuentes a través de la cual la entidad fiscalizadora puede obtener información, “fijando límites precisos y objetivos” que son aplicable en el proceso de reavalúo, siendo una norma procedimental.

Esta declaración, a nuestro parecer algo desafortunada dada la redacción pretérita y actual de la norma, es contraria a lo indicado por el propio Tribunal en el fallo Rol Causa N° 183 de fecha 17 de mayo de 1994, citado a su vez en varias causas que tratan la cuestión, en donde sostiene que el principio de reserva legal y la remisión a la potestad reglamentaria ha sido permitida siempre que los parámetros generales estén establecidos en la ley de modo que “por medio de simples cálculos regulados por la misma ley, se llegare a una precisa determinación, respetándose de esta manera el requerimiento constitucional de que sea la voluntad del legislador y no la de otros la que conduzca a establecer la exacción de que se trate”.

¹⁵ Cita reiterada efectuada en diversos fallos por el Tribunal Constitucional de Valdés Costa, R. (1992). *Instituciones de Derecho Tributario* (p. 152). Recuperado de: <https://tcchile.cl/>.

¹⁶ Tribunal Constitucional. (2007, 26 de noviembre). Fallo Rol 773-2007. Recuperado de: <https://tcchile.cl/>.

Así las cosas, de lo sostenido por el Tribunal Constitucional en 1994 relativo a la remisión que puede efectuarse a la potestad reglamentaria, en relación a los elementos del impuesto territorial, es dable sostener que todos los elementos de dicho impuesto deberían encontrarse contenidos en la norma con una precisión tal que impidiera al órgano administrativo cualquier discrecionalidad; siendo en este entendido contradictorios los mismos considerandos del propio Tribunal al disponer en reiterados fallos que “Finalmente, el precepto en cuestión da reglas y fija límites precisos” con “el referido artículo 3º se limita a fijar el ámbito o marco general de atribuciones dentro del cual debe actuar el Servicio de Impuestos Internos”¹⁷, en circunstancias que el mismo Tribunal considerandos previos señala “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”¹⁸.

Todo lo anterior sin entrar en el análisis semántico del concepto “tasar” y “revaluar” contenidos en la Ley Nº 17.235, del cual algo esbozamos los capítulos iniciales, en donde, a diferencia de lo sostenido por el Tribunal, a nuestro parecer la Ley entrega plenas facultades al órgano administrativo, pero no sólo para determinar la base en sí, sino que además lo faculta expresamente para la confección de las tablas de clasificación, la determinación de Áreas Homogénea, la modificación de criterios de clasificación, como ocurrió con el cambio de concepto desde “Zona de Características Similares” o ZCS considerados en el 2006, por el concepto de “Área Homogénea” o AH, considerado a partir de 2013 en adelante, conceptos ambos que ni siquiera se encuentran contenidos en la Ley, entre otras materias.

En definitiva, en distintas sentencias dictadas por nuestro Tribunal Constitucional, encontramos un razonamiento extendido de lo que es el principio de legalidad tributario, así como la posibilidad de remisión a la potestad reglamentaria administrativa, sin embargo, a nuestro entender, cuando llega al momento del análisis particular de los artículos 3º y 4º de la Ley Nº 17.235, respecto de los cuales se suscita este manto de dudas respecto su constitucionalidad conforme hemos planteado, el Tribunal da un vuelco respecto de lo sostenido anteriormente de modo tal que pasa de la necesidad que la potestad reglamentaria no sea más que la aplicación misma de la ley, a declarar

¹⁷ Tribunal Constitucional. (2007, 26 de noviembre). Fallo Rol 773-2007. Recuperado de: <https://tcchile.cl/>. Idéntico tenor de considerando se contienen en otros fallos.

¹⁸ Tribunal Constitucional. (2007, 26 de noviembre). Fallo Rol 773-2007. Recuperado de: <https://tcchile.cl/>. Idéntico tenor de considerando se contienen en otros fallos.

que los referidos artículos son normas procedimentales que fijan límites y marcos de actuación generales suficientes para entender cumplido los principios respectivos.

CONCLUSIONES.

En términos generales, el impuesto territorial y su análisis de constitucionalidad no es una materia pacífica y no se encuentra exenta de conflictos, no existiendo voces unánimes sobre la materia, sin perjuicio de ello, resulta más o menos evidente que existen determinados elementos que suscitan dudas e inquietudes y que debieran, al menos, ser reconsiderados por el legislador y Tribunal Constitucional, como lo son:

Principios constitucionales de legalidad y reserva legal: La relación entre el principio de legalidad y reserva de ley es esencial en el ámbito tributario. Exigiéndose que la ley sea autosuficiente, además de clara en la definición de los elementos del tributo, impidiendo que en su aplicación o ejecución exista espacio para discrecionalidad administrativa.

La potestad reglamentaria: Aunque en materia tributaria todo impuesto debe quedar suficientemente dispuesto por ley, esto no impide que, a efectos de la aplicación en sí, el legislador realice una delegación ejecutiva en la potestad reglamentaria, siempre que éstos aspectos no sean constitutivos de ley, siendo esencial que el ejercicio de esta potestad se realice dentro de los límites establecidos por la legislación y la Constitución. Si la ley no proporciona los límites adecuados surge la incertidumbre respecto la constitucionalidad de la norma.

Límites y precisiones dispuesto en la ley: Que la ley carezca, o establezca de manera insuficiente los límites y precisiones respecto a la determinación de uno cualquiera de los elementos de los tributos, generar y redundar en el surgimiento de dudas sobre el cumplimiento de los principios constitucionales, afectándose la seguridad y certeza jurídica, además de permitir el surgimiento de interpretaciones arbitrarias.

Delegación al Servicio de Impuestos Internos: Conforme lo señalador respecto la potestad reglamentaria, la objeción no surge respecto de la delegación en sí que realiza el legislador, sino más bien de la falta de definiciones específicas, delimitaciones y flancos que quedan descubiertos en la ley con respecto a la determinación de uno cualquiera de los elementos del tributo. Entregar facultades al SII de manera plenipotenciaria, permitiéndole a éste la potestad de establecer criterios y parámetros para la tasación, disponiendo únicamente de conceptos generales, sin una pauta o elementos más precisos y acotados, redundar en el cuestionamiento sobre la

constitucionalidad, especialmente si esta delegación pareciera afectar los principios constitucionales de legalidad y reserva legal.

BIBLIOGRAFÍA

- AVILÉS HERNÁNDEZ, Víctor Manuel. (s.f.) “*Sentencias del Tribunal Constitucional con alcances tributarios*”. Recuperado de: <https://lyd.org/wp-content/uploads/2016/12/pp-163-192-Sentencias-del-Tribunal-Constitucional-con-alcances-tributarios-VMAviles.pdf>.
- Biblioteca del Congreso Nacional de Chile – BCN. (s.f.). Recuperado de: <http://www.bcn.cl>.
- CEA EGAÑA, José Luis. (2020). “*Derecho Constitucional chileno. Tomo II: Derechos, deberes y garantías*.”, (2.^a ed.). Edición Universidad Católica de Chile. Recuperado de: <https://www.everand.com/read/482018334/Derecho-Constitucional-chileno-Tomo-II-Derechos-deberes-y-garantias>.
- Diccionario de la Real Academia Española de la Lengua. (s.f.). Recuperado de: <https://dle.rae.es/tasar>.
- FERNÁNDEZ PROVOSTE, Mario & FERNÁNDEZ PROVOSTE, Héctor. (1952). “*Principios del Derecho Tributario*”, Editorial Jurídica.
- FIGUEROA, Patricio. (2007). Conversaciones Tributarias del Instituto Chileno de Derecho Tributario Sentencias del Tribunal Constitucional en Materia de Impuesto Territorial Recuperado de: <http://www.ichdt.cl>.
- JARACH, Dino. (2004). “*El hecho imponible*”. Editorial Abeledo-Perrot.
- JARACH, Dino. (1996). “*Finanzas Públicas y Derecho Tributario*”, Editorial Abeledo-Perrot.
- Jurisprudencia Tribunal Constitucional. (s.f.). Recuperado de: <https://tcchile.cl/>.
- MASSONE PARODI, Pedro. (1975). “*Principios de Derecho Tributario*”, Editorial Edeval.
- MASSONE PARODI, Pedro. (1969). “*El Hecho Jurídico Tributario*”, Editorial Edeval.
- MASSONE PARODI, Pedro. (s.f.). *Conversaciones Tributarias del Instituto Chileno de Derecho Tributario Constitucionalidad del Impuesto Territorial*. Recuperado en: <http://www.ichdt.cl>.
- SAENGER G., Fernando. (2007). “*Acción de inaplicabilidad, e Inconstitucionalidad. Facultades del Nuevo Tribunal Constitucional. Algunos Casos Jurisprudenciales*”. Revista de Estudios Constitucionales de CECOCH. Recuperado de: http://www.cecoch.cl/hm/revista/docs/estudiosconst/revistaano_5_1_hm/accion_de%20Inap_5_1-2007.pdf].
- Servicio de Impuestos Internos. (s.f.). *Administrador de Contenido Normativo*. Recuperado de: <https://www3.sii.cl/normaInternet/>.
- Servicio de Impuestos Internos. (s.f.). *Diccionario básico tributario contable*. Recuperado de: https://www.sii.cl/diccionario_tributario/dicc_t.htm.