

Sentencias del Tribunal Constitucional con alcances tributarios



VÍCTOR MANUEL AVILÉS HERNÁNDEZ
Profesor Facultad de Derecho, Universidad de Chile

RESUMEN

El presente artículo analiza dos fallos del Tribunal Constitucional. Los mismos fueron dictados conociendo de recursos de inaplicabilidad que presentan algún alcance de interés para el derecho tributario. El primero de ellos (rol 718 de 2007) se refiere a las normas sobre impuesto territorial. Concretamente, se cuestiona la constitucionalidad de los impuestos al patrimonio, su justicia en el caso preciso y el cumplimiento de los requisitos de la reserva de ley en materia tributaria, esto último, en aspectos tales como la determinación de la base imponible, la tasa y la procedencia de exenciones. El fallo de este recurso, replicado en otras causas como las de los roles 759 y 773, ambos de 2007, declara inaplicable el precepto que remite a la potestad reglamentaria la determinación de la procedencia de una exención, atendido el principio de la reserva legal. El resto de los capítulos del recurso son desechados. El segundo de los fallos comentados (rol 616-2006) se refiere a la inaplicabilidad de los artículos del Código Tributario y de la Ley Orgánica del Servicio de Impuestos Internos que confieren competencia a los directores regionales del Servicio de Impuestos Internos para conocer, en primera instancia, de reclamaciones tributarias y de la aplicación de ciertas sanciones. Se discurre sobre el sabido cuestionamiento del carácter de “juez y parte” que tendrían los mencionados funcionarios del Servicio de Impuestos Internos, afectándose los principios del debido proceso. El fallo rechaza el recurso por una serie de argumentos que, estimamos, pueden ser revisados. Ambos fallos, adicionalmente, plantean importantes aspectos de interés general para el derecho constitucional.

SUMARIO

I. Introducción. II. Resumen y análisis del fallo del rol 718-2007. III. Resumen y análisis del fallo del rol 616-2006. IV. Conclusiones. Bibliografía.

1. INTRODUCCIÓN

Los fallos que se comentan, en sus alcances tributarios, abarcan aspectos tanto sustantivos –es decir, relativos a los tributos– como adjetivos o procesales. Ambas sentencias son relevantes desde el punto de vista de las políticas públicas en lo estrictamente tributario y, por extensión, en materias regulatorias en general.

El fallo dictado en el rol 718-2007, junto con reafirmar cierta jurisprudencia sobre la posibilidad de establecer tributos al patrimonio, tiene la relevancia de acoger el recurso declarando la inaplicabili-

dad de un precepto legal, con alcances que no podemos dejar de clasificar como generales. En efecto, más allá de la naturaleza relativa del recurso de inaplicabilidad, el pronunciamiento es concluyente y trasciende los elementos puntuales del caso. Así, concluye la sentencia que el principio de reserva de ley en materia tributaria se aplica tanto al establecimiento de tributos y cada uno de sus elementos, como a las exenciones. Adicionalmente, dicho principio sería compatible con la potestad reglamentaria de ejecución solo si la misma es llamada a determinar aquello que ya se encuentra establecido en la ley y no puede optar entre alternativas, ejerciendo discrecionalidad, aunque la misma no sea calificable de arbitraria. Finalmente, el principio de reserva de ley no sería incompatible con la determinación de la base imponible y la tasa por parte de la autoridad administrativa, en el entendido que la ley sienta las reglas que tienden a conducir al reglamento a una solución única posible.

Más allá de algunos aspectos que se comentarán desde una perspectiva crítica, el fallo del rol 718-2006 –reafirmado en otros pronunciamientos– tiene la ventaja de fijar, como pocos, una doctrina en cuanto a la potestad reglamentaria de ejecución en materia tributaria¹. Lo anterior, representa una importante señal para el colegislador así como una garantía de los principios de la seguridad y certeza jurídica, de tan elevada importancia para el desenvolvimiento de la actividad empresarial y económica.

La sentencia dictada en el rol 616-2006 se refiere, en lo central, a la posibilidad de que el tribunal, esto es, el órgano que ejerce la función jurisdiccional en virtud de haber sido llamada al efecto por la ley, sea de naturaleza administrativa y, adicionalmente, tenga un interés funcionario coincidente con una de las partes en conflicto.

Este fallo discurre, de una manera que compartimos solo relativamente, sobre los alcances del debido proceso y sobre la relevancia de los efectos de la sentencia de inaplicabilidad al momento de determinar cómo resolver, precisamente, la cuestión sometida a su conocimiento. Creemos que el análisis que despliega la resolución en cuestión no es definitivo y tiene un carácter particularmente relativo, más allá del que le imprime naturalmente el recurso de inaplicabilidad. Por ello, en nuestra opinión, no puede extraerse de este fallo un precedente permanente que permita sostener que siempre será constitucionalmente legítimo, en materia tributaria o regu-

¹ Sobre la evolución que ha tenido el tratamiento de esta materia ver CÉSPEDES (2002).

latoria, que la jurisdicción sea ejercida, a lo menos en primera instancia, por el propio ente fiscalizador desdoblado ahora como juez.

A continuación, además de resumirse los argumentos de las partes y los considerandos de las sentencias, así como sus prevenciones y votos de minoría, se hará una crítica eminentemente práctica (por contraposición a una de corte doctrinario) de los distintos elementos en juego. Entendemos que ese es el propósito de esta publicación, pues la misma apunta a un público que excede al propio de los juristas.

II. FALLO SOBRE LA RESERVA DE LEY EN MATERIA TRIBUTARIA (SE ACOGE RECURSO DE INAPLICABILIDAD EN RELACIÓN A LAS EXENCIONES. ROL 718-2007)

2.1 Resumen del caso y de la sentencia

Con motivo de un procedimiento de reclamo de avalúo fiscal seguido ante un tribunal tributario, una sociedad anónima propietaria de un conjunto de inmuebles mayoritariamente destinados a actividades deportivas (estadio de colonia), interpuso una acción de inaplicabilidad por inconstitucionalidad en relación a los artículos 1, 3, 4, 5, 7, 10, 12 y 16 de la Ley 17.235 (“Ley de Impuesto Territorial”), del artículo 2 de la Ley 20.033 y de otras normas, todas relativas a la nómina de exención total del impuesto territorial, denominado comúnmente *contribuciones* de bienes raíces.

Las normas impugnadas se refieren al establecimiento del impuesto territorial, la determinación de su base imponible y de la tasa, así como de las exenciones aplicables, razón por lo que las normas impugnadas serían decisivas en la resolución de la gestión pendiente.

Los argumentos que fundamentan el recurso o su rechazo, expresados por la recurrente y el Consejo de Defensa del Estado (“CDE”), respectivamente, serían los siguientes:

- i) Se trataría de un impuesto al patrimonio (los bienes raíces) y no a las “rentas”, lo que sería contrario a lo dispuesto en el número 20 del artículo 19 de la Constitución Política de la República, norma que garantizaría que los impuestos deben gravar las rentas y no los haberes. En efecto, el texto de la Constitución de 1925 permitía expresamente la tributación sobre haberes, lo que se eliminó del texto constitucional vigente, señal de que se

limitaría la procedencia de los tributos a dicho respecto. Adicionalmente, un tributo al patrimonio sería injusto, violentando en otro de sus aspectos la norma invocada toda vez que encubriría una doble tributación, pues el haber ya pagó impuesto, a su vez, en el momento en que se generó como renta. Finalmente, la injusticia del caso concreto sería que el contribuyente, por su objeto, no podría pagar dicho tributo. En efecto, el principal objeto del contribuyente sería la recreación y deporte y el mismo se financiaría con el aporte de sus socios.

El CDE sostiene, en contrario, que el sentido del párrafo primero del número 20 del artículo 19 de la Constitución Política de la República no es limitar la tributación solo a las rentas con exclusión de los haberes, sino reafirmar las garantías de la reserva de ley en materia tributaria y de la igual repartición de los tributos. En apoyo de su argumento, cita el artículo 65 de la Constitución Política de la República que habla de “tributos de cualquier naturaleza” y la disposición sexta transitoria, misma que dejó vigentes los tributos de afectación existentes antes de la entrada en vigor de la Carta Fundamental que rige en la actualidad;

- ii) Las normas impugnadas atentarían contra el principio de la legalidad o, más propiamente, de reserva de ley en materia tributaria, contenido en el número 20 del artículo 19; número 2 del artículo 63 y número 1 del inciso cuarto del artículo 65, todos de la Constitución Política de la República. En efecto, la ley remitiría o delegaría, de manera impropia, a la autoridad administrativa la facultad de determinar la tasa o alícuota del impuesto; la base imponible, y la procedencia de ciertas exenciones, todo ello a través de uno o más actos administrativos. Tanto la tasa como la base imponible serían elementos de la esencia del tributo.

A mayor abundamiento, a contar de 2006 se llevó adelante el proceso de reavalúo fiscal, en base a una serie de actos administrativos previos sobre estimación del valor de terrenos y construcciones, coeficientes de ajuste y otros elementos que, en su conjunto, determinaron la base imponible del tributo. Adicionalmente, la ley prevé la realización por parte de la administración de una serie de ajustes a la baja de la tasa aplicable del impuesto, a efectos de incrementar paulatinamente la recaudación total.

El CDE señala que las normas impugnadas respetarían el principio invocado, toda vez que los elementos del tributo se encuentran

determinados en la propia ley o serían determinables en base a un simple cálculo realizado conforme sus reglas. En lo referente a los tributos *ad valorem*, los mismos presentarían esta característica especial de que no es posible fijar la base imponible por ley. El Servicio de Impuestos Internos solo sistematiza y constata elementos que son existentes *a priori* y que no crea al momento de determinar el avalúo.

- iii) La procedencia de la exención asociada a las instalaciones deportivas quedaría sujeta, en última instancia, a la celebración de un convenio por parte de su propietario con establecimientos educacionales. El contenido de dicho convenio sería fijado, en última instancia, por la autoridad administrativa de manera que sería ella la que determinaría, finalmente, quiénes pueden acceder a la exención. Dichos convenios permitirían el uso gratuito de las instalaciones por parte de los establecimientos deportivos y, además de ceñirse a los requisitos establecidos administrativamente en un reglamento, deberían ser refrendados por la autoridad de educación. Así, la exención no la conferiría la ley, sino el reglamento –en cuanto a sus requisitos generales– y la autoridad administrativa, en lo concreto, por la vía de refrendar el convenio suscrito.

Por su parte, adicionalmente, la recurrente sostiene que el contenido de dichos convenios, según fue establecido por la autoridad administrativa, sería también inconstitucional pues permitiría privar a los dueños del inmueble de su derecho de uso del mismo siendo que el número 24 del artículo 19 de la Constitución Política de la República establecería que dichas limitaciones solo pueden ser establecidas en la ley. Finalmente, la carga que supondrían estos convenios, impedirían la captación de nuevos socios y el desarrollo de proyectos futuros en base a los fondos recibidos, todo lo que atentaría contra el número 21 del artículo 19 de la Constitución Política de la República (libre desarrollo de actividades empresariales) por la saturación de las instalaciones y la consecuente necesidad de cobrar más a los asociados actuales.

El CDE contesta señalando que la regla general de ley es que los establecimientos deportivos deben pagar el impuesto territorial, siendo una opción establecida en favor del contribuyente acogerse o no a la exención en comento. Así, el artículo impugnado, lejos de limitar la propiedad del contribuyente, es una opción a la que puede acogerse para no pagar el impuesto territorial. Por su parte, la

norma reglamentaria solo ejecutará los actos que la ley le encomienda pero no establecerá exigencias. Además, mal puede entenderse que se limita el emprendimiento por el hecho de que, voluntariamente y a objeto de acogerse a una exención, el contribuyente opte por celebrar un convenio con una entidad educacional.

Frente a los argumentos antes expuestos, el Tribunal Constitucional, en los diferentes considerandos de su sentencia, declara los siguientes aspectos que creemos de interés recalcar:

- i) Establece que el procedimiento de reclamo de avalúo consiste en una gestión judicial pendiente, dentro de la que cabe interponer el recurso de inaplicabilidad (considerando cuarto);
- ii) Establece que la impugnación conducida a través del recurso en análisis se referiría a la aplicación de determinados preceptos al caso concreto, la que resultaría inconstitucional (considerando séptimo);
- iii) El principio de la reserva legal en materia tributaria se encontraría consagrado en el número 20 del artículo 19 (como garantía); en el número 1 del artículo 65 (dentro de las materias de iniciativa exclusiva del Presidente de la República), y en los números 2 y 14 del artículo 63 (sobre materias de ley), todas disposiciones de la Constitución Política de la República.

En este punto, el Tribunal Constitucional reconoce que el alcance del principio de la reserva legal en materia de tributos resulta también aplicable a las exenciones y no solo a las normas que establecen cargas. En el mismo punto, y en una conclusión que creemos correcta, el Tribunal declara que no procedería –de conformidad al artículo 64 de la Constitución Política de la República– la delegación de facultades legislativas al Presidente de la República en estas materias.

Prosigue el Tribunal Constitucional, acertadamente, declarando que el principio de reserva legal es una expresión más del principio general de la juridicidad de la actuación del Estado, contenido en los artículos 6º y 7º de la Constitución Política de la República, referida específicamente al coesgislador.

Sobre el alcance de la reserva legal en materia tributaria, el Tribunal Constitucional señala que la ley debe establecer todos los elementos del tributo, de manera que no procede la remisión al reglamento de ningún aspecto que le permita tomar opciones y, en definitiva, intervenir en la igual repartición de los tributos. La ley debe ser

precisa y no realizar remisiones vagas al reglamento que permitan a este último optar entre alternativas.

No obstante lo anterior, sí procede la remisión al reglamento en aspectos de detalle técnico, en la medida que solo sea a efectos de determinarlos en base a las reglas que se encuentran establecidas en la propia ley, sin que la autoridad administrativa pueda ejercer discrecionalidad alguna. Es la voluntad del legislador la que debe determinar la repartición del tributo y ello presupone el establecimiento de todos sus elementos. En este sentido, el texto de la Constitución de 1980 sería más estricto que su predecesora, pues la actual Carta Fundamental no permitiría que el reglamento cree tributos, ni siquiera previa autorización del legislador (considerandos undécimo a trigésimo tercero).

- iv) El impuesto territorial es un impuesto de tipo patrimonial, el que no sería inconstitucional toda vez que el concepto de *haber* y *renta* son similares. Por su parte, en una interpretación sistemática, el número 20 del artículo 19 y el artículo 65, ambos de la Constitución Política de la República, hablan de tributos de “cualquier naturaleza”, lo que no los limita a los meramente relativos a la renta. Aún más, el mismo numeral citado, habla de tributos que graven actividades y “bienes”, por lo que quedarían comprendidos los impuestos patrimoniales. Por su parte, la disposición sexta transitoria permite expresamente la supervivencia, bajo el mandato de la Constitución de 1980, de aquellos tributos de afectación preexistentes, como es el caso del impuesto territorial (considerandos trigésimo cuarto a cuadragésimo).
- v) La Constitución prohíbe los tributos manifiestamente desproporcionados o injustos, esto es, aquellos que impiden el ejercicio de actividades o impliquen una expropiación, ambas manifestaciones.

El objeto del recurso en cuestión es determinar si la aplicación de un precepto, a las condiciones específicas de una situación determinada, resulta contraria a la Constitución Política de la República. No se busca a través de este recurso una contradicción general y abstracta, sino una concreta. Por ello, al no haberse acreditado que el importe del tributo impide al recurrente el desarrollo de la actividad que constituye su objeto, de manera manifiesta e injusta, no puede acogerse la alegación pues se trataría de un reproche abstracto y general (considerandos cuadragésimo primero a cuadragésimo quinto).

vi) Las normas que facultan al Servicio de Impuestos Internos para realizar el avalúo o su modificación (esto es, fijar la base imponible) serían procedimentales. En efecto, la labor técnica de avalúo se realiza sobre bases claras establecidas por la propia ley, mismas que impiden la discrecionalidad administrativa. Lo anterior, pues resultaría imposible la realización del avalúo en la propia ley. En todo caso, la misma ley permite la revisión del avalúo realizado por el Servicio de Impuestos Internos (considerandos quincuagésimo, quincuagésimo tercero, quincuagésimo quinto). Por su parte, la formación del rol es una consecuencia posterior del avalúo y no implica la determinación de la base imponible por parte del ente administrativo (considerandos quincuagésimo octavo y septuagésimo cuarto).

Así, la ley habría establecido la base imponible (el monto fruto del avalúo) y encargado solo su simple determinación a la autoridad administrativa, sobre bases suficientemente reguladas y sin espacio para la discreción (considerandos sexagésimo a sexagésimo segundo).

vii) La tasa del impuesto la fija el legislador, pero permite un ajuste y fijación de la tasa final por decreto supremo en caso que, con motivo de un reavalúo, la recaudación agregada supere un determinado porcentaje en relación a la anterior recaudación. Al respecto, no existiría un problema de reserva de ley, toda vez que la autoridad solo constataría un hecho y, en base a un simple cálculo determinado con detalle en la propia ley, daría cuenta de su resultado (considerando septuagésimo primero).

Por su parte, el decreto supremo en cuestión rebajó la tasa del impuesto, lo que debe tenerse en consideración toda vez que el recurso de inaplicabilidad debe atender a las circunstancias concretas del caso (considerando sexagésimo sexto en relación al cuadragésimo cuarto).

viii) Se acoge el recurso en cuanto al requisito para acceder a la exención del cien por ciento del impuesto, al tratarse de instalaciones deportivas particulares cuyos propietarios celebren convenios para el uso gratuito de las mismas por parte de colegios municipalizados y particulares subvencionados. En efecto, se declara contrario a la Constitución Política de la República que la ley señale que la exención será procedente solo en la medida que se celebre un convenio que respete las normas establecidas en un reglamento y refrendados por la autoridad provincial del deporte. La remisión al reglamento sería incons-

titucional pues, en definitiva, sería el mismo el que establecería los requisitos de la exención.

En efecto, sobre la base que el principio de la reserva legal incluye el establecimiento de exenciones y en el entendido que los requisitos finales para acceder a la misma serían fijados por la autoridad reglamentaria, se acoge el recurso, toda vez que sería la voluntad discrecional de esta la que en definitiva otorgaría el beneficio, sin parámetros objetivos fijados por la ley. Se trataría de una remisión inconstitucional, que no tendría la especificidad y determinación necesarias a nivel legal (considerandos septuagésimo noveno a noagésimo primero). Por ello, se declara inaplicable la expresión del artículo 2 de la Ley 20.033, modificatoria del cuadro de exenciones del cien por ciento de la ley de impuesto territorial, en la parte que indica *“y establecidos en virtud del Reglamento que para estos efectos fije el Ministerio de Educación y el Instituto Nacional del Deporte”*.

Existió un voto de minoría en la causa, sobre la base de que el precepto que establece la necesidad de celebrar un convenio, de conformidad a las normas de un reglamento y refrendado por la autoridad administrativa, cumple con los requisitos del principio de reserva de ley, en la medida que sería una norma legal la que establecería la exención y sus elementos esenciales (beneficiado, requisitos y entidad de la misma). El reglamento se referiría solo a aspectos no esenciales y cambiantes en el tiempo, los que no es razonable que se encuentren establecidos a nivel de la ley. La ley en cuestión contaría con la adecuada densidad normativa, en cuanto a satisfacer los requisitos de determinación (indicación de los derechos afectados) y especificidad (indicación de la forma precisa en que es factible dicha afectación). Lo anterior no impediría, por cierto, la eventual impugnación del reglamento por las vías ordinarias previstas al efecto si, en los hechos, el mismo desconociera derechos. Finalmente, eliminar la mención al reglamento en la ley o hacerla inaplicable operaría en perjuicio de los propios contribuyentes y eventualmente de la finalidad social de la norma, toda vez que entregaría una facultad más discrecional a la autoridad provincial del deporte, lo que sería un despropósito.

2.2 Análisis crítico de la sentencia

El fallo en cuestión es especialmente relevante, en tanto delimita en términos precisos y sistemáticos los alcances del principio de la

reserva legal en materia tributaria², estableciendo que el mismo se aplica también a las exenciones y delimitando el papel de la potestad reglamentaria en este campo. En efecto, allí donde exista reserva de ley, sí cabría la posibilidad de una actuación meramente técnica y de determinación de la autoridad administrativa, previa delegación específica de dichas facultades, pero no cabría la posibilidad de que la misma optara discrecionalmente entre una o más opciones posibles³. Así, con motivo del principio en cuestión, no se trata de reprimir la eventual arbitrariedad en la administración, materia para la que existen otros recursos, sino que declarar que la garantía de la reserva de ley anticipa la protección de la seguridad y certeza jurídicas, al punto que todas las opciones deben ser necesariamente tomadas por el legislador, quedando en manos de la potestad reglamentaria el simple cálculo técnico, todo ello sobre bases determinadas a nivel legal. Esta definición es relevante no solo en materia tributaria, sino también en materias penales o sancionatorias en general e, incluso, en temas regulatorios, donde el punto de la reserva legal es ampliamente debatido.

Como aspectos positivos de la sentencia en comento, a lo menos, creemos importante mencionar los siguientes.

- i) Nos parece rescatable que se haya impuesto en el Tribunal Constitucional la doctrina correcta en lo relativo a que el Servicio de Impuestos Internos opera como tribunal cuando, en ejercicio de sus facultades legales, procede a la resolución del reclamo de un avalúo fiscal. Ello, en cuanto el Tribunal Constitucional da curso al recurso, asumiendo en consecuencia que existe una gestión judicial pendiente ante este tribunal especial. Creemos que esta interpretación es compatible con el deber de dar resguardo de la supremacía constitucional y el interés que subyace en la protección de los derechos de las personas.
- ii) El principio de la reserva de ley en materia tributaria busca resguardar directamente la seguridad y certezas jurídicas; indi-

² Sobre este punto ver MEZA e IBACETA. (2007).

³ Al respecto ver FERNANDOIS (2006, p. 162), quien sostiene que *“creemos que esta clase de reserva perfectamente admite la potestad reglamentaria de ejecución en zonas de garantías individuales, pero siempre limitada a la ejecución de la ley, y jamás en un plano regulatorio, ni menos limitativo o restrictivo de derechos, porque ello solo corresponde a la ley y solo allí donde la Carta la habilita”*.

rectamente la propiedad y la libertad⁴ –todos ellos valores básicos de una sociedad libre-, e históricamente, la representación o autoimposición, expresada en la herramienta de la discusión parlamentaria que supuestamente ha de preceder a una ley. Todo lo anterior, como elementos propios de una sociedad, además de libre, democrática. En este contexto y sin ser una de las materias centrales debatidas, el Tribunal Constitucional parece adelantar una conclusión de primera importancia que compartimos y rescatamos. En el considerando decimotercero, el Tribunal Constitucional concluye que la reserva de ley en materia tributaria, al ser la esencia propia de una garantía constitucional, no permitiría la delegación de facultades legislativas al Presidente de la República en cuanto a la creación *ex novo* de tributos⁵. En otros términos, no sería constitucionalmente lícito el establecimiento de tributos en decretos con fuerza de ley. Esta consideración es especialmente relevante en un sistema como el chileno, en donde la potestad reglamentaria se encuentra extendida y en donde las facultades legislativas del Presidente de la República en materia de presupuestaria (ingresos y egresos) se encuentran particularmente potenciadas;

- iii) Rescatamos que el Tribunal Constitucional, en el considerando decimocuarto, haya situado el principio de la reserva de ley en materia tributaria como una expresión del principio general de la legalidad o juridicidad del actuar del Estado. De esta forma, el principio de reserva de ley sería una expresión más, ahora dirigida al legislador, del principio de la legalidad que tendrá sus raíces en las normas sobre bases de la institucionalidad. Así, por esta vía, se resguarda correctamente la supremacía constitucional y, más concretamente, los derechos de las minorías que en ciertas circunstancias podrían verse conculcados por amplios acuerdos parlamentarios;
- iv) Compartimos la conclusión del Tribunal Constitucional en cuanto a que el principio de la reserva de ley en materia tributaria se encuentra establecido de una manera más estricta u

⁴ A modo de ejemplo, en el considerando trigésimo se cita una sentencia del Tribunal Constitucional alemán que indica que es en la ley y no en el reglamento que se dicta en su ejecución en donde debe reconocerse y preverse todo lo que pueda exigirse al ciudadano. Entendemos que lo anterior incluso permite extrapolar consecuencias no solo para la obligación tributaria sustantiva, sino también para aquellas accesorias que impliquen una carga.

⁵ Sobre este punto ver AVILÉS (2005).

ortodoxa en la actual Carta Fundamental que en su predecesora. En efecto, prueba de ello sería que la Constitución de 1925 –homologable al respecto con la española de 1978– permitía a la potestad reglamentaria imponer tributos en la medida que dicha facultad haya sido previamente otorgada por el legislador (es decir, facultaría para establecer tributos con base en la ley). Por el contrario, la norma actualmente en vigor no contemplaría dicha posibilidad, lo que sería una señal inequívoca de que el principio en cuestión ha sido reforzado por el constituyente de 1980;

- v) Coincidimos con el Tribunal Constitucional en que la determinación por parte del Servicio de Impuestos Internos de la tasa del tributo finalmente aplicable, en caso de tener que rebajarse el porcentaje que señala la ley por un exceso de recaudación agregada, todo ello en base a cálculos establecido en la ley y tendiente a un resultado único posible, es perfectamente compatible con el principio de la reserva de ley en materia tributaria. Es más, nos parece que es un buen ejemplo de cómo la potestad reglamentaria de ejecución, convocada expresamente por la ley, puede intervenir en la determinación de un elemento esencial de un tributo, sobre bases legales que no confieren marco a la discrecionalidad. Por las mismas razones que consideramos que las reglas sobre el ajuste de tasa en caso de sobre-recaudación constituyen un buen ejemplo de una remisión lícita –en la óptica constitucional– de la ley al reglamento creemos que no es tal la que opera en el caso de la base imponible;
- vi) Coincidimos con el Tribunal Constitucional en cuanto a que las normas del principio de reserva legal en materia tributaria resultan plenamente aplicables en materia de exenciones, sea por guardar relación las mismas con los hechos gravados y/o los sujetos pasivos del tributo, sea por la especial conformación de esta garantía en nuestro sistema, sobre la base de una *igualdad según ley*. En efecto, la existencia de exenciones guarda directa relación con el establecimiento igualitario de los tributos a nivel de una norma de rango legal;

Pese a considerar muy provechosas y acertadas las conclusiones del Tribunal Constitucional en cuanto a las exenciones, como aspectos que no estimamos suficiente o correctamente resueltos en la sentencia, destacamos los siguientes:

- i) El número 6 del artículo 93 de la Constitución Política de la República establece, como requisito de admisibilidad, que la norma legal cuestionada pueda resultar decisiva en la resolución del asunto del que conoce el Tribunal. No nos queda claro, al menos con los antecedentes con los que contamos, cuál fue el análisis realizado a efectos de determinar que una norma sobre la procedencia de una exención puede ser decisiva en el contexto de un reclamo de avalúo de una propiedad. Otro tanto en cuanto a las normas sobre la determinación de la tasa⁶. Entendemos que efectivamente el recurso debió ser admitido a tramitación puesto que las normas sobre la determinación de la base imponible son decisivas en el contexto del reclamo de un avalúo, al menos indirectamente, pues en última instancia, tras la aplicación de las tablas, resulta evidentemente necesario que la autoridad se encuentre dotado de facultades constitucionales y legales para crearlas. Salvado ese requisito, al menos en relación a tales normas precisas, nos cabe duda si las mismas arrastran por este expediente a normas que pueden no ser objeto de la materia discutida en la gestión pendiente. Así, el fallo en comento no se autoexplica al respecto y, en todo caso, da cuenta de una doctrina amplia sobre la procedencia de impugnar normas no aplicables directamente en la gestión pendiente si, junto con ellas, se cuestiona la constitucionalidad de la aplicación de otras normas con relevancia indirecta. De todas formas, siempre es deseable que los fallos, de la importancia de los emitidos por el Tribunal Constitucional, permitan sociabilizar completamente sus conclusiones, lo que requiere que se expliquen en su integridad;

⁶ El artículo 149 del Código Tributario es bastante estricto en cuanto al objeto de discusión en el contexto de un reclamo de avalúo. Dentro de las materias permitidas en los reclamos de avalúo, no se encuentra la tasa, las exenciones ni las tablas elaboradas por la autoridad de manera previa al avalúo mismo de una propiedad concreta. En efecto, dicho artículo dispone “dentro del mes siguiente al de la fecha de término de exhibición de los roles de avalúo los contribuyentes y las Municipalidades respectivas podrán reclamar del avalúo que se haya asignado a un bien raíz en la tasación general. De esta reclamación conocerá el Director Regional. La reclamación solo podrá fundarse en algunas de las siguientes causales: 1°.- Determinación errónea de la superficie de los terrenos o construcciones. 2°.- Aplicación errónea de las tablas de clasificación, respecto del bien gravado, o de una parte del mismo así como la superficie de las diferentes calidades de terreno. 3°.- Errores de transcripción, de copia o de cálculo. 4°.- Inclusión errónea del mayor valor adquirido por los terrenos con ocasión de mejoras costeadas por particulares, en los casos en que dicho mayor valor deba ser excluido de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 8° de la Ley N° 11.575. La reclamación que se fundare en una causal diferente será desechada de plano”.

- ii) El caso en cuestión trae a la palestra la garantía constitucional que se expresa en *“igual repartición de los tributos en proporción a las rentas o en la progresión o forma que fije la ley...”*. Pues bien, hemos entendido que la misma es la consagración central del principio de reserva de ley en materia tributaria. No obstante ello, también se puede extraer de lo dispuesto en la norma citada de la Constitución Política de la República que lo que se quiere gravar con los tributos serían las rentas, no ya entendidas como contraposición a patrimonio, sino como expresión de la capacidad contributiva. En este contexto y más allá de la forma jurídica precisa –sociedad anónima– que tiene el contribuyente concreto reclamante en el caso en cuestión⁷, efectivamente existe una materia que no fue abordada en la sentencia en comento y que fue someramente deslizada en el recurso. Esta materia se referiría al hecho que el impuesto en cuestión –como se encuentra configurado y considerando la situación concreta del contribuyente, el que solo recibe aportes de sus socios para cubrir sus necesidades sin buscar una utilidad– se conformaría como un tributo que no gravaría la capacidad contributiva, sino que, por el contrario, crearía un detrimento patrimonial al prescindir de dicha consideración. De tal forma, la opción que confiere la ley de acogerse a una exención es, en los hechos, una imposición que limita el giro propio del contribuyente dado que le obliga a compartir los activos con personas diferentes de los socios. El contribuyente, de no optar por dicha exención, pondría en riesgo la subsistencia de su modelo de negocio (accionistas propietarios y socios usuarios) o forzaría a aportes adicionales de los socios. Esta es una materia que quedó pendiente para una nueva sentencia, dictada en el contexto de un recurso que la aborde directa y no oblicuamente;
- iii) Otro tema que no aborda directamente la sentencia, presumimos que por la forma en que fue planteado el recurso, es la justicia y proporción del impuesto, atendidas las características del contribuyente. Lo anterior resultaría especialmente interesante, en el contexto de un recurso que, como correctamente

⁷ Hacemos este hincapié pues alegar que una institución que ha optado por dicha forma jurídica pueda tener por objeto, simplemente, subsistir en base a los aportes de los asociados y dar a ellos prestaciones deportivas, sin un fin de lucro, requiere de análisis adicionales.

señala el Tribunal Constitucional, no busca una contraposición abstracta entre la ley y la Carta Fundamental, sino un resultado de la aplicación de la primera que no sea compatible, en el caso concreto, con las disposiciones de la segunda⁸. En efecto –nuevamente, sin hacer una especial consideración a la naturaleza jurídica del contribuyente, sociedad anónima– es al menos discutible la justicia de gravar la tenencia de activos que se mantienen con los ingresos que aportan los asociados sin generar excedentes, pues el beneficio se recibe en prestaciones deportivas. Así, en el caso concreto, podríamos estar dentro del contexto de un tributo expropiatorio en el tiempo o, si se quiere, de uno que impide el ejercicio de la actividad económica en la forma como se ha hecho hasta la fecha (según los criterios establecidos como *injustos* o *desproporcionados* en el rol número 219 de 1995). Eso sí, entendemos que gran parte del alcance de la decisión al respecto se encuentra entregada por la Constitución Política de la República al legislador, dentro de un grado de discrecionalidad aceptable que escaparía al control del Tribunal Constitucional;

- iv) En principio compartimos la conclusión del Tribunal Constitucional en cuanto a que no existe una prohibición expresa y absoluta a los impuestos al patrimonio. No obstante ello, nos habría gustado un mayor análisis del argumento de la injusticia –por cierto, proscrita en la Constitución Política de la República– que subyace tras la doble imposición de una misma renta, expresada como flujo, y luego, como haber (o determinado haber y no otro, esto es, un bien raíz). Dicha alegación fue deslizada en el recurso y no completamente resuelta en la sentencia;
- v) No compartimos la argumentación del Tribunal Constitucional en cuanto a que la expresión “*tributos de cualquier naturaleza*” utilizada, por ejemplo, en el artículo 65 de la Constitución

⁸ A diferencia del antiguo artículo 80 de la Constitución Política de la República, el texto actual establece recursos diferentes, con diversos titulares de la acción, a efectos de declarar que el resultado de la aplicación de un precepto legal, a un caso concreto, puede ser contrario a la Carta Fundamental (recurso de inaplicabilidad) y que el texto legal, en abstracto y correctamente interpretado, resulta siempre contrario a la Constitución. No obstante esta división de los recursos, existen hipótesis en los que el particular solo puede alegar una contraposición entre el texto legal aplicado y la Constitución Política de la República que, además, naturalmente ha de ser abstracta. En estas hipótesis es carga del Tribunal Constitucional proceder en consecuencia.

Política de la República, permitiría necesariamente concluir que sí proceden como constitucionalmente lícitos los impuestos al patrimonio. En efecto, dicha expresión parece referirse en términos generales al tipo de tasa, hecho gravado y base imponible, en el contexto de dar flexibilidad a la administración financiera del Estado, pero no hace frente a la argumentación específica de la prohibición constitucional de establecer tributos al patrimonio que realiza la recurrente. Por el contrario, sí permite argumentar en tal sentido la mención del inciso cuarto del número 20 del artículo 19 de la Constitución Política de la República, en cuanto a que los tributos que “*graven actividades o bienes...*” de identificación local podrán tener una afectación específica. Por lo demás, así lo hace el Tribunal Constitucional en el considerando trigésimo noveno;

- vi) A diferencia del raciocinio del Tribunal Constitucional expresado en el considerando cuadragésimo, no creemos que la mención al artículo sexto transitorio de la Constitución Política de la República, mismo que permite la supervivencia de los tributos de afectación existentes de manera previa a 1980, permita salvar eventuales inconstitucionalidades de las leyes en otros aspectos diferentes a la afectación del tributo. Solo en ese sentido opera la norma transitoria, de manera que si la ley preexistente presenta otra contradicción con el texto constitucional, carecería de validez. Tema diferente es el carácter permanente –casi 30 años– que han adquirido estos tributos cuya validez podrá pender de una simple norma transitoria. Sobre el alcance de los tributos de afectación y pese a lo que ha ocurrido en la práctica, en términos generales debemos señalar que el sentido claro de la Constitución Política de la República es que los mismos dejen de existir, salvo casos excepcionales. Si, pese a ello, se dictó una norma transitoria, fue a efectos de no eliminar la fuente de ingresos de entidades parafiscales que, a la fecha de entrada en vigencia de la Carta Fundamental, tenían la facultad legal de percibir dichos tributos. Dentro de los fundamentos que existen tras la desaparición de los tributos de afectación se encuentra evitar el establecimiento de cargas en contra de determinados grupos, actividades o bienes, a efectos de permitir el financiamiento de propuestas específicas pues, de lo contrario, existe un grave riesgo de que se generen situaciones próximas a la injusticia. Por su parte, se busca dotar de amplia autonomía al Gobierno en el manejo de los ingresos

públicos en base a la ley de presupuestos, sin que dichas atribuciones presidenciales se vean coartadas por la proliferación de tributos con afectación específica;

- vii) La remisión legal al sistema de tablas de clasificación de construcciones y terrenos que debe elaborar el Servicio de Impuestos Internos es una buena herramienta para asegurar la igualdad. No obstante ello, si bien puede ser una forma razonable de hacer frente a la imposibilidad de que la ley determine caso a caso el avalúo de los bienes raíces, no necesariamente implica que se dé cumplimiento a la densidad normativa necesaria conforme la reserva legal del ramo. Perfectamente la norma legal pudo entregar la determinación a los contribuyentes, reservándose la autoridad tributaria el derecho de revisar la misma (de manera análoga a como ocurre en materia de la Ley sobre Impuesto a la Renta), o aprobar en su texto dichas tablas. Tal análisis, relativo a si existían o no otras alternativas más respetuosas con el principio de la reserva de ley o, por el contrario, la solución por la que se optó era la única posible, fue más bien soslayado en la sentencia. En efecto, si bien la misma realiza un excelente análisis de los alcances del principio de la reserva de ley en materia tributaria, del mismo es difícil concluir que será constitucionalmente aceptable la remisión a la autoridad administrativa para la creación de tablas que, en definitiva, establecen la base imponible por parte del Servicio de Impuestos Internos. Aún más, el argumento entregado por el Tribunal Constitucional para rechazar el recurso de inaplicabilidad en lo relativo a la determinación de la tasa del impuesto, cuando la misma es ajustada por la autoridad administrativa ante ciertos supuestos (exceso de recaudación) y utilizando una fórmula establecida por la ley, marca un punto de referencia en cuanto a lo que es una remisión lícita a la potestad reglamentaria de ejecución y lo que no lo es. Dicho contraste amerita un análisis adicional, toda vez que la tasa así determinada por la autoridad administrativa tiene un solo valor posible y, por el contrario, la determinación de los valores de las tablas que configuran la base imponible quedan entregadas a cierta discrecionalidad administrativa. Lo anterior, sumado al hecho de que las causales de reclamo de avalúo que permite el Código Tributario son limitadas, deja al contribuyente en una especial situación de indefensión que, difícilmente, será revisable por la vía de las acciones ordinarias;

viii) No nos parece propio de un recurso de inaplicabilidad la mención que el considerando sexagésimo primero hace a que el hecho de que un decreto supremo haya rebajado, conforme la ley, las tasas del impuesto sea razón para rechazar el recurso sobre la base que el mismo debe considerar la situación de hecho del caso concreto. Hacemos presente que esta no es la consideración fundante de lo resuelto, pero sí quedó testimonio de ella en el fallo. La garantía de la reserva de ley en materia tributaria tiene un contenido preciso que no debe confundirse, ni siquiera mediatamente, con el detrimento patrimonial de un contribuyente determinado o de un grupo de ellos. En efecto, es perfectamente posible que pueda existir una afectación a la dicha garantía sin que ello se traduzca necesariamente en un daño inmediato a la propiedad.

2.3 Reflexiones adicionales

Más allá del acertado análisis que realiza el fallo en cuestión, en lo estrictamente aplicable a la situación sometida al conocimiento del Tribunal Constitucional, creemos que el mismo tiene la virtud de dar una clara señal al colegislador en cuanto a cómo debe conformar las leyes que han de establecer tributos. Dada la regulación constitucional aplicable a la creación de normas sobre tributos, las que exigen iniciativa exclusiva del Presidente de la República, creemos que la sentencia manda una señal directa al Ejecutivo, en su calidad de colegislador. No cabe entonces la consabida dictación de leyes tributarias redactadas por quien, en el propio texto, se remite a sí mismo la facultad de regular aspectos esenciales del tributo. Tampoco corresponde la creación de tributos o sus elementos por la vía de decretos con fuerza de ley. Este último tema, de primera importancia.

III. FALLO SOBRE LA IMPARCIALIDAD E IMPARCIALIDAD DE LOS TRIBUNALES TRIBUTARIOS (SE RECHAZA EL RECURSO DE INAPLICABILIDAD. ROL 616-2006)

3.1 Resumen del caso y de la sentencia

Con motivo de un procedimiento de reclamo de una liquidación tributaria, conocida en primera instancia por el juez tributario⁹, un

⁹ Sobre las características de este procedimiento ver BLANCO (2002).

contribuyente recurre de inaplicabilidad en contra de los artículos 6°, letra b) número 6 y 115 del Código Tributario, así como en contra del artículo 19, letra b) de la Ley Orgánica del Servicio de Impuestos Internos, contenida en el D.F.L. 7 de 1980. De dicho reclamo se conoció en su momento por el juez delegado y, en la actualidad, conoce el juez que indica la ley, esto es, el director regional.

Conocido es que la ley encarga al Servicio de Impuestos Internos la labor administrativa de aplicación y fiscalización de las normas sobre tributación fiscal interna, lo que incluye la facultad de interpretar administrativamente las leyes. Asimismo, la ley confiere jurisdicción a los directores regionales del Servicio de Impuestos Internos para conocer de las reclamaciones tributarias en primera instancia y de la aplicación de determinadas sanciones, entre otras materias.

En opinión de la recurrente, el juez tributario carece de la condición esencial para actuar como tal, esto es, la independencia objetiva y la imparcialidad subjetiva, lo que atentaría contra los principios del debido proceso consagrados en el número 3 del artículo 19 de la Constitución Política de la República, como parte de la garantía de la igual protección en el ejercicio de los derechos. Lo anterior, tanto por ser el juez tributario dependiente de la autoridad fiscal como por el derecho de esta de hacerse parte en los procesos al respecto. Tal institucionalidad no solo sería directamente inconstitucional, sino que, además, lo sería en virtud de vulnerar normas de tratados internacionales vigentes, las que, en atención al artículo 5° de la Constitución Política de la República, se incorporan a esta en un rango a lo menos suprallegal en materia de derechos de las personas.

El Servicio de Impuestos Internos contraargumentó, solicitando el rechazo del recurso, en base a los siguientes argumentos de forma y fondo: i) al invocarse un principio cuyo alcance constitucional es difuso y sujeto a discusión, no habría una norma determinada supuestamente infringida y, por ello, no puede acogerse el recurso; ii) pese a impugnarse la norma que entrega jurisdicción al juez tributario, lo que en realidad parece impugnarse es su conjunción con otros preceptos, a saber, los de dependencia jerárquica y los relativos a los derechos procesales del Servicio de Impuestos Internos, normas que no han sido objetadas en el recurso; iii) la impugnación formulada, de ser acogida, tendría necesariamente el efecto indeseado de acarrear la indefensión del contribuyente pues no habría otro tribunal competente o, de haberlo, no podría conocer del asun-

to, por no existir antes de los hechos invocados, y iv) la imparcialidad del juez solo puede evaluarse en su desempeño plasmado en la sentencia, por lo que no caben impugnaciones teóricas al respecto como la del recurso. El procedimiento obliga al juez tributario a recibir a prueba la causa en caso de haber hechos sustanciales, pertinentes y controvertidos, lo que respeta al respecto las garantías del contribuyente. Adicionalmente, existen recursos procedentes para ante la justicia ordinaria.

El Tribunal Constitucional, en sus considerandos, establece los siguientes aspectos que creemos de interés citar:

- i) El procedimiento seguido ante el juez tributario es una *gestión* pendiente, en los términos del numeral 6 del artículo 93 de la Constitución Política de la República, pese a que se trata de un tribunal especial (considerando cuarto);
- ii) El recurso de inaplicabilidad es procedente tanto en relación normas procesales (*ordenatoria litis*) como de fondo (*decisoria litis*), pues la Constitución Política de la República no distingue al respecto y lo relevante es el carácter decisivo del precepto en relación a lo que ha de resolverse, materia que comprende la conformación del Tribunal (considerandos sexto y séptimo);
- iii) El juez tributario es un tribunal, en cuanto es un órgano llamado por la ley orgánica constitucional para ejercer jurisdicción, sin importar que no forme parte de la estructura del Poder Judicial y sin perjuicio de quedar bajo la superintendencia directiva, correccional y económica de la Corte Suprema (considerandos decimoquinto a vigésimo tercero);
- iv) Las garantías del debido proceso se aplican a cualquier órgano que ejerza jurisdicción, pues ello lo transforma en tribunal, con independencia de la estructura administrativa a la que pueda acceder (considerando vigésimo cuarto);
- v) Existen múltiples materias, más allá de las de tributación fiscal interna, tales como las de aduanas o municipales, donde el contencioso administrativo en primera instancia corresponde a la propia administración, en ejercicio de una función jurisdiccional. Incluso, el Congreso Nacional, órgano colegislador, ejercería jurisdicción en materias propias de las acusaciones constitucionales. Lo mismo ocurriría, por ejemplo, cuando un órgano de la Administración, durante el proceso de otorgar una concesión, resuelve las oposiciones, pudiendo afectar derechos

de terceros, pues en tal caso se ejercería jurisdicción. La necesaria especialización de los órganos que han de ejercer jurisdicción se encontraría entre las razones que explicarían este proceder del legislador;

- vi) La garantía consistente en que debe ser el legislador el que establezca un procedimiento racional y justo se plasma, por ejemplo, en que el mismo debe crear un sistema de emplazamiento oportuno, un tribunal imparcial, la posibilidad de aportar pruebas e impugnar lo resuelto. En el caso concreto, las normas que regulan el procedimiento tributario no han sido impugnadas, careciendo en consecuencia de competencia el Tribunal Constitucional para pronunciarse al respecto (considerandos trigésimo octavo a cuadragésimo);
- vii) La asignación de jurisdicción es una decisión soberana del legislador, no pudiendo el Tribunal Constitucional emitir pronunciamiento alguno sobre el mérito de la opción concreta, salvo que la misma genere una contraposición con la Constitución Política de la República (considerandos cuadragésimo primero a cuadragésimo cuarto);
- viii) El recurso de autos sería hipotético o teórico, toda vez que no se acredita imparcialidad concreta alguna en que haya incurrido el Tribunal (considerando cuadragésimo cuarto);
- ix) El juez tributario solo tendría dependencia jerárquica del superior administrativo en las materias propias de la fiscalización (director nacional). Por el contrario, no existiría dicha dependencia jerárquica en todo lo relativo al ejercicio de la jurisdicción (considerando cuadragésimo quinto);
- x) El Tribunal Constitucional debe considerar, en el caso concreto, los efectos constitucionales de una eventual resolución que acogiere la inaplicabilidad alegada. En el caso específico, el contribuyente quedaría en la indefensión al no haber un tribunal competente para conocer su alegación, lo que constituiría una vulneración incluso mayor a los preceptos invocados (considerando cuadragésimo sexto);
- xi) Por la naturaleza propia del recurso de inaplicabilidad, el mismo no admite análisis abstractos o teóricos, de carácter general. Lo relevante es determinar si un precepto, correctamente interpretado, en su aplicación a un caso concreto, ha de generar un resultado inconstitucional (considerando cuadragésimo

séptimo a quincuagésimo tercero). El recurso de autos sería un reproche abstracto y, en atención a no haberse acreditado circunstancialmente que la aplicación del precepto cuestionado sea inconstitucional en su resultado, deberá ser rechazado.

Sobre la base de los considerandos antes expresados, se rechaza el recurso mediante un voto de mayoría, con ciertos alcances. En efecto, pese a concurrir al voto de mayoría, dos ministros señalan que en su opinión el proceder del juez tributario es administrativo y no jurisdiccional. Por ello, no le serían aplicables las garantías del debido proceso. Se trataría de un trámite administrativo previo al propiamente jurisdiccional.

Por su parte, el voto de minoría a favor de acoger el recurso se funda en los siguientes argumentos: i) que es incompatible con el principio del racional y justo procedimiento, como parte de la garantía de la igual protección de los derechos, que existan órganos administrativos que formen parte de un servicio público que ejerzan jurisdicción, precisamente, en cuanto a revisar la actuación del propio servicio; ii) que incluso de ser admisible lo anterior, la ley debe otorgar garantías especiales de imparcialidad e independencia; iii) que la independencia objetiva e imparcialidad subjetiva son partes esenciales de la garantía del debido proceso; iv) que los jueces tributarios –directores regionales– carecen de imparcialidad e independencia, y v) la declaración de inaplicabilidad de los preceptos impugnados no generaría un problema de constitucionalidad mayor pues haría aplicable el artículo 38 de la Constitución Política de la República, siendo competentes los tribunales que dicho precepto indica para conocer del reclamo del contribuyente.

3.2 Análisis crítico de la sentencia

Como aspectos positivos de la sentencia, creemos necesario rescatar los siguientes:

- i) De manera acertada, la mayoría del Tribunal Constitucional concluye que un procedimiento de reclamo de una liquidación, seguido ante el director regional del Servicio de Impuestos Internos, constituye una gestión judicial pendiente. Esto es interesante pues se basa en un criterio no estricto sino funcional de la noción de jurisdicción como base de la existencia de un tribunal, mismo que permitirá revisar normas legales en el contexto de una serie de procedimientos análogos seguidos

ante autoridades regulatorias, con amplios poderes sectoriales. El propio considerando vigésimo noveno se refiere, por ejemplo, a las atribuciones del Ministerio de Transportes y Telecomunicaciones, cuando se pronuncia sobre solicitudes de concesiones de telecomunicaciones pues, al decidir un conflicto de intereses temporales, estableciendo o afectando derechos de terceros, lo haría en ejercicio de la jurisdicción;

- ii) Es interesante también la claridad con que el Tribunal Constitucional, en los considerandos sexto y séptimo, asume que por la vía del recurso en cuestión se pueden revisar tanto normas sustantivas como procesales pues, estas últimas, también pueden resultar decisivas en la decisión del asunto. De esta forma, se desecha también la alegación de que, tras el recurso, lo que se impugna son preceptos indeterminados o, aún más, una posible actuación del Tribunal;
- iii) Nos parece acertado el pronunciamiento del Tribunal Constitucional, en la parte final del considerando vigésimo cuarto, en cuanto a que el director regional, en el ejercicio de la función jurisdiccional que le encarga la ley, debe ceñirse a las garantías de un racional y justo procedimiento, tal como las mismas han sido establecidos en una ley. Asimismo, nos parece acertado el alcance amplio de la noción de jurisdicción que entrega el Tribunal Constitucional en el considerando vigésimo noveno, pues a partir de la misma, es posible aplicar las garantías del racional y justo proceso según ley a una serie de actuaciones realizadas ante entes administrativos;
- iv) Es correcto que la sentencia, en su considerando cuadragésimo cuarto, reclame la falta de prueba circunstanciada de la inconstitucionalidad alegada en el caso concreto y, a partir de ello, se rechace la acción. La duda que queda es cómo, en el proceso de análisis de derecho del recurso de inaplicabilidad, tendrán cabida las alegaciones y pruebas al respecto, llamadas a la palestra con tanta claridad por el propio Tribunal Constitucional;
- v) Nos parece de primera importancia que el Tribunal Constitucional, en uno de sus considerandos centrales (cuadragésimo quinto), establezca con claridad que el juez tributario, en cuanto ejerce jurisdicción y no actúa como ente administrativo, tiene autonomía frente a las interpretaciones e instrucciones de la dirección superior del Servicio de Impuestos Internos, siendo su obligación aplicar directamente la ley;

Como aspectos negativos o no suficientemente resueltos en la sentencia, llamamos la atención sobre los siguientes puntos:

- i) No compartimos el raciocinio del Tribunal Constitucional que subyace en el considerando vigésimo quinto, en cuanto a homologar la situación del juez de primera instancia tributario a otras materias en que el contencioso administrativo se encuentra, situado por ley, en manos del propio administrador, v.g. municipalidades. En efecto, en muchos de estos otros casos, la autoridad administrativa revisa conflictos entre privados o el actuar fuera de la ley de funcionarios de rango menor, precisamente, para dar aplicación a la ley sin que la resolución final deba enmarcarse en interpretaciones de la misma vertidas por el propio ente que resuelve. Asimismo, gran parte de la objeción de constitucionalidad se basa no en que sea el órgano administrativo el que decida, sino en el hecho de que el mismo se desdoble para actuar, además, como parte. Finalmente, la referencia al Consejo de Estado en Francia, siempre interesante, no la creemos totalmente relevante toda vez de que, pese a tratarse de un órgano administrativo especializado, el mismo es independiente del órgano cuya actuación se revisa;
- ii) No nos parece consistente la defensa del modelo de contencioso administrativo, sobre la base de que la jurisdicción ejercida por un órgano de la Administración se fundaría en su carácter técnico y especialidad si, en una segunda instancia, el asunto queda sometido a los tribunales ordinarios de justicia con competencia general;
- iii) No compartimos el argumento del Tribunal Constitucional en cuanto a que de acogerse la inaplicabilidad, la situación de inconstitucionalidad para el contribuyente sería peor pues no existiría tribunal para conocer de sus alegaciones. En nuestra opinión y quedando sin efecto la norma que confiere competencia al director regional, al reclamarse de la ilegalidad de un ente administrativo plasmada en una liquidación, es perfectamente posible accionar de nulidad de derecho público ante un tribunal ordinario, en base a un juicio de lato conocimiento, todo ello al amparo de los artículos 6º, 7º, 38 y 76 de la Constitución Política de la República y las demás normas generales;
- iv) Si bien en las normas del procedimiento tributario se establecen ciertas regulaciones que tienden a resguardar la razonabilidad y justicia, queda perfectamente abierta la posibilidad de

discutir la constitucionalidad de conformar un tribunal que es, desde el punto de vista institucional, coincidente con una de las partes, todo ello a la luz del principio de igualdad en la defensa de los derechos. En efecto, la estructura citada puede no afectar la razonabilidad y justicia del procedimiento pero es cuestionable a la luz de la igualdad de las partes en la defensa de sus derechos. Una parte litiga como tal y la otra, además, como juez;

- v) No compartimos el argumento que subyace en el considerando cuadragésimo sexto en cuanto a que el Tribunal Constitucional, incluso en caso de acreditarse una eventual contradicción entre la Constitución Política de la República y una norma a aplicarse, puede no declararla así sobre la base de considerar el efecto de inconstitucionalidad, incluso peor, que ello generaría. En lo concreto y tal como hemos manifestado, no compartimos la idea de que una vez declaradas inaplicables las normas impugnadas, el contribuyente carecerá de tribunal y procedimiento para hacer valer sus alegaciones. En segundo lugar, en nuestra opinión, el contenido explícito de los artículos 6° y 7° del código político permiten concluir que no hay campo de acción posible para que un órgano deje de aplicar la Carta Fundamental frente a una inconstitucionalidad. Aún más, la propia Ley Suprema habla de que ni siquiera circunstancias extraordinarias –como podrían ser la supuesta inexistencia de proceso y tribunal residual– facultan para dejar de aplicar la Carta Fundamental. Entendemos el grave alcance que tendría la declaración de inaplicabilidad de los preceptos impugnados, pero la Constitución Política de la República debe prevalecer, incluso, forzando al legislador a ejercer sus funciones creando una justicia tributaria acorde con el Texto Superior. Ahora bien, menos aún nos parece que para rechazar la alegación del contribuyente se señale que de acogerse la misma se le dejaría sin tribunal y sin procedimiento, toda vez que ha sido el propio contribuyente quien ha optado por reclamar la inaplicabilidad. Aún más, no solo considerando que el contribuyente ha tomado este camino, debe recordarse que el procedimiento de inaplicabilidad resguarda el interés general en la supremacía constitucional al ser un paso previo en la eventual declaración de inconstitucionalidad de un precepto y, por ello, mal podría considerarse para declarar que no procede una inapli-

cabilidad, el efecto que, para quien ha solicitado dicha declaración, puede acarrear la misma;

- vi) No estamos de acuerdo con el argumento del considerando quincuagésimo segundo, en cuanto a que debe rechazarse el recurso de inaplicabilidad, necesariamente, por haber sido presentado en términos abstractos y no concretos. En efecto, es perfectamente posible que los argumentos abstractos sean suficientes para concluir que también en el caso específico en análisis, la aplicación de la norma resultará inconstitucional. Así, no debe confundirse el efecto relativo que necesariamente habrá de tener el recurso de inaplicabilidad con los fundamentos que permiten concluir que, en el caso concreto, existirá una solución inconstitucional forzada por la aplicación de determinado precepto.
- vii) Nuevamente, llamamos la atención sobre cómo los principios del racional y justo procedimiento debiesen actuar, estableciéndose en el procedimiento de inaplicabilidad una instancia de prueba para acreditar “circunstanciadamente” la existencia de una solución contraria a la Constitución Política de la República. La verdad, no creemos que este sea el verdadero sentido del número 6° del artículo 93 de la Carta Fundamental;

En cuanto a la prevención realizada en el fallo, creemos menester hacer notar que la misma se sustenta sobre la base de que la actividad del juez tributario (director regional) en el procedimiento de reclamación tributaria no sería jurisdiccional sino administrativa. Aún más, de ser consistente, la misma debió expresarse en una prevención relativa a la inadmisibilidad del recurso. No compartimos esta primera conclusión pero queremos rescatar que, a partir de ello y siendo realistas, quienes formulan la prevención señalan que es obvio que dichos funcionarios carecen de independencia.

En cuanto al voto de minoría, nos parece acertado que el mismo haga el matiz en cuanto a que es constitucionalmente lícito que existan tribunales dentro de la estructura de la administración, especialmente si los mismos conocen de conflictos entre particulares. Diferente es la situación cuando el tribunal administrativo conoce de conflictos entre los particulares y el propio órgano del que forma parte, donde efectivamente puede afectarse el debido proceso (racional y justo), principio que presupone un tribunal objetiva y subjetivamente imparcial. Compartimos la conclusión en cuanto a que,

de acogerse el recurso de inaplicabilidad, operaría de lleno el artículo 38 de la Constitución Política de la República y, por ello, es errado aseverar que el contribuyente carecería de tribunal para conocer su alegación.

3.3 Reflexiones adicionales

Tal como hemos pretendido demostrar, el rechazo del recurso en cuestión no zanja de manera definitiva la objeción de constitucionalidad que existe en relación a la actual competencia de primera instancia en materias tributarias. El debate que precedió al fallo sí pone de manifiesto, no necesariamente la inconstitucionalidad del sistema actual, sino más bien la urgente necesidad de avanzar a una justicia tributaria independiente de la autoridad fiscalizadora. Esta necesidad se ha hecho especialmente imperiosa luego de la declaración de inconstitucionalidad del artículo 116 del Código Tributario, mismo en base al cual se delegaban de manera impropia las facultades jurisdiccionales del director regional. En efecto, la solución intermedia adoptada gracias al texto del artículo 116 del Código Tributario –esto es, separar a la cabeza de la unidad fiscalizadora (el director regional) de la persona del juez tributario-, con todo lo discutible de sus ventajas, ya no es posible y se volvió, de lleno, a la absoluta confusión. Así, desde el punto de vista de la objeción de constitucionalidad, existen argumentos para sostener que en la actualidad nos encontramos en la peor de las situaciones, lo que hace urgente legislar al respecto.

En este sentido, existen muchos argumentos en la sentencia en comento que, si bien en opinión de sus redactores no fueron suficientes para declarar la norma inaplicable para el caso concreto, dejan algunas dudas sobre la inconstitucionalidad abstracta de la misma y, poco espacio en cuanto a la conveniencia de que el legislador actúe en ejercicio de la discreción que le concede la Constitución Política de la República.

IV. CONCLUSIONES

Desde el punto de vista de los intereses del estado de derecho y de la supremacía constitucional, presupuestos jurídicos que en el caso chileno son propios de una sociedad libre, las sentencias en comento tienen interesantes aspectos positivos.

En efecto, la primera de las sentencias realiza una clarificante exposición sobre el alcance ortodoxo que tiene en la Constitución Política de la República actual el principio de la reserva de ley en materia tributaria. Lo interesante del fallo radica en que compatibiliza, sobre reglas claras, el alcance del principio señalado con un sistema de generación de normas donde existe un amplio margen para la actividad reglamentaria. El reglamento, en materia tributaria, no está llamado a establecer o definir, sino solo a constatar hechos y precisar los supuestos que, el legislador, no pudo regular. Lamentablemente, este principio que se expone de manera tan clara, no se aplica de una manera completa en lo resolutivo.

En cuanto a la segunda sentencia, pese al rechazo de la acción de inaplicabilidad que impugnó la norma legal sobre conformación de los tribunales de primera instancia en materia tributaria, el Tribunal Constitucional cuida en explicar los supuestos sobre los que se concluye. Es precisamente en dichos supuestos o considerandos –de evidente importancia normativa– donde subyace la importancia de las sentencias. El director regional sería un tribunal, pues ejercería jurisdicción. En razón de ello, le resultarían aplicables los requisitos del racional y justo procedimiento según ley. Adicionalmente, no tendría dependencia del director nacional en cuanto a las interpretaciones administrativas de las normas tributarias, toda vez que el órgano jurisdiccional tendría como obligación realizar una correcta aplicación de la ley. En una sociedad democrática, donde se respete el principio de autoimposición que subyace tras el de reserva de ley en materia tributaria, es precisamente la ley y su efectiva vigencia la mejor garantía de los derechos así como de la seguridad y certeza jurídica del contribuyente. En tal sentido, este fallo resulta altamente provechoso.

Finalmente, la claridad con la que el Tribunal Constitucional expone sobre el alcance relativo de los hechos que lo habilitan a declarar una inaplicabilidad así como sobre los efectos de la sentencia dictada, no deja dudas en cuanto a que las materias planteadas quedan abiertas para nuevos recursos en el futuro.

BIBLIOGRAFÍA

- ASTORQUIZA, Gastón (1995): *Límites y Extensión de la Potestad Reglamentaria Presidencial* (Tesis de Magíster: Universidad Católica).
- AVILES, Víctor Manuel (2005, 1ª ed.): *Legalidad Tributaria: Garantía Constitucional del Contribuyente* (Santiago: Editorial Jurídica de Chile).
- BLANCO, Rodolfo (2002): *Procedimiento General de Reclamaciones Tributarias*. (Santiago: Ediciones Jurídicas).
- CÉSPEDES, Rodrigo (2002): "Veinte Años de Jurisprudencia sobre el Principio de la Legalidad Tributaria Durante la Vigencia de la Constitución de 1980", 23 *Revista de Derecho de la Universidad Católica de Valparaíso*.
- EVANS, Enrique y EVANS, Eugenio (1997): *Los Tributos ante la Constitución* (Santiago: Editorial Jurídica de Chile).
- FERMANDOIS, Arturo (2006, 2ª ed.): *Derecho Constitucional Económico, Tomo I* (Santiago: Ediciones Universidad Católica de Chile).
- GARCÍA, Horacio (1994): *Estudios de Derecho Constitucional Tributario* (Buenos Aires: Ediciones Depalma).
- MEZA, Bárbara e IBACETA, David (2007, 1ª ed.): *El Principio Constitucional de la Legalidad en Materia Tributaria* (Santiago: LexisNexis).

