

UNIVERSIDAD DE CONCEPCION
Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales

**“CONSTITUCIONALIDAD DEL IMPUESTO TERRITORIAL –
JURISPRUDENCIA”**



ANSELMO IVAN CIFUENTES ORMEÑO

**Tesis para optar al Grado de
Magister en Derecho.**

**Concepción
2014**

INTRODUCCION

Desde tiempos inmemoriales se tiene indicios de la existencia del impuesto territorial; en la Antigua Mesopotamia, bajo la dominación persa ya existía el concepto de estos tributos territoriales;

posteriormente Mahoma fue el precursor del diezmo, la antigua Grecia, Roma, los visigodos y España, en sus albores ya concebían tal idea impositiva.

Con tan remotos antecedentes, no podemos hoy abstraernos de la existencia de tributos que permitieron y permiten la existencia y el funcionamiento del Estado. Pero en su turno, nacen las grandes interrogantes: ¿por qué debemos tributar?, ¿qué cantidad debemos pagar por concepto de impuesto?, etc.; preguntas difíciles de dar respuestas sin conocer la estructura impositiva que enmaraña el ordenamiento tributario propio de cada país o nación.

El impuesto Territorial, visto desde su naturaleza sería como un canon o arriendo por poseer una propiedad raíz sea ésta ubicada en zona urbana o rústica, o más ilusoriamente sería el precio por vivir en una determinada localidad o ciudad. Por otra parte, bien sabemos que este impuesto es al patrimonio, tiene por finalidad municipal y es conocido con el nombre de "contribución".

Quienes caminamos a diario por los senderos del Derecho, en este caso específicamente en el orden tributario, nos preguntamos si la normativa aplicada en ciertas situaciones tiene fundamento, no solo legal sino que expresamente de orden constitucional, teniendo presente el carácter superior de este ordenamiento jurídico fundamental.

Como segunda inquietud, surge también el nacimiento del análisis de conceptos que se vertieron en este trabajo, en especial del sistema impositivo tributario de nuestro país, pues entonces, nos surgen interrogantes a priori, tales: ¿cómo determinar qué materias abarca este trabajo? - ¿si esta disciplina es de derecho público o de derecho privado?

Algunos estudiosos señalan que es una materia propia a estudiar de derecho público, toda vez que se ve afectado directamente el Estado, y es herramienta para alcanzar sus objetivos.

Bien sabemos que los impuestos son principalmente la savia económica que nutre los deseos del Estado para financiar sus objetivos sociales,

económicos y entre otros, y que debemos soportar los contribuyentes por pertenecer o ser miembros de una comunidad llamada Estado.

Este trabajo trata de mostrar, principalmente, lo que se entiende por Impuesto Territorial, sus elementos, su aplicación, y como el Tribunal Constitucional ha desarrollado sus sentencias al conocer de este tributo tratando de dar la claridad conceptual que permita a este ente ficticio, respecto de los particulares, obligar, imponer, forzar, presionar, apremiar, compeler, intimar, coaccionar, exigir, todos términos cuyo tenor basal es la fuerza, en otras palabras El Poder Tributario.

El estudio de los tributos que forman parte de la estructura tributaria chilena en materia territorial no puede desconocer la existencia de varios otros impuestos, como ser el de la Renta, al Valor Agregado, a las donaciones y asignaciones hereditarias, de timbres y estampillas, etc.

Tal extensa exigencia de diversos tipos de impuestos, presenta diferencias que son variadas y que confirman ser una compleja y enmarañada estructura, naturaleza y destino. De tal manera que, siendo uno de ellos, de beneficio municipal, como es el impuesto territorial, en tanto, que los demás son de destino fiscal, y es por ello, que este impuesto territorial adquiere el nombre de contribuciones que precisamente, al solventar los gastos municipales, adquiere ese carácter.

Con este trabajo se pretende visualizar cómo un organismo jurisdiccional, como es el Tribunal Constitucional, organismo totalmente vinculado con la materia de la resolución del conflicto y que corresponde al ámbito tributario, ha analizado este tributo, y que sin duda no es el de más relevancia en el concierto nacional, desde la perspectiva de su impacto económico en estas materias. Sin embargo, también debe manifestarse el respeto de las normas que nuestra Constitución Política de la República ha propendido.

Asimismo, debe tenerse presente que no es menor que el ordenamiento jurídico de este país, le otorga suma importancia a las decisiones del Tribunal Constitucional, cuya jurisprudencia es materia de respaldo a otros tribunales por el sustrato que otorga sus radicales "*obiter dicta* y *sus ratios decidendi*" que se plasman en las resoluciones que

determinan un análisis racional de estas materias, de no fácil delimitación.

Una buena parte de la doctrina ha sido muy crítica, cabe también consignar que, con este "Tributo", y así lo han calificado como un impuesto retrogrado, inconstitucional, con rasgos de ilegalidad, etc., sus cuestionamientos no dejan de tener cierta razón, según el análisis que se desarrollará en este trabajo y que permite verificar su naturaleza, como inserto dentro de un Estado de Derecho que cumple el objetivo que el legislador ha propuesto con su creación y establecimiento.

En sectores políticos, frente a un nuevo reavalúo no agrícola (art. 3º Ley 17.235) que afectó por cierto nuestros siempre escasos ingresos en pos de que nuestro socio (el fisco o la municipalidad) tenga recursos para solventar sus obligaciones, voces autorizadas señalan que nunca es conveniente el momento para realizar un alza del impuesto y menos el territorial por cuanto, por una parte podría restar votos al sector que lo está instaurando, y por otra dejaría de lado la premisa de la justicia social.

Otra arista de este impuesto, sería que le es permitido, poder rebajar como gastos para los efectos de la determinación de los impuestos a la renta y lo que es peor, en otros casos, la normativa lo identifica como un crédito en contra del impuesto de primera categoría, situación diversa con el resto de los connacionales, que tan solo vive de sus remuneraciones no posee dicha garantía. Con lo anterior, abiertamente se estaría afectando el principio de igualdad o generalidad en la disciplina impositiva.

A la vez, en este trabajo no podemos dejar de mencionar la existencia de un tribunal colegiado establecido por el artículo 121 del Código Tributario que resuelve en Segunda Instancia las reclamaciones por tasaciones de bienes raíces, tal Tribunal es el denominado "Especial de Alzada", situación que lo diferencia de los demás tributos.

Este trabajo colaborará con establecer la existencia de principios Constitucionales que garantizan a los contribuyentes el respeto que deben coaccionar los servidores públicos, ya que esa sería su función principal. A su vez, la autoridad debe velar porque

estos derechos no se vulneren y que los tribunales, tanto constitucionales como de justicia, fallen en equidad, otorgando la debida seguridad y certeza jurídica.

Este texto, sin pretender formar un manual de deberes que el Estado debe tener presente en favor de sus administrados, si pretende dejar expresado que se debe respetar los derechos y garantías constitucionales, a quienes como entes tributarios a las arcas fiscales, o sea, los contribuyentes, permiten la existencia económica de nuestra nación.



CAPITULO PRIMERO

DE LOS TRIBUTOS

1.- Breve Historia de los Tributos

De los primeros indicios tributarios, se tienen conocimientos en la antigua Mesopotamia, bajo la dominación persa existían impuestos territoriales y de capitación (persona como ciudadano), cargas sobre transporte fluvial e importaciones, etc.

Por su parte los griegos, en el siglo VI a. c., establecieron impuesto al consumo, no aplicando gravámenes de carácter personal en respeto de la concepción imperante que correspondía a realzar la libertad individual y si estas existieron fueron de carácter voluntaria (Estado-Ciudad de Atenas).

En Roma, los impuestos no se cobraban a los romanos sino que a las poblaciones sometidas (enemigo vencido). La reforma de Augusto, dirigida a la supresión de los privilegios tributarios que favorecían a determinadas ciudades y a través de la confección de censos permitió registrar y clasificar la riqueza territorial y mobiliaria del Imperio, lo que permitió determinar las bases impositivas de las provincias.

Lo anterior, fue modificado por Diocleciano que simplificó las bases fiscales, prescindiendo de los datos del censo y de la capacidad contributiva de las ciudades y de las demás unidades tributarias, apelando a un sistema más sencillo de valoración estableciéndose la unidad impositiva en base a la combinación de la extensión de terrenos cultivado y el número de cultivadores adscritos per cápita.

Por su parte, los visigodos distinguieron entre el patrimonio del Estado y los bienes particulares del soberano, permitiendo con ello la autonomía del patrimonio fiscal, inspirándose en ideas políticas germánicas y eclesiásticas.

En el derecho medieval, la organización política también sufrió cambios fundamentales, ya que el poder se repartía entre reyes y los señores feudales, coexistiendo dos órdenes de exacciones las que se debían a estas dos arbitrios, siendo la primera consecuencia de la evolución la

desaparición de los impuestos territoriales que se convirtieron en censos, percibidos por los señores como propietarios del suelo.

En esta época, el impuesto era de carácter personal privilegiado, sin tomar en cuenta la renta obtenida.

También hay que tener presente que fue Mahoma quien introdujo el "diezmo" como tributo para solventar el mantenimiento del culto islámico. No obstante, esta exacción recaía tanto en los considerados fieles (religión islámica) como a los infieles, como condición para poder continuar con su religión previo pago de este impuesto.

En la Edad Moderna, desaparece el feudalismo, aparecen las primeras naciones europeas, se organizan en Estados fortaleciendo las monarquías, a modo de ejemplo, el poder tributario en la Península Ibérica, por ser ésta sede de uno de los estados más poderosos de Europa, los Reyes Católicos fijaron su tributación en materia aduanera a través de las leyes de Cartagena, Granada y Murcia en 1479 y 1503, 5% del valor de las mercaderías traficadas; declarando exentos los artículos de oro y plata introducidos para la casa Real.

Del reino moro los Reyes Católicos conservaron el diezmo, llamado renta de la seda, correspondiente al 10% del valor de la seda que se vendía, además introdujeron un nuevo recurso a través del tributo llamado "Bula de la Santa Cruzada", formado por las contribuciones y aportes para solventar las cruzadas. Pero además recibían tributos por el ingreso de tesoros y/o caudales provenientes de América.

Los autores Soler, Fröhlich y Andrade, sostienen que en los años 1598 el Rey Felipe III, establece una serie de tributos:

- a.- La renta de población, determinada mediante censos con la cual se gravaba a las familias leonesas, gallegas y asturianas que habitaban lugares que quedaron desiertos por la expulsión de los moros y que el Estado les cedía a título de arrendamiento.
- b.- El derecho de farda, que fue cobrado para mantener los centinelas de la costa y que continuó aplicándose aun después de la expulsión de los moros.
- c.- La renta de alcabala, que se percibía por la aplicación a las ventas de diversos bienes.

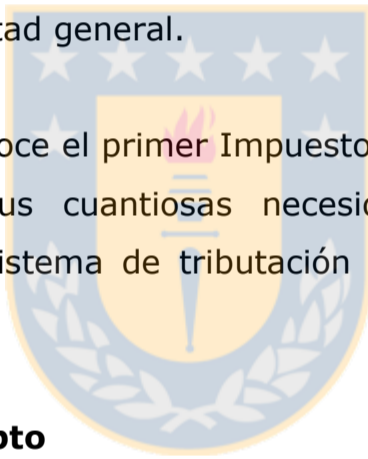
Por su parte, posteriormente se conocieron otros tributos que tenían por finalidad sostener los gastos de los reinados, entre estos están:

- a.- El Impuesto de sellos, que comenzó a regir en España en 1636, afectaba a los títulos, despachos reales y escrituras públicas, etc.
- b.- El Derecho de Lanzas, consistente en el número de lanzas para la guerra proporcional a la riqueza poseída.
- c.- La Renta de Lana, se estableció en el reinado de Carlos II, por la extracción de estos bienes del reino.
- d.- Derecho de Almojarifazgo, cobrados en las Aduanas sobre los bienes de importación y exportación.

Luego, con la asunción de Fernando VII, se introdujo relevantes cambios al sistema tributario español, asignándole mayor participación a las contribuciones directas efectuadas por todas las provincias del reino.

Con la revolución francesa, se manifiestan con los ideales de libertad, fraternidad e Igualdad, y por lo tanto, la ley ya no era la voluntad del príncipe sino de la voluntad general.

En Gran Bretaña, se conoce el primer Impuesto a la Renta y la aparición de los Estados con sus cuantiosas necesidades de recursos que mediante un eficiente sistema de tributación permite cumplir con sus fines de toda índole.



2.- Extensión y Concepto

En la actualidad, los tributos nacen por la necesidad de cubrir los gastos que tiene una nación, la gran mayoría es de carácter fijo y otros van surgiendo en relación a distintas etapas temporales principalmente por necesidades circunstanciales que nacen de catástrofes u otras razones.

Sin embargo, se puede decir que los tributos, más precisamente, nacen de la relación tributaria que surge entre el Estado y el sujeto pasivo generalmente conocido con el nombre de contribuyente, en el que este último se obliga por tal concepto a dar una cierta cantidad de dinero o especies. No podemos infundirle al sujeto activo como un prisma del legendario Robin Hood, quien quitaba a los más ricos para brindárselo a los más débiles. Sino que esta relación tributaria, parte con una pregunta: ¿Por qué se debe pagar impuesto? Para dar respuestas a esta interrogante, debemos exteriorizar que si el sujeto pasivo ha consentido

en pagar una cantidad de dinero con la finalidad de recibir algo a cambio, no corresponde, entonces, a una donación, categoría que no tienen los impuestos. (A lo mejor, una persona que vive en una isla totalmente aislada y le correspondiese pagar una suma de dinero a título de impuesto, sería fácil identificar esta suma de dinero como una donación, pues no recibe ninguna prestación por este dinero).

Como se señala, no es fácil entender y menos comprender por qué pagar, cual es la razón, de derivar recursos de un bien escaso, como es el dinero de su patrimonio, para cumplir con una obligación que no se ha allegado voluntariamente y sin recibir retribución inmediata o visible.

En la obra "Los Tributos ante la Constitución" de Enrique y Eugenio Evans, se sostiene: *"no es fácil comprender la razón que justifica pagar tributos por cualquier actividad que se realiza en el diario vivir –comprar una camisa, un paquete de cigarrillos, abrir un negocio, importar un equipo de sonido, etc. – sin recibir a cambio una prestación que beneficie directamente y al instante al ciudadano que se desprende de parte de su patrimonio en cada caso particular"*.

Asimismo, para desarrollar la interrogante de la importancia de los tributos debemos mencionar su aspecto de exigibilidad o coactividad de parte del Estado, o también llamado del poder del Estado. El autor Máximo Pacheco se refiere a esto de la siguiente manera: *"Es evidente que si existe un grupo con asiento en un territorio, pero sobre el cual no se hace sentir autoridad alguna, no constituye Estado: el mero reconocimiento de la realidad nacional tampoco envuelve el del Estado. El estudio del poder político significa, pues, el nudo de la teoría del Estado"*.

Por su parte, el jurista Georges Burdeau expresa una evidente verdad al indicar: *"Si el Estado no tuviese una supremacía real sobre los individuos que lo componen, cesaría de existir. La soberanía está, pues, implícita en la propia naturaleza del Estado"*.

Las prestaciones tributarias son obligatorias, como lo afirma la tratadista Angela Radovic Schoepen: *"Estas prestaciones no son voluntarias, sino que se exigen coactivamente por el Estado en ejercicio de su poder tributario; en consecuencia, requieren de mandatos legales,*

lo que equivale a decir que representan para aquéllos una obligación legal, concretamente de Derecho Público, dado que tiene como fundamento el poder de imperio del Estado y su finalidad es la de promover el beneficio general y el bienestar del cuerpo político”.

Ahora, el tributo está específicamente definido como “la prestación pecuniaria que el Estado exige en ejercicio de su poder de imperio, con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines”, artículo 13 del Modelo de Código Tributario para América Latina y Así también el artículo 9 del Código Tributario del CIAT, indica: “Concepto y clasificación de los tributos. Tributos son las prestaciones en dinero que el Estado exige, en razón de una determinada manifestación de capacidad económica, mediante el ejercicio de su poder de imperio, con el objeto de obtener recursos para financiar el gasto público o para el cumplimiento de otros fines de interés general”.

El profesor Abundio Pérez Rodrigo conceptualiza el “Tributo” señalando: *“Lo importante es que la definición contenga los elementos esenciales del tributo que podemos sintetizar: consiste en la entrega de una cantidad de dinero de las personas y otras entidades al Estado. Teóricamente, puede tratarse de la entrega de bienes o especies, muy utilizada en épocas pretéritas y totalmente abandonadas en la actualidad. Lo que aparece como excluido del concepto son las prestaciones o cargas personales, como el servicio militar y servir de vocal en las mesas electorales”.*

No hay duda, que esta obligación es establecida por el Estado en virtud de su Soberanía, manifestada en el Poder de Imperio o más concretamente en el Poder Tributario y que es coactiva, obligatoria, prescindiendo de la voluntad de los individuos.

Asimismo, hay autores que al justificar la existencia de este poder del Estado para imponer Tributo, se han abstraído del concepto jurídico y lo han justificado desde un punto de vista religioso, teniendo como silogismo distintos pasajes bíblicos que se indican:

- *Proverbios 3:9, “Honra a Jehová con tus bienes, y con las primicias de todos tus frutos”.*
- *Levítico 27:30, “Y el diezmo de la tierra, así de la simiente de la tierra como del fruto de los árboles, de Jehová es”.*

- *Deuteronomio 14:22-23, "Indefectiblemente diezmarás todo el producto del grano que rindiere tu campo cada año. Y comerás delante de Jehová tu Dios en el lugar que él escogiere para poner allí su nombre, el diezmo de tu grano, de tu vino, y de tu aceite, y las primicias de tus manadas y de tus ganados, para que aprendas a temer a Jehová tu Dios todos los días".*
- *Deuteronomio 16:17, "Cada uno con la ofrenda de su mano, conforme a la bendición que Jehová tu Dios te hubiere dado"*

En todos estos articulados bíblicos se puede observar que en las primeras apariciones del poder tributario, éste estaba basado en una dogmática estrictamente religiosa y por ende, de orden divina, basado en aquel poder superior divino expresado en mandatos de carácter espiritual pero con la fuerza y sin olvidar la perspectiva sancionadora.

Asimismo don Augusto Saccone, nos aporta elementos para una mayor comprensión de esta definición, y alude lo que ha dicho la Corte Suprema Argentina, que *"los impuestos no nacen de una relación contractual entre el fisco y sus habitantes sino que se trata de una vinculación de derecho público"* y que *"la satisfacción de los impuestos es una obligación de justicia que impone la necesidad de contribuir al cumplimiento de los fines del Estado y la subsistencia de la República"*.

En resumen, compartimos absolutamente lo señalado por el profesor Héctor B. Villegas que nos otorga una definición de este concepto sosteniendo que *"Tributos son las prestaciones en dinero que el Estado exige en ejercicio de su poder de imperio en virtud de una ley y para cubrir los gastos que le demanda el cumplimiento de sus fines"*.

Estas definiciones no acogen la diferenciación del destino que deben tener estas prestaciones pecuniarias, dado que solamente se refieren a cubrir los gastos, dejando abierto el concepto de fiscales y no fiscales; en este entendido se aceptaría que el Estado también pueda perseguir fines extrafiscales.

Por su parte, el Tribunal Constitucional de Chile, en Sentencia rol 1405 motivo 10 estableció como concepto: *"Los tributos, impuestos o contribuciones son prestaciones pecuniarias exigidas coactivamente por la ley a quienes incurran en los hechos o situaciones que ésta grava, con miras a subvenir al funcionamiento del Estado en su conjunto, sin que*

vayan acompañadas de una contraprestación directa y específica en beneficio del contribuyente.”.

En consideración de los conceptos vertidos y aceptados por la moderna doctrina del derecho financiero y por la Corte Suprema de nuestro país. Los tributos son prestaciones obligatorias y no voluntarias, desde que el contribuyente debe pagar en dinero, y su destino va dirigido a aportar recursos financieros al Estado en su conjunto y sin esperar retribuciones palpables. Así lo ha conceptuado nuestro Tribunal Constitucional.

3.- El Tributo y El Sujeto Pasivo

También el Estado de Derecho cuando se establece un tributo, debiese considerarse o preocuparse en forma prioritaria al obligado o responsable del pago de este, legalmente conocido como el sujeto pasivo de la obligación tributaria, dado que es su deudor y quien tiene el peso de la carga impositiva en favor del ente público acreedor, debe ser visto como el un proveedor del Estado, un ser que con voluntad propia, a través, de sus desembolsos ejerce su opción donde tributar. Lo anterior es reforzado con variados otros textos, especialmente de Juan Bravo Rivera, concejal de Hacienda y Administración Pública del Ayuntamiento de Madrid, quien en el prólogo del Libro “La Justicia Tributaria y el Defensor del Contribuyente en España”, señala: *“La figura del contribuyente es vista, cada vez más, no como el sujeto pasivo o el obligado tributario, sino desde la perspectiva de la garantía del ejercicio de sus derechos”.*

“Desde esta nueva visión, -prosigue- enmarcada en la óptica más amplia del derecho de todos los ciudadanos a participar en los asuntos públicos, la actuación administrativa se dirige a establecer una relación fluida con los ciudadanos, a crear un cauce de comunicación que redunde en un beneficio mutuo”.

De lo anterior, es permitido señalar que el ciudadano debiese tener una percepción del sistema fiscal como un sistema público que funciona y que debe velar por sus derechos, por ende, hará menos gravoso el cumplimiento del deber de contribuir al sostenimiento de las cargas públicas.

4. Especies de Tributos

La definición de tributos adoptada en este párrafo se encuadra en la consagrada tradicionalmente por la doctrina y por diversos códigos tributarios, en ella apenas se explicita la finalidad de financiar el gasto público del Estado, como forma de poner de manifiesto la naturaleza eminentemente financiera del tributo, con lo cual se desconoce la posibilidad de utilizar, aunque excepcionalmente, la tributación como medio para coadyuvar la concreción de objetivos extrafiscales.

También, podemos señalar que al no existir el concepto de tributo, se debe estar a la teoría defendida por Giannini, que sustentaba la clasificación tripartita, ya que serían las únicas posibles, pues la tradición de esta clasificación son consecuencia de su elaboración doctrinal concepto unitario, supone entender que un hecho no puede estructurarse como hecho imponible de forma diferente al hecho imponible de un impuesto, de una tasa o de una contribución especial.

En este entendido, los tributos pueden ser de distintas especies o bien dirigidos a afectar diversas clases o naturaleza, ya sea, la renta, el patrimonio, el consumo, etc., pero doctrinariamente se pueden distinguir tres categorías, según la relación con el beneficio, más o menos, directo que obtienen los contribuyentes afectado con la obligación tributaria del sujeto acreedor de esta obligación impositiva.

Así atendiendo al beneficio de apreciación directa que obtienen los contribuyentes, tenemos:

4.1.- Impuesto

4.2.- Tasas

4.3.- Contribuciones.

También la clasificación tripartita de los tributos en impuestos, tasas y contribuciones especiales, coincide con la predominante en el derecho positivo y en la doctrina. Entonces:

4.1.- IMPUESTO

Para comprender este término, debemos necesariamente conocer algunas definiciones que se han elaborado para explicarlo:

En el artículo 15 del Modelo de Código Tributario de América Latina (OEA/BID), se define como: "El tributo cuya obligación tiene como

hecho generador una situación independiente de toda actividad estatal relativa al contribuyente". Por su parte en el artículo 10 del Modelo de Código Tributario del C.I.A.T., dispone "Impuesto es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador una situación independiente de toda actividad estatal relativa al contribuyente", es decir repite totalmente el modelo de la OEA/BID.

Asimismo, el autor Cristián Aste M., para definir el concepto de "Impuesto" precisa que podría conceptualizarse en lo siguiente: *"La contribución obligatoriamente exigida del individuo por el Estado para cubrir los gastos hechos en interés común, sin tener en cuentas las ventajas particulares otorgadas a los contribuyentes"* y en contraposición vincula esta con la definición de Gastón Jeze que señala *"Prestación pecuniaria exigida a los individuos según reglas destinadas a cubrir los gastos de interés general únicamente a causa de que los contribuyentes son miembros de una política organizada."*

De acuerdo a estas conceptualizaciones existen en aquellas ciertos elementos que uno u otro autor destaca, siendo solamente Gastón Jeze, (jurista francés) quien desconoce la contraprestación de parte del sujeto acreedor o bien solamente le otorga una relativa importancia, es decir, desconoce la contraprestación inmediata, pero eso no quiere decir, que un futuro contribuyente puede necesitar del sujeto activo "el Estado", para que se les respeten sus garantías y derechos.

4.2.- TASA

La autora Ángela Radovic S., conceptualiza a este término como *"cobros que formula el Estado en relación con alguna intervención o gasto de la Administración Pública, motivadas directamente por algún contribuyente interesado en forma individual, a su vez, vincula la tasa a contraprestación, o sea, como un ingreso que se paga al Estado como retribución de un servicio público que se recibe de éste, pero que implica un costo de producción, razón por la cual tiene que pagarse. Ejemplo: valor de matrícula pagado por los estudiantes por la enseñanza estatal; franqueo de la correspondencia, obtención de un documento o certificado del Registro Civil"*.

Por su parte, el C.I.A.T., en su propuesta del Código Tributario para América Latina, en su artículo 11º define lo que es Tasa, señalando: *“Tasa es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador la prestación efectiva o potencial de un servicio en régimen de derecho público, individualizado en el contribuyente”*.

Comentan que tal definición de impuesto adoptada es similar a la del Modelo de Código Tributario OEA/BID y con gran parte de los códigos tributarios de América Latina. En relación al citado Modelo se han eliminado las referencias a la afectación de los recursos obtenidos y a la naturaleza de los servicios, por la ambigüedad que suponen ambas condiciones.



4.3.- CONTRIBUCIONES

Para la adopción del concepto de contribuciones, nos apoyaremos en lo que doctrinariamente se conoce como tal.

El abogado Christian Aste M., lo define como: *“Es también una especie de tributo, que se caracteriza porque su cumplimiento beneficia al sujeto obligado a su pago, independientemente de que lo pague. En efecto, cuando el tributo que se paga se destina a un presupuesto que se aplica total o parcialmente en beneficio del propio contribuyente obligado a su pago, se dice que estamos en presencia de una contribución”*.

Por su parte la destacada tributarista Angela Radovic Schoepen, sostiene que las contribuciones *“consisten en prestaciones obligatorias, cuyo presupuesto de hecho se caracteriza por constituir un beneficio económico particular proporcionado al contribuyente, por la realización de obras públicas o de actividades estatales, cuyo producto no debe tener un destino ajeno a la financiación de las obras o actividades correspondientes, en otras palabras, todas aquellas prestaciones que deben pagar las contribuciones que tienen como causa el cumplimiento de un servicio público de carácter general, pero que proporciona un beneficio económico particular”*.

Agrega que este concepto, también comprende: contribuciones relacionadas con la valoración de la propiedad (contribuciones de mejoras) a consecuencia de obras públicas; ciertos gravámenes de vialidad, por utilización de vías de comunicación (caminos, puentes, túneles, canales) y diversas contribuciones llamadas parafiscales, que obedecen a propósitos extrafiscales de carácter político, tales como las destinadas a financiar los aportes de seguridad social y también los objetivos de las Contribuciones, dado que su finalidad es distribuir entre ciertos contribuyentes los gastos de realización de obras o de mantenimiento de servicios que los benefician colectivamente de alguna manera más especial que al resto de las personas que integran la sociedad.

Por su parte, el Modelo del Código Tributario del CIAT, en su artículo 12 señala:

Contribución especial: es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador beneficios especiales derivados de la realización de obras públicas, prestaciones sociales y demás actividades estatales y cuyo producto no debe tener un destino ajeno a la financiación de las obras o las actividades que constituyen el presupuesto de la obligación.

En la definición adoptada se pretenden comprender todo tipo de contribuciones especiales, tanto la contribución de mejora como las establecidas para la seguridad social, figura esta última cuya utilización se ha expandido en diversos países de América Latina, colocándose su aplicación en muchos casos a cargo de la Administración tributaria.

El docente argentino Carlos Giuliani, concluye en que "contribución" es *la prestación obligatoria debida en razón de beneficios individuales o de grupos sociales derivados de la realización de obras públicas o de especiales actividades del Estado.*

Así, a nuestro parecer no existe inconsistencia en denominar al Impuesto territorial como contribución de bienes raíces; ambos son tributos fijados por ley, ambos financian al aparataje público y el beneficio se manifiesta concretamente con el avance de la respectiva comuna de la cual se forma parte.

Algunas ideas, se han vertido sobre las contribuciones, como es dejar al libre albedrío a que cada municipalidad para que cobre un tributo por concepto de impuesto territorial y dejar a cada contribuyente sea el responsable directo en donde tributar, o bien, decidir en qué entidad comunal pagar estos tributos.

Lo anterior sería un signo de descentralización dado que la principal instancia en la que se hace efectiva esta descentralización política y administrativa, es el nivel de los municipios. Ahora, en contraposición, está la eficiencia dado que un gran número de municipalidades no generan los recursos suficientes para cumplir con las propias funciones y tienen que depender del Fondo Común Municipal y de los recursos que disponga el nivel central para cumplir con su necesidad, sin perjuicio de generar proyectos específicos que contribuyan a su crecimiento y desarrollo.

En resumen, nos ubicamos en una posición técnica semejante a lo señalado por el autor Juan C. Gutiérrez Moscoso, que sostiene *"el término contribuciones no es aplicable en nuestro país, ya que las contribuciones se reconocen por fundamento a la realización de una obra pública que reporta beneficio a mi bien raíz, entonces deberé pagar contribuciones por tal beneficio. En cambio el impuesto territorial es un impuesto patrimonial que afecta a todos aquellos que posean un bien raíz, sin condición a recibir una contraprestación por el pago de dicho impuesto"*.

Además, en la verborrea tributaria son conocidos numerosos términos que significan tributos, a saber: peajes, precios públicos, patentes, aranceles y así también se conocen las parafiscalidades.

El concepto de las llamadas exacciones parafiscales, nos la entregan los profesores José Luís Pérez de Ayala y Miguel Pérez de Ayala Becerril, diciendo: "históricamente son una creación de la doctrina que se atribuye al profesor italiano Morselli, en un trabajo publicado en 1938 y se adopta por primera vez en el lenguaje administrativo, en un informe elaborado por el Ministerio francés de Hacienda sobre las finanzas nacionales entre 1913 y 1946. Doctrinariamente, el concepto de exacción parafiscal aparece así construido con dos caracteres:

- a) Como un tributo que no se crea por ley; y
- b) Gestionada al margen de ley y sin figurar sus ingresos en los presupuestos generales del Estado, o, en su caso, de la Comunidad Autónoma o del Ayuntamiento en cuyo territorio se establezca y exija".

En resumen, para quien presenta este trabajo, le es más fácil identificar o definir el término "tributo", sencillamente como "el precio de vivir en sociedad, y en una comunidad determinada".

Esta definición nos permite, adherirnos a lo que hoy se tiene en la realidad, en cuanto a que el contribuyente es un cliente y tiene el arbitrio de decidir dónde quiere invertir, donde quiere vivir, donde quiere desembolsar, etc. Es decir, esta persona denominada comúnmente contribuyente es el dueño de su propia tributación.

CAPITULO SEGUNDO

EL IMPUESTO TERRITORIAL

Este Impuesto comúnmente es conocido como "contribuciones de Bienes Raíces" o simplemente "las contribuciones" como ya vimos en el capítulo anterior, son términos completamente diferentes y admiten conceptos diversos, o bien, sus acepciones no coinciden totalmente.

Tal confusión conceptual tiene su fundamento, en lo referente a su destinación o en otras palabras, a su finalidad; así como, en cuanto al que sujeto acreedor que se ve beneficiado con este impuesto. En este caso el sujeto activo que concurre no es el Fisco, sino que su destino económico es de carácter Municipal.

Las definiciones que nos aporta la Real Academia Española respecto al término "contribución", son las siguientes:

Cuota o cantidad que se paga para algún fin, y principalmente la que se impone para las cargas del Estado: "Si, se afirma este año no he pagado la contribución urbana". Aportación voluntaria de una cantidad de dinero para un fin caritativo, hacen una contribución mensual para los niños del Tercer Mundo. Participación en una labor en la que colaboran varias personas, es necesaria la contribución de todos para que esto salga adelante.

Lo anterior, sirve para afirmar que el Impuesto Territorial, no es una contribución, dado que no se encuadra en las acepciones jurídicas que permitan identificar la naturaleza de tal prestación pecuniaria.

1. Análisis Histórico del Impuesto Territorial

1.1.- El Diezmo y el Derecho de Alcabala

El Impuesto Territorial, fue uno de los primeros tributos que se conocieron. Algunos autores señalan que se conocen referencias desde el 2000 antes de Cristo. Se tiene conocimiento que se desarrolló en la Edad Media preferentemente en el ámbito agrario y campesino, convirtiéndose en la principal fuente de recursos de los reinados y feudos, toda vez que, la principal muestra de riquezas era la tenencia de las tierras.

En nuestro país, el impuesto territorial no es de corta data, ya que en la Colonia y en los albores de nuestra república, se conoció un sistema tributario respecto de los bienes raíces que correspondía a dos tipos distintos de tributos: el derecho de Alcabala y el Diezmo, teniendo como hecho impositivo, sus transferencias y la renta que generaba la actividad agrícola.

El Derecho de Alcabala, era un impuesto fiscal aplicado por los cabildos y que, en un comienzo, solo gravaba la compraventa de bienes muebles e inmuebles pero que, posteriormente, se extendió a otros actos jurídicos como los arriendos, permutas, donaciones, constitución de censos, etc.

Por consiguiente, este impuesto no afectaba directamente la renta que pudiese producir de un bien raíz, sino que en determinados actos jurídicos y entre éstos, gravaba la transferencia de bienes raíces con una tasa que variaba entre un 2% y un 6% del valor de la operación respectiva (con un 4% los predios rústicos y urbanos y con un 3% los sitios eriazos).

La alcabala siguió siendo aplicada por el Estado chileno durante gran parte de la República, hasta que fue suprimida definitivamente mediante una ley dictada con fecha 30.06.1888.

Otros autores señalan que, el derecho de alcabala era un impuesto que gravaba las transferencias de propiedad de bienes inmuebles urbanos o rústicos a título oneroso o gratuito, cualquiera fuere su forma o modalidad, inclusive las ventas con reserva de dominio.

Los Registradores Públicos solicitaban la liquidación y pago del Impuesto de Alcabala o, en su defecto, la constancia de no pago como requisito indispensable para formalizar la transferencia. Estaba obligado al pago el comprador o adquirente del inmueble. La base imponible del impuesto era el valor de transferencia.

Cabe recalcar que este tributo, continúa vigente en la actualidad en varios países sudamericanos como, por ejemplo Perú, donde es de beneficio municipal.

Por su parte, el Diezmo, era un impuesto percibido por el Estado en beneficio de la Iglesia Católica. En el gobierno de Don Manuel Montt Torres (1851 a 1861), al abolirse varios tributos, también se dictó una resolución que afectaba al sector agrícola, que se refería a la **eliminación del diezmo**, impuesto colonial de origen eclesiástico que percibía el Estado para ayudar al presupuesto de la religión católica, y que afectaba directamente a la agricultura. Se le reemplazó por un impuesto sobre la producción de cada bien raíz. Y del mismo modo, con el fin de favorecer la división de la propiedad rural, se liberó del pago de **alcabala**.

1.2.- Recaudación de los tributos mencionados

Asimismo diremos que en cuanto a la recaudación de los impuestos:

– El Derecho de Alcabala y el Diezmo, la efectuaban o estaba a cargo de los Oficiales de la Real Audiencia, los que posteriormente fueron reemplazados por particulares que se adjudicaban esta labor mediante una subasta pública y al mejor postor, adquiriendo este derecho a cobrar los impuestos a su beneficio propio. (Una especie de concesiones).

1.3.- Aparición de "Otros Impuestos"

Posteriormente, se incorpora al ordenamiento impositivo la ley de fecha 09 de diciembre de 1817, denominada "Contribución impuesta a los Propietarios de Fondos Rústicos o Urbanos i a los Comerciantes", el cual tenían la finalidad de financiar al Ejército Libertador.

Evidentemente esta afectación impositiva, no estaba dirigida a la gravación de la renta obtenida sino que el hecho impositivo afectaba al capital.

Asimismo en el año 1831, se publicó la "Ley del Impuesto del Catastro", que cambia el hecho imponible por uno más referido a la situación de realidad por ser indicaría de capacidad contributiva, al considerar la percepción de la producción agrícola o mejor dicho la renta que provienen de la explotación del predio.

En el año 1853 se promulgó la "Ley de Conversión del Diezmo o Contribución Territorial", debido a que los predios rústicos estaban gravados por dos impuestos, el Diezmo y el Catastro y la aplicación del Diezmo acarrea una serie de dificultades prácticas, el Presidente Manuel Montt Torres modificó este tributo, que de ser un impuesto que gravaba la producción agropecuaria con la finalidad de financiar los gastos eclesiásticos paso a convertirse en un impuesto fiscal cuya base imponible era el valor de los predios rústicos, pero recaudado por el Estado mediante sus órganos.

Con fecha 23 de octubre de 1854 se modificó la tasa del impuesto en cuanto a su determinación, por una tasa fija de un 3% sobre el canon o renta calculada y posteriormente esta tasa fue incrementada a un 7,11% sobre igual base imponible, mediante la dictación del D.S. de fecha 19 de octubre de 1855. En el año 1860, don Manuel Montt Torres, Presidente de la República, de acuerdo a su arbitrio legal procedió a uniformar el cobro de la Contribución Territorial y del Catastro, constituyéndose en un solo impuesto, a denominarse "Contribución Agrícola". Luego, con la dictación de la ley de 18 de junio de 1874, se modificó la tasa del impuesto, en el sentido que la ley fijaba el rendimiento que se esperaba obtener para la aplicación del impuesto y le otorgaba las facultades a los órganos administrativos quienes determinaban la tasa impositiva. En esta condicionante la ley pasó a ser la renta efectiva o presunta del predio con lo que se introduce un nuevo elemento a ser considerado, en este caso, la rentabilidad o la aptitud del predio para generar rentas.

En el año 1881 se creó el Servicio de Policía Rural, y destinándose el gasto de su formación y mantenimiento a un impuesto cuyo monto no podía exceder al 2% del impuesto agrícola. Se puede mencionar que

este no era un nuevo impuesto sino que un aumento de tasa con un destino específico y que posteriormente se fusionó en el año 1883, al impuesto agrícola.

En el año 1888, se instauró un impuesto que gravaba las patentes en beneficio de las Municipalidades y además se establecieron las bases de un impuesto sobre la propiedad de los predios situados dentro de los límites urbanos de cada territorio municipal, producto de una indicación de la Comisión de Hacienda de aquella fecha, se determinó que la tasa de éste sería posteriormente fijada por el Congreso, este Impuesto se denominó "Impuesto Territorial a los Predios Urbanos".

Este impuesto como se podía apreciar afectaba al patrimonio o el capital y no a la renta. Para sostener este argumento se hace referencia a una Sesión de la Cámara de Diputado de 1887, en donde el Ministro de Hacienda de aquella época sostenía que: *"Sabe además la Cámara que el valor de la tierra en cada localidad obedece principalmente a la renta que ella produce. Por consiguiente, sea que la contribución se imponga sobre el capital o la renta en términos jenerales las bases son las mismas. Se dirá ¿por qué no se establece esta contribución sobre la renta sino sobre el capital? Por una razón mui sencilla. Hai dentro de las propiedades urbanas muchos fundos improductivos i muchas casas de lujo en las grandes ciudades, i que, por consiguiente, no pagan la cuota que debe corresponderles; es justo, además, que pague los servicios que recibe el que tiene, por ejemplo, un sitio sin edificar, el cual exige tanto el servicio de la policía (este impuesto sustituyó el de alumbrados y sereno) como el palacio de un poderoso"*.

Asimismo, este impuesto implicaba la existencia de distinciones para proceder a su valorización, entendiéndose esta distinción en base a su ubicación del predio y no por su destino. Además como era evidente estableció exenciones, lo que en los impuestos anteriores no se distinguían.

Así también, es dable destacar que este tributo corresponde a los primeras vertientes del actual Impuesto Territorial.

En el año 1891 se estableció un impuestos sobre los haberes, no exento de discusión su aprobación, determinándose en definitiva que si bien el

objeto imponible del impuesto era el capital, las deudas contraídas por el propietario del inmueble habían contribuido a aumentar el beneficio que de él este obtenía y, además, porque la hipoteca es solo una garantía y no importa transferencia de dominio.

Otro de los problemas de este tributo, consistía que la misma ley entregaba a la Municipalidad respectiva la administración de este impuesto. Lo anterior, se extrae de su art. 68 que disponía: "Al discutir el presupuesto de entradas, la Municipalidad fijará la tasa de las contribuciones para el año próximo, dentro del *maximun* determinado por la ley".

En el gobierno de don Ramón Barros Luco, es decir en el año 1915, se promulgó ley que establecía un impuesto adicional sobre los bienes raíces que se encontraban gravados con la contribución municipal de haberes de 1891. Este impuesto adicional, en principio, solo regiría por el año 1916, pero perduró y pasó a sustituir la Contribución de Haberes, mediante la dictación de la Ley 3.091 de 1916.

Esta ley vino a unificar el sistema impositivo de los bienes raíces, estableciendo un impuesto sobre la propiedad de éstos denominándose "Impuesto sobre la propiedad territorial edificada o no". Este impuesto afectaba tanto a los bienes raíces rústicos y urbanos, pero también en su Título II, reguló su aplicación a los bienes muebles y en su Título III, también gravó los valores mobiliarios con un nuevo gravamen.

Se dice que en virtud de las recomendaciones efectuadas por la misión Kemmerer, en razón de efectuar un ordenamiento y separar los impuestos a la renta de orden fiscal y las contribuciones de orden municipal, se establecieron los Decretos Leyes N°s. 755 y 756 de fecha 16 de diciembre de 1925, que venían técnicamente a crear un impuesto fiscal a la renta sobre los bienes raíces y un impuesto municipal sobre los bienes raíces, en base al avalúo de ellos.

La promulgación del Decreto Ley N° 755 de 16.12.1925 denominado Impuesto a la Renta, estableció un impuesto con seis categorías, estableciendo un impuesto fiscal del 6% sobre el valor del avalúo fiscal. Por su parte el Decreto Ley N° 756, solo se limitaba a independizar de la ley N° 3.996 de todos aquellos bienes raíces situados dentro de los límites de la comuna, sino que, además, modifica la base fundamental

del impuesto, el hecho gravado, que evoluciona de la percepción de la renta a la propiedad de los mismos.

Posteriormente se promulga la ley N° 4.174 del 05 de septiembre de 1927, que tuvo por finalidad entre otras, volver al sistema antiguo establecido en la Ley sobre Propiedad Territorial edificada o no de 1916; así también unificar las fechas de pago de los tributos y señalar su percepción en una sola entidad la Tesorería General de la República y por último eliminar el 10% en que se aumentaron los avalúos de los bienes raíces en razón del valor presunto y a su vez, suprimir el 40% que por deudas hipotecarias contratadas con ciertas instituciones se aplicaba al avalúo de los bienes raíces.

A mayor abundamiento, cabe destacar que las contribuciones fiscal y municipal sobre la propiedad raíz se aplican sobre los avalúos aumentados en un 10%, suma en que se aprecian los bienes muebles, y disminuidos en los saldos de las deudas hipotecarias contratadas hasta un monto que no excediere del 40% del valor tasado de la propiedad.

2.- La Ley Actual, N° Ley 17.235 de 1969

En el año 1969, se promulgó la ley 17.235 siendo la actual Ley sobre Impuesto Territorial y que es la que actualmente se encuentra vigente; y que corresponde al texto refundido de la Ley N° 4.174 e incluyendo también sus posteriores modificaciones que no han sido exiguas.

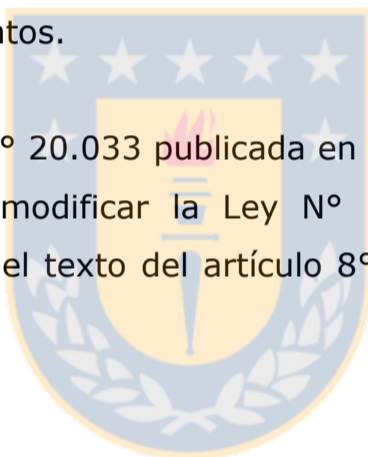
Hoy en día, el impuesto territorial recibe numerosas críticas y genera fuertes controversias, Incluso alegatos de inconstitucionalidad. Es que la Ley de Impuesto Territorial, a través de múltiples reformas, se ha ido desnaturalizado, convirtiéndose en el impuesto que más merece reproches jurídicos y de equidad que la institucionalidad debe resolver, pues prescinde de la capacidad real de pago del contribuyente y grava directamente actividades que no son fuente de riqueza, como es el caso del uso habitacional de inmuebles.

Se sostiene que la actual Ley sobre Impuesto Territorial es la N° 17.235 de 24 de diciembre de 1969, cuerpo legal que, en lo fundamental, mantiene la estructura básica que dio a este impuesto la ley N° 4.174 de 10 de septiembre de 1927. Esto es, conceptualmente un impuesto

que grava una parte determinada del capital, la propiedad de los bienes raíces, en base al avalúo de éstos que determina el Servicio de Impuestos Internos, entidad a la que, además corresponde la aplicación de la ley.

Asimismo, se debe destacar que con fecha 28 de diciembre de 2012 se publicó la ley 20.650, postergó en parte el proceso de reavalúo, manteniendo solamente vigente la tasación a aquellos de los bienes raíces destinados a la habitación, así como de aquellos correspondientes a bodegas y estacionamientos de conjuntos habitacionales acogidos a la ley N° 19.537, sobre Copropiedad Inmobiliaria. Para este efecto, la referida prórroga se aplicará a las bodegas y estacionamientos de un conjunto habitacional solo si la superficie construida de las unidades habitacionales existentes en el mismo conjunto es superior a la de las unidades no habitacionales existentes en él, excluyendo en dicha comparación los metros cuadrados correspondientes a las mismas bodegas y estacionamientos.

Posteriormente, la Ley N° 20.033 publicada en el Diario Oficial del 01 de julio de 2005, vino a modificar la Ley N° 17.235, sobre Impuesto Territorial, sustituyendo el texto del artículo 8° precisando la aplicación de la sobretasa.



3.- Definiciones que contempla la Ley 17.235

Para llevar a cabo esta normativa establecida en la ley 17.235, debemos tener en cuenta las siguientes definiciones:

3.1.- Edificio: es toda edificación compuesta por uno o más recintos, cualquiera sea su destino.

3.2.- Sitio no edificado: es todo aquel en donde no existe ningún tipo de edificio terminado o en construcción.

3.3.- Propiedad abandonada: es el inmueble no habitado, que se encuentra permanentemente desatendido, ya sea por falta de cierros, protecciones adecuadas, aseo o mantención, o por otras circunstancias manifiestas de abandono o deterioro que afecten negativamente su entorno inmediato.

La declaración de abandono corresponde ser efectuada por la Municipalidad respectiva, por medio de un decreto alcaldicio fundado.

3.4.- Pozo lastrero: es toda excavación de la que se ha extraído arena, ripio, grava, rocas u otros materiales áridos.

3.5.- Límite urbano: es el que corresponde a la línea imaginaria que delimita las áreas urbanas y de extensión urbanas que conforman los centros poblados, diferenciándolos del resto del área comunal.

El límite urbano corresponde a uno de los tipos de Instrumento de Planificación Territorial..

3.6.- Área rural: es el área territorial establecida en los Instrumentos de Planificación Territorial que está fuera de los límites urbanos o de extensión urbana, en su caso.

3.7.- Área urbana: área territorial destinada a acoger usos urbanos, comprendida dentro de los límites urbanos, establecidos por los Instrumentos de Planificación Territorial.; y

3.8.- Área de expansión (extensión) urbana: área territorial establecida en los Instrumentos de Planificación Territorial destinada a la extensión del área urbana.

4.- Desarrollo del Impuesto Territorial

4.1.- La Tasación Tributaria

La finalidad de tasar los bienes raíces es la de establecer el **avalúo fiscal** de las propiedades para obtener la base de cálculo del impuesto territorial.

El término "Avalúo o Tasación", según el Diccionario de Términos Tributarios de Uso Común, se encuentra definido como: *"Análisis técnico que permite establecer el valor de un inmueble en base a parámetros y variables inmobiliarias, tales como ubicación, estado de conservación, características constructivas, uso alternativo, etc. – Esto es, la acción y efecto de señalar a una cosa el valor correspondiente"*.

Por consiguiente, la tasación o avalúo fiscal no representa ni corresponde al valor comercial de una propiedad. En efecto, su objetivo, como se ha dicho, es el de determinar la base para la aplicación de un impuesto, está regulada por normas legales y responde a un procedimiento simplificado de tasación de aplicación masiva que afecta a todas las propiedades del país, por lo que no apunta a reproducir todos los factores que inciden en una tasación "comercial" detallada.

Históricamente se ha procurado que la tasación fiscal sea inferior al valor de mercado pero no siempre sucede así. En un proceso masivo como un reavalúo de varios millones de propiedades pueden presentarse situaciones en las que el avalúo fiscal supere al valor comercial. Por ejemplo, en la tasación fiscal puede suceder que el propietario no haya actualizado las características físicas de la propiedad registradas ante el Servicio y eso signifique una sobrevaloración si ha habido reducciones de las superficies de terreno o edificaciones o, en caso contrario una tasación inferior a la debida, producto de ampliaciones no declaradas, situaciones que la ley contempla para efectos de una modificación del avalúo.

Como el **valor de mercado** de los inmuebles fluctúa en el tiempo de acuerdo a las condiciones económicas del país, crecimiento poblacional, variaciones en el valor de la tierra y costos de construcción, mejoras, catástrofes, escasez relativa, obsolescencia y deterioro del bien raíz, es necesario revisar el avalúo cada cierto tiempo para actualizar las tasaciones fiscales. Precisamente en eso consiste el proceso de reavalúo. Su objetivo es definir una nueva estructura de avalúos fiscales de las propiedades, de manera que éstos se ajusten a la redefinición de las pautas legales, técnicas y operativas de tasación.

Algunas comunas o sectores de ellas han presentado en los últimos años una notable plusvalía en el valor de las propiedades como, por ejemplo, las comunas de Las Condes, Lo Barnechea, Vitacura, Providencia y Antofagasta. Al contrario, otras como Arica han tenido minusvalías prolongadas. Esto se explica esencialmente por:

- a) El aumento o disminución demográfica y de la actividad económica y de servicios;
- b) Inversiones públicas y/o privadas: construcciones de líneas de metro, autopistas y otras mejoras en el transporte público, construcción de áreas verdes y de equipamiento urbano, ejecución de nuevas áreas residenciales, o centros comerciales; y
- c) Modificaciones a la normativa del plano regulador comunal que atraen la inversión inmobiliaria como cambios de uso de suelo, de la densidad o altura permitida, etc.

Ocurre, que los bienes raíces se caracterizan por ser durables y no transarse periódicamente en el mercado, dificultándose conocer el precio aproximado de todos los inmuebles en un momento dado, siendo necesario recurrir al proceso de tasación fiscal de estos bienes. Pero la tasación es un proceso complejo y lento y, por lo tanto, caro. Debido a ello ha estimado el SII que, no se puede realizar permanentemente, razón por la cual el avalúo de una propiedad, en términos reales, se mantiene constante durante un cierto número de años, reajustándose semestralmente según la variación del IPC, a pesar de que es muy probable que haya cambiado su valor real. Aunque estos reajustes producen distorsiones debido a su carácter de automáticos, indiscriminados y generales, en términos globales para la sociedad el costo de realizar tasaciones en forma más periódica supera los beneficios de determinar el impuesto a pagar de manera más ajustada a su valor real.

Dada la complejidad técnica del proceso, es posible que se produzcan errores en la información base, surgiendo no pocos errores en el avalúo determinado. En la medida que existe la posibilidad de reclamar a esa tasación, el error puede ser reparado (Código Tributario, arts. 149° y 150°).

A continuación se entregarán una detallada conceptualización de términos que se utilizan en la tasación de los bienes raíces, para poder valorizarse en relación a las tablas de clasificación que el SII realiza para tal efecto.

4.2.- El Registro Catastral de Bienes Inmuebles

El SII calcula el avalúo con la información de las características de la propiedad y las tablas de valores de terrenos y construcciones. Para disponer de una información cierta, coherente y actual de dónde están y cómo son todas las propiedades del país y así poder establecer en forma justa y equitativa su avalúo fiscal, el Servicio administra una base de datos, denominada **catastro** físico de los bienes raíces, que contiene la descripción de los terrenos y las construcciones existentes en las propiedades.

Este Servicio actualiza esta base de datos permanentemente, principalmente en los períodos entre reavalúos, con información proporcionada por los mismos propietarios y por los municipios, registrando las nuevas construcciones y ampliaciones, lóteos y divisiones de predios, poblaciones y otras modificaciones que afecten a las propiedades, además de rectificaciones de nombres de propietarios y direcciones, fiscalización de exenciones, etc.

Este catastro está formado por las siguientes secciones:

- **Catastro Legal:** Identificación del bien raíz y del propietario aparente (contribuyente). Desde hace algunos años se está registrando la inscripción de la propiedad en el Conservador de Bienes Raíces.
- **Catastro Técnico:** Clasificación del bien raíz y sus características físicas (forma, magnitud, tipo y calidad de terreno y construcciones); y
- **Evaluación del bien raíz:** valor fiscal de los bienes y franquicias tributarias de que gozan.

En este sentido, el ente fiscalizador es el organismo nacional que posee la información catastral más completa y de mayor cobertura del país (6,4 millones de predios que cubren gran parte del territorio nacional y que corresponden a la superficie de mayor interés productivo).

4.3.- El Sistema de Tasación

El sistema de valoración tributario está concebido para que los valores resultantes de su aplicación cumplan, al menos, con estos requisitos: que sean objetivos, que sean justos, y que guarden una cierta relación con los valores de mercado, ojalá sin superarlos.

El valor catastral o **avalúo** de las propiedades, como todo valor fijado administrativamente, se determina con arreglo a criterios previamente establecidos y homogéneos, principalmente:

- a) A partir de datos catastrales, es distinto a valor de mercado aunque guarde una cierta relación,
- b) En la suma del valor del suelo, por una parte, y del costo de las construcciones, por otra, en el caso de que éstas existan, y
- c) La aplicación de un procedimiento de cálculo concreto y reglado.

El sistema de tasación debería conciliar tres aspectos: el legal, el técnico y el económico. Para ello el SII considera mecanismos adecuados en orden a conciliar tres aspectos: el legal, el técnico y el económico, y a garantizar:

- a) La debida coordinación en todo el territorio,
- b) Claridad y precisión del procedimiento
- c) Rigurosidad en la aplicación
- d) Uniformidad y objetividad (limitar arbitrariedad)
- e) Eficiencia y automatismo suficientes
- f) Cautelar interés fiscal y de los particulares (reclamos)

4.3.1.- Aspecto Legal

Las normas legales fundamentan la tasación y regulan la aplicación del impuesto, estableciendo:

- el objeto del impuesto;
- la propiedad o posesión de un inmueble;
- los procedimientos de tasación y
- modificación de avalúos;
- la tasa del Impuesto,
- plazos de pago y sanciones;
- las exenciones al impuesto;
- los derechos de los contribuyentes a la revisión del avalúo: las peticiones administrativas y reclamos.

Las principales disposiciones legales que se aplican son:

- la Ley 17.235 de 1969 sobre Impuesto Territorial,
- el Código Tributario,
- Las Circulares y
- resoluciones interpretativas del Servicio.

Por medio de estas normas y procedimientos legales intenta definir un criterio uniforme, preciso y prácticamente objetivo de tasación, para cautelar los intereses fiscales y particulares (la tasación puede ser objetada por los contribuyentes que estiman encontrarse perjudicados). En este sentido, debe señalarse que las tasaciones comerciales o transacciones de propiedades no pueden, legalmente, influir o modificar el avalúo fiscal.

4.3.2.- Aspecto Económico

La finalidad de la tasación es buscar el Valor Impositivo de los Inmuebles para establecer los tributos fiscales: importa que la carga tributaria sea equilibrado y no tanto el valor en sí, el cual es relativo y solo excepcionalmente refleja un valor comercial. La proyección a largo plazo de los avalúos y la rigidez del sistema para adaptarse a los niveles de precios del mercado, obliga a que sean inferiores a los valores comerciales, para resguardarse de las fluctuaciones transitorias del mercado y, por tanto, ser especialmente distorsionadores.

Para determinar el avalúo fiscal deben estudiarse fuentes objetivas y concretas de información de precios, como, por ejemplo, los valores reales de transferencia de las propiedades, así como las tasaciones comerciales de las instituciones financieras en las distintas comunas del país.

El procesamiento y cálculo del avalúo se efectúa computacionalmente, en base a los valores establecidos en el último reavalúo, limitándose el tasador, frente al predio motivo de la tasación y fiscalización, a clasificar y medir el terreno y las edificaciones, a controlar la correcta individualización del predio y la aplicación de las exenciones y demás disposiciones legales.

Estas características, específicas y exclusivas de la tasación tributaria, descalifican totalmente cualquier método de tasación comercial basado en los avalúos fiscales.

4.3.3.- Aspecto Técnico

Se utiliza un sistema de tasación de síntesis, el cual permite formarse rápidamente una idea global del bien raíz que se está tasando. La experiencia ha demostrado que la mayoría de las propiedades se componen de una serie de elementos o partidas características que se

repiten en un alto porcentaje de los casos. Por esta razón, en lugar de considerar todas las características del terreno o de la construcción, el sistema capta solo aquellos componentes técnicos que globalmente los identifican, definen y diferencian.

A fin de lograr el ordenamiento y normalización de estos componentes, existen tablas de clasificación que descartan muchos factores cualitativos, de compleja sistematización o meramente subjetivos pero necesarios en una tasación de mercado.

El sistema debería permitir afrontar, a un costo razonable, los reavalúos generales y la actualización permanente del catastro, reducir las diferencias de criterio entre los tasadores y disminuir las discrepancias y reclamos de los contribuyentes.



4.4.- Clasificación de los Bienes Raíces

Para los efectos del Impuesto Territorial, los Inmuebles se agrupan en dos categorías o series, según su uso:

4.4.1.- Primera Serie: Bienes Raíces Agrícolas (12,6%)

Esta comprende todos aquellos inmuebles cuyos terrenos están destinados preferentemente a la producción agropecuaria, agrícola, ganadera o forestal, o que económicamente sean susceptibles de dichas producciones (caso de predios ociosos o en barbecho), cualquiera sea su ubicación. Se excluyen las plantaciones agrícolas y forestales pero incluye aquellos predios que, no teniendo terrenos agrícolas o cuya explotación es un rubro secundario, poseen establecimientos cuyo fin es producir bienes agropecuarios primarios, vegetales o animales (bienes agrícolas por asimilación: invernaderos, gallineros, criaderos de cerdos,...).

La destinación preferente se evalúa comparando las rentas que produzca o pueda producir la actividad agropecuaria con otras actividades no agrícolas a que se pueda dedicar el predio.

4.4.2.- Segunda Serie: Bienes Raíces No Agrícolas (87,4%)

Estos inmuebles son todos los no incluidos en la Primera Serie, exceptuando minas, maquinarias e instalaciones, aun cuando estén adheridas, a menos que se trate de instalaciones propias de un edificio, tales como ascensores, calefacción, u otras.

No están afectos a este impuesto las líneas, postaciones y cañerías, pese a su calidad de adheridos permanentes al suelo. Tampoco se tasan los bienes nacionales de uso público, excepto cuando hay un goce privado de ellos (playas, calles, plazas, etc.).

5.- El Método de Tasación de los Predios Agrícolas

En la tasación de un predio agrícola se considera su superficie total y las cabidas parciales de sus diferentes clases de suelos, los cuales se valoran en base a La Tabla de Valores de Terrenos y Construcciones de Predios Agrícolas. Se aplica una rebaja al valor total del terreno, según el tipo de vía de acceso al predio y la distancia a la ciudad cabecera de la comuna (centro de abastecimiento, servicios y mercados).

A la diferencia resultante se agrega el valor de la casa patronal, si existe, en la cantidad que exceda de \$7.633.529 (al 2º semestre de 2012), y de las demás edificaciones o mejoras realizadas sobre esos terrenos, cuyos valores se calculan conforme al tipo de construcción, clase, y calidad, en forma similar a los bienes raíces no agrícolas, aunque las tablas de valores, definiciones, depreciaciones y factores de ajustes son diferentes, según lo establecido en la resolución antes citada.

No se considera el mayor valor adquirido como consecuencia de mejoras efectuadas por los particulares y que inciden en la capacidad de uso del suelo, siempre que hayan sido declaradas con motivo de un Reavalúo General de Predios Agrícolas. Este beneficio se mantiene por un plazo de 10 años contados desde la fecha de vigencia del reavalúo que lo otorgó, pero si el predio se enajena antes de dicho plazo, se extingue el beneficio a contar del año siguiente a la enajenación.

Estas mejoras son:

- Obras de riego como represas, tranques, canales y otras obras artificiales permanentes de regadío para terrenos de secano.
- Obras de drenaje hechas en terrenos húmedos o turbosos, y que los habiliten para su cultivo agrícola.
- Limpias y destronques en terrenos planos y lomajes suaves, técnicamente aptos para cultivo.
- Empastadas artificiales permanentes en terrenos de secano.
- Mejoras permanentes en terrenos inclinados para defenderlos contra la erosión, para la contención de dunas y cortinas contra el viento; y
- Puentes y caminos.

En el caso de los predios agrícolas por asimilación se tasan todas las construcciones y el terreno, de acuerdo a si es agrícola propiamente tal o, por su ubicación, urbano.

5.1.- Clasificación de los Terrenos

La clasificación de los terrenos se basa en su capacidad de uso, de acuerdo a las aptitudes y limitaciones naturales permanentes que tienen los suelos para su utilización y manejo, sin considerar factores económicos o estacionales que puedan afectar la explotación del predio o parte de él (capital, precios, cambios en la demanda, etc.).

La clasificación utilizada por el Servicio de Impuestos Internos se basa principalmente en el Proyecto Aerofotogramétrico Chile/OEA/BID, "PAF", estudio de recursos naturales y realidades existentes en áreas rurales, usando como elemento básico la fotografía aérea, complementada con visitas a terreno, realizado entre 1961 y 1963. Abarca la parte más valiosa del país: seis valles del Norte Chico y el Valle Central desde Aconcagua a la Isla Grande de Chiloé, con un total de 12 millones de hectáreas, y fue vaciado en mosaicos controlados de fotografías aéreas, a escala 1/20.000 y 1/50.000, que permiten;

- a) Individualizar el predio agrícola (ubicación, deslindes, forma y superficie, n° de rol),
- b) Identificar el uso de los terrenos y la infraestructura existente (1962); y
- c) Determinar la capacidad de uso potencial de los suelos.

Para el área no cubierta por el PAF, se emplean tablas de conversión en base a antecedentes de reavalúos anteriores y declaraciones de propietarios. En la XII Región se aplica un sistema especial de capacidad ganadera, agrícola o forestal.

La determinación de la capacidad de uso de los suelos por otra parte, considera los siguientes factores:

5.1.1.- **Series o tipos de suelos** (sobre 400), agrupados en áreas ecológicas, geográficas y climáticas, de acuerdo a su origen, carácter y disposición en el perfil similar (Santa Bárbara, Batuco, etc.).

5.1.2.- **La geomorfología y geología** proporciona antecedentes sobre la forma de la tierra, los fenómenos que la modelan y el origen y

composición de los materiales que constituyen el suelo agrícola. Considera:

- **Topografía:** estado actual del terreno en términos de relieve, elevaciones, declives, etc.,
- **Unidad geomorfológica:** indica el proceso geológico que dio origen a la forma del terreno: terreno de dunas, morrena glacial, pantano, acantilados, etc.
- **Litología** dominante: las principales variedades de rocas que dieron origen a un suelo: cuarzosa, silícica, basáltica, etc.
- **Material componente** (transportado o descompuesto in situ): tamaño, forma y estado de consolidación y descomposición de las rocas originales: arena, arcilla, pizarra, etc.

5.1.3.- **El estudio de los suelos** (capas superficiales de la tierra) informa las características de estructura, textura y factores limitantes a su cultivo. Considera:

- **Madurez del suelo y perfil** (nuevo a viejo).
- **Drenaje interno:** capacidad de retención de agua: depende de la textura: arena (poco), limo (regular), arcilla (mucho).
- **Textura superficial:** proporción relativa de grava, arena, arcilla y limo.
- **Factores limitantes** que restringen las cualidades agrológicas del suelo: restricción al crecimiento de las raíces, pendiente y/o erosión, pedregosidad, nivel freático o de agua superficial, aridez o sequedad, susceptibilidad a inundación, salinidad/alcalinidad, etc.

5.1.4.- **Hidrografía:** indica los recursos hídricos, capacidad y períodos de riego, sistemas de canales de regadío, caudales existentes, etc., a la fecha del estudio; y

5.1.5 **Estudios de usos existentes de la tierra** y del crecimiento de las plantas forestales, a fin de determinar el cultivo más útil y productivo a que puede dedicarse la tierra y su correcto manejo, de acuerdo a la tecnología de la época (1960), y considerando, entre otros factores, el lugar geográfico y el clima (humedad, régimen de lluvias y temperaturas, etc.).

De acuerdo a una clasificación internacional de capacidad potencial de uso, se definieron 12 categorías o Clases de suelo, agrupadas en 2

grupos: Riego y Secano, compuestos por 4 y 8 clases respectivamente. Sin embargo, una determinada clase de suelo de riego o de secano no es comparable con la misma clase ubicada en otra zona geográfica del país, ya que los factores considerados son valorados distintamente de acuerdo a la zona que se analiza. Como estos factores son tan numerosos y el cambio de una clase a otra es paulatino a medida que las condiciones del suelo se van tornando más adversas, el Servicio subdividió las clases en tres subclases (1, 2 y 3) con el fin de establecer una escala de valores más adecuada.

5.2.- Tablas de Valores de Terreno

Para cada comuna se fijan tablas de valores bases por hectárea; que son I de riego, I y VIII de secano y declinaciones para las clases intermedias (porcentajes en relación al valor base respectivo).

5.3.- Accesibilidad a los Predios

Como elemento de corrección de los valores bases, se considera la ubicación del predio, el tipo de camino o vía de comunicación de acceso directo y la distancia en línea recta a la ciudad cabecera de la comuna que corresponda aun cuando, en algunos casos, la cabecera de la comuna no representa en forma copulativa el centro de abastecimiento, servicios y mercados.

Las vías de comunicación consideradas son: caminos pavimentados, ripiados y de tierra, senderos y vías marítimas, fluviales y lacustres.

5.4.- Tasación de Las Edificaciones y Mejoras

Para los bienes raíces agrícolas se consideran tres tipos de construcciones tradicionales y prefabricadas, Galpones, Silos y Estanques.

Según lo establecido el procedimiento de tasación, las definiciones y clasificaciones, las tablas de valores, de depreciaciones y factores de ajustes son similares, aunque no iguales, a los bienes raíces no agrícolas, por lo que no entraremos en más detalles en este punto.

6.- El Método de Tasación de los Predios No Agrícolas

Para determinar el avalúo el SII valora separadamente dos elementos del bien raíz: el suelo propiamente tal y las mejoras -generalmente edificios- de que ha sido objeto.

Entendidos en la materia han cuestionado este sistema por ser insatisfactorio y técnicamente arcaico, diciendo:

- No pueden tasarse suelo y edificaciones con distintos criterios, como el valor de mercado según su potencialidad y el costo de reposición según su situación actual. Las Normas Internacionales de Tasación (IVS) no permiten esta inconsistencia que se da en nuestros avalúos fiscales; y
- Una vez que se ha edificado en un predio urbano, su valor es un total integral siendo imposible -aplicando un criterio realista- considerar el terreno sin el edificio y viceversa, salvo el caso de construcciones prefabricadas, obviando la relación sinérgica o armonía entre estos elementos. Por consiguiente, al determinar por separado estos valores, confrontamos la siguiente ambigüedad: el valor de mercado de un terreno construido no tiene significado de por sí, a menos que se eliminen los edificios; como la demolición es cara, esto supone que el valor del terreno edificado es menor que el del terreno solo. No se puede hablar de valor comercial de una construcción o un tipo constructivo, independientemente del terreno donde está asentado, pues no se transa en el mercado este tipo de bien. Solo se podría considerar separadamente de costos de construcción.

Sin embargo, pese a las dificultades conceptuales y lógicas mencionadas, la distinción entre terreno y edificios es una abstracción útil que introduce un elemento de uniformidad en la valoración facilitando a los propietarios comparar su avalúo con los de otras propiedades vecinas. Cuando el valor del terreno no se registra por separado es más difícil descubrir si el avalúo es inferior o superior con respecto a las propiedades vecinas, sobre todo si los edificios adyacentes difieren mucho en cuanto a tamaño, costo original, conservación y otras características.

6.1.- Tasación del Terreno

El valor de un terreno urbano deriva de su ubicación con respecto a otras propiedades edificadas, conglomerados de "gente" y, también, en parte, del tipo de edificio que pueda construirse en aquél, lo que a su vez depende del tamaño y forma del terreno, de la normativa urbanística a que está sujeta, la zona dentro de la cual se encuentra, etc.

La metodología de trabajo para medir este valor consta de varios pasos:

- Análisis de los avalúos vigentes
- El análisis urbano

Recolección de muestras de mercado y estudio de precios

- Elaboración de planos y tablas de valores unitarios de terrenos: los valores bases y coeficientes de terreno

6.1.1.- Análisis de los avalúos vigentes

El análisis de los avalúos fiscales vigentes de los terrenos nos entrega una primera aproximación al tema, con una cobertura total del área en estudio. Su estudio permite definir la estructura de iso-valores del suelo urbano, la cual se ha demostrado en la práctica que, a grandes rasgos, sigue siendo válida en la mayoría de los sectores urbanos en cuanto a sus niveles relativos de valor, aunque los niveles absolutos hayan variado.

6.1.2.- El Análisis Urbano

El **análisis morfológico y funcional** de la ciudad permite distinguir:

- Variables de **estructuración**: elementos cualitativos de organización de la ciudad, (nodos, bordes, vías y sectores), capaces de informar sobre ciertos procesos de cambio de la estructura física y de jerarquización de lugares y áreas en el espacio urbano.
- Variables cuantitativas de **diferenciación** capaces de describir las particularidades morfológico-funcionales de la ciudad en una caracterización de "Áreas Homogéneas", tales como densidad de población y edificación, estratificación socio-económica de la población, estratificación morfológica según tipo y calidad de edificación, trazado de colectores y redes, líneas de transporte y vialidad, patrones de uso y de valor del suelo, etc.

En base al análisis del espacio urbano comunal, tanto en lo que se refiere a su morfolología física y a su organización funcional y social,

como a su dinámica de desarrollo y las normas que lo regulan, podemos:

- Reconocer los elementos que estructuran, caracterizan y diferencian el espacio urbano, sus importancias relativas y áreas de influencia; y
- detectar los factores de valorización del suelo así como las fuerzas que crean y sostienen dichos valores

El instrumento que nos permite conocer cabalmente las características de un pueblo, comuna, ciudad o sector, sean éstas socio-económicas o urbanísticas, y sus variaciones en los últimos años es el **expediente urbano**, conjunto de antecedentes formado por los siguientes documentos y planos:

- Planos reguladores comunales o intercomunales, seccionales y ordenanzas locales respectivas (modelo técnico-legal de desarrollo urbano): Tipo de loteos, agrupaciones y alturas permitidas, usos, vías, limitaciones, etc.
- Planos de distribución espacial del equipamiento urbano e infraestructura (pavimentación, agua, alcantarillado, electricidad).
- Planos de poblaciones, loteos y áreas de destinos predominantes del crecimiento urbano.

Las unidades básicas de análisis son las **Zonas de Características Similares (ZCS)**, agrupaciones de predios o manzanas relativamente homogéneas constituidas por la malla de vialidad secundaria, las manzanas y sus edificaciones, que es posible diferenciar en la comuna porque poseen un grado de uniformidad reconocible (barrio, población, etc.) tales como:

- a) Una morfología urbana homogénea;
- b) Una misma tendencia en su dinámica de desarrollo urbano, en cuanto a crecimiento, densificación, estabilidad o desintegración;
- c) Un mismo destino o uso predominante;
- d) Características socioeconómicas similares de la población;
- e) Normativa urbana; y
- f) Accesibilidad a una infraestructura y equipamiento común.

Su análisis es básico ya que un terreno no puede ser separado de lo que lo rodea y no es posible establecer su valor sin considerar las características del barrio de que es parte.

Aunque no todos estos factores, múltiples y relacionados entre sí, son susceptibles de medirse, puede suponerse que el comportamiento económico del mercado Inmobiliario es racional y, por lo tanto, que los valores de suelo reflejan coherentemente la jerarquización de la estructura urbana. De hecho, de la comparación de las características de los terrenos y, sobretudo, de sus localizaciones surgen relaciones que expresan el mayor o menor valor relativo de unos con respecto a otros. De esta manera, conociendo estas relaciones y el valor de un predio, es factible estimar el valor de aquellos que presenten características similares.

6.1.3.- Recolección de muestras de mercado y estudio de precios

Para conocer el nivel de precios de las propiedades y determinar el valor del suelo urbano se recolectan, seleccionan y analizan muestras de valores de terrenos detectados en los distintos sectores de la comuna o localidad y que reflejan el comportamiento del mercado de suelos durante un tiempo prolongado. El SII efectúa este estudio de varios años y en cerca de 1.500.000 de datos de valores de terrenos y construcciones, proporcionados por los diferentes agentes que actúan en el mercado inmobiliario, tales como:

- a) Tasaciones comerciales, procedentes de bancos e instituciones financieras.
- b) Transferencias de propiedades urbanas, de todos los tipos y ubicadas en todas las comunas del país, informadas mensualmente por los notarios y conservadores de bienes raíces.
- c) Avisos de prensa, con información de oferta de venta de bienes raíces; y
- d) Otras fuentes, como instituciones o personas relacionadas con el sector inmobiliario, tales como: universidades, entidades fiscales o privadas, tasadores bancarios, corredores de propiedades, entre otras.

Sin embargo, este método presenta, al menos, dos grandes problemas:

- Que estas muestras son muy escasas y prácticamente inexistentes o desconocidas en muchos sectores del área en estudio; y
- Que las muestras se refieren a bienes muy heterogéneos, lo cual impide la comparación directa entre ellas: difieren a causa de distintos elementos, tales como su forma, superficie, posibilidades de construcción, ubicación, características ambientales del sector en que están emplazados, etc.

Para obviar este problema, el ente fiscal debe recurrir, indispensablemente, al conocimiento profundo del área en estudio, el análisis urbano y territorial ya mencionado.

6.1.4.- Planos y tablas de valores: valores bases y coeficientes de terreno

La conciliación de estos tres análisis, urbano, de los avalúos vigentes, y de precios de mercado, así como la aplicación de métodos estadísticos avanzados como la econometría, permite deducir con mayor precisión la nueva estructura de isovalores de terreno y sus tendencias.

Ahora, para cada ciudad, pueblo o comuna del país, el Servicio define un plano de valores de terreno representados de la siguiente forma:

a) Cada comuna o ciudad se divide en **Áreas Homogéneas (AH) o Zonas de Características Similares, ZCS.**

b) A cada Zona o Sector se asigna un **valor base** de terreno ($\$/m^2$). Determinada la estructura de isovalores, se estudia el valor del **sitio normal** o típico más representativo o predominante en la zona, cuya superficie se repite con mayor frecuencia dentro de cada ZCS, de acuerdo a las características que la definen, y que puede o no coincidir con la subdivisión predial planteada por la normativa local; y

c) Lógicamente hay manzanas y predios mejorados o desmejorados respecto al valor base, no todos los terrenos son iguales ni valen lo mismo de acuerdo a su ubicación al interior de la ZCS, su relación con los terrenos vecinos y el resto de la ciudad. Mediante la aplicación un factor de ajuste al valor base, denominado **Coefficiente Guía (CG)**, se reflejan estas diferencias. Estos coeficientes pueden ser de distintos tipos:

- Coeficiente único por sector o manzana: la que se aplica a todos los terrenos ubicados en el sector o manzana respectiva; y
- Coeficiente en las esquinas de la manzana o en determinados puntos especiales de ella en que se aplica el coeficiente más próxima a la ubicación de cada terreno.

> Coeficiente Corrector por aprovechamiento (CCT): si un terreno tiene características muy particulares que lo afectan negativamente en su valor o aprovechamiento respecto a sitios considerados normales dentro de la ZCS, su valor es inferior. Estos ajustes se determinan; en base a los siguientes parámetros que caracterizan

morfológicamente al terreno y a su aprovechamiento potencial (Circular N° 10, de 2006 del Servicio de Impuestos Internos):

Para conocer el valor unitario correspondiente a una propiedad, basta ubicar la manzana en que se localiza en el plano de valores de terreno que se encuentra en exhibición en la oficina del Servicio correspondiente a la jurisdicción del bien raíz, verificar la zona ZCS donde está la manzana y observar el valor base (\$/m²) asignado a esa zona en un recuadro registrado en el plano. El avalúo fiscal del terreno se obtiene así, multiplicando el valor base por el coeficiente guía que corresponda y por un coeficiente corrector, si procede:

O sea, la operación de determinación es la siguiente:

Valor m² de terreno = VB x CG x CCT

En que:

VB (Valor Base): Corresponde al Valor Base de terreno asignado a toda la Zona. **CG (Coeficiente Guía):** Corrige el Valor Base por localización del predio al interior de la ZCS

CCT (Coeficiente Corrector de Terreno): Corrige el valor unitario de terreno por las características físicas del mismo.

6.2.- AREA HOMOGENEA

Lo anterior, hasta el reavalúo del año 2013 fue utilizado como parámetro de valorización, sin embargo, en el reavalúo de ese año el Servicio incorporó, sin mediar ley alguna, el parámetro "zona de características similares" por el de "Área Homogénea", definiéndolo de la siguiente forma: " corresponden a sectores que presentan características urbanas comunes, como por ejemplo en cuanto a uso de suelo, infraestructura vial, categorías de las edificaciones, accesibilidad y equipamiento urbano, entre otras".

Luego, para cada comuna del país existen uno o más planos que contienen su sectorización en Áreas Homogéneas, los coeficientes guías por manzana y los factores de ajustes a los valores unitarios de construcción por localización en áreas comerciales, cuando existan.

En cada plano se detallará el valor por metro cuadrado de terreno (VTAH), expresado en moneda del 01.07.2012 y el rango de superficie de terreno definido por el Servicio como representativo de cada Área Homogénea.

Asimismo, cada Área Homogénea tiene un valor de terreno único; sin embargo excepcionalmente pueden existir ajustes a este valor a través de un Coeficiente Guía (CG), los cuales se encuentran expresados en los planos de precios contenidos en este Anexo. Este Coeficiente captura diferencias de valor de los terrenos al interior de un Área Homogénea determinada.

El Avalúo de Terreno se determina de la siguiente forma:

$$\text{Avalúo de Terreno (\$)} = \text{VTAH} * \text{ST}$$

Donde:

VTAH : Corresponde al valor unitario de terreno al Área Homogénea (\$/m²).

ST : Superficie de terreno (m²).

Además el valor anterior, es posible ajustarse a un coeficiente corrector cuando las características del mismo no dicen relación con la generalidad de los predios que se ubican en el A.H. en que se emplazan y tales ajustes se denominan Coeficiente Corrector de Terreno (CCT).

Excepcionalmente, cuando se apliquen ajustes, el Avalúo de Terreno se determina de la siguiente forma:

$$\text{Avalúo de Terreno (\$)} = \text{VTAH} * \text{ST} * \text{CG} * \text{CCT}.$$

Donde:

CG : Coeficiente Guía de Terreno.

CCT : Coeficiente Corrector de Terreno.

7.- Tasación de Las Edificaciones y Mejoras

El avalúo fiscal de las edificaciones considera una serie de características que diferencian los distintos tipos constructivos: principalmente la estructura, calidad de las terminaciones e instalaciones, complejidad del diseño y edad de las construcciones. Las pautas para estas clasificaciones son modificadas por el SII en cada reavalúo.

Se diferencia cada construcción considerando su clase o material estructural y su calidad. En la sección Construcción del detalle catastral de propiedades, cada edificación se registra en una "línea" distinta. Por ejemplo, cuando en el predio se construye una casa, luego una bodega y estacionamiento cubierto, las líneas 1 serán para la casa, 2 para la bodega, 3 para el estacionamiento, respectivamente. Para cada tipo de edificación (clase + calidad) se ha estudiado el costo físico del m². de

construcción normal en base al análisis detallado de presupuestos de construcción y de tasaciones bancarias.

Ahora, las respectivas definiciones técnicas consideran los siguientes aspectos:

- **Tipología de construcciones** (Tipos y Clases). La "clase" de la construcción corresponde a la clasificación del material de la estructura soportante, sin considerar las tabiquerías o divisiones interiores.
- **Guías Técnicas para determinar la calidad** de la construcción: La "calidad" de la construcción permite que sean clasificadas en distintas categorías las construcciones pertenecientes a una misma clase, según la mayor o menor complejidad que presenten sus características de diseño y estructura, así como el nivel de las terminaciones e instalaciones, según sean sus especificaciones técnicas y costos de edificación.
- **Coefficientes de ajuste** al valor unitario de construcciones. El valor unitario de la construcción se debe ajustar, además, por numerosos factores tales como:
 - a) Localización comunal (destino e importancia de la comuna).
 - b) Condiciones especiales de edificación como subterráneos, mansardas, etc., que son castigados de acuerdo a factores establecidos en tablas.
 - c) Depreciación por antigüedad de la construcción.
 - d) Localización en sectores comerciales.

Para obtener el avalúo fiscal de una construcción, debe multiplicar el valor unitario corregido por la superficie de la construcción, según la siguiente fórmula:

$$\text{Valor m}^2 \text{ de construcción} = \text{VCC} \times \text{DP} \times \text{CE} \times \text{FC} \times \text{CCC}$$

En que:

VCC (Valor Clase-Calidad): valor fijado en Anexo N° 4, de Resolución N° 8, de 2006.

Clase: material predominante de la estructura vertical de la construcción.

Calidad: concepto que permite diferenciar construcciones de una misma clase.

DP (Depreciación): ajuste según deterioro normal de la construcción producido por la acción del tiempo.

7.1.- Tipo de construcción

7.1.1.- **Galpones:** son construcciones no habitacionales de un piso, diseñadas para cubrir grandes luces. Presentan plantas libres con una estructura soportante modular y repetitiva. Los elementos estructurales son sus apoyos verticales y elementos de transmisión de cargas horizontales. La estructura de techumbre está calculada para soportar cargas inferiores a 150 Kg/m^2 . Presentan cubiertas livianas de un peso Igual o menor a 30 kg/m . Adicionalmente, pueden tener subterráneos y/o zócalos y/o contener construcciones interiores o altillos, independientes de la estructura del galpón o formando parte de ésta.

7.1.2.- **Obras civiles:** son carpetas de rodado de carreteras, puentes, túneles, pistas de aterrizaje, muelles, molos, centrales hidroeléctricas, termoeléctricas, etc. Para su cálculo, se considera el volumen o superficie de la obra, según corresponda.

7.1.3.- **Obras complementarias:** tales como silos, estanques, marquesinas de estaciones de servicio y similares, pavimentos exteriores y piscinas hechas en obra. Además, se incluyen techumbres que careciendo de estructura vertical, se apoyan en otras edificaciones. No se consideran los cobertizos techados y abiertos para estacionamientos de vehículos, los techados de lavaderos y patios de servicio de construcción liviana respecto de la construcción principal y de bajo valor comercial; y

7.1.4.- **Otras construcciones:** Es toda construcción que no corresponda a las definidas en los tres tipos anteriores, cualesquiera sean sus características. En general, se refieren a la que constituyen la mayoría de los inmuebles.

7.2.- Clase

Corresponde al material predominante de la estructura vertical de las construcciones, que es aquella parte de la edificación que la hace mantener su forma y perdurar en el tiempo, sin considerar las tabiquerías o divisiones interiores. En general, constituye la obra gruesa de la edificación.

La clasificación utilizada por el Servicio se basa en la Indicada en la Ordenanza General de Construcciones y Urbanización, modificada, y es similar a la empleada por las Direcciones de Obras Municipales para cobrar los derechos de edificación (si bien los costos de edificación determinados por el MINVU no guardan relación con los costos definidos por el Servicio para los avalúos). Para "Otras construcciones" diferencia las siguientes Clases:

A Acero en tubos y perfiles.

B Hormigón armado.

C Albañilería de ladrillo de arcilla, piedra, bloque de cemento u hormigón celular: La albañilería puede ser simple, armada o reforzada.

E Madera: Estructura compuesta de pies derechos, soleras y diagonales (se incluyen aquellas con revoque de barro y paja).

F Adobe: Albañilería de bloques de barro y paja (la fachada principal puede ser de albañilería de ladrillos).

G Perfiles metálicos: Livianos de acero galvanizados hasta 1.6 mm de espesor.

K Estructura con elementos prefabricados e industrializados: Se incluyen en esta clase los paneles de poliestireno expandido con malla de acero galvanizado o similar.

7.3.- Calidad

A objeto de lograr precisión en la determinación del valor, las construcciones se califican de acuerdo a la apreciación de su calidad general, considerando la mayor o menor complejidad de su diseño y su estructura, y la categoría o nivel de sus terminaciones y sus instalaciones, sin considerar el estado de conservación, ya que éste se evalúa en conjunto con la antigüedad de la construcción. La cantidad de características que tiene la edificación según la guía técnica establece su calidad general.

Las variables de calidad de **diseño** de una construcción se refieren a su grado de exclusividad, su complejidad de forma y volumen, ya sea con fines funcionales y/o estéticos; la adecuada distribución y tamaño de sus recintos, de acuerdo al uso a que está destinada y su condición de aislamiento respecto a las propiedades vecinas. En galpones se considera, además, la existencia de cierros perimetrales de las naves y la adecuada distribución de las divisiones interiores, accesos u otros.

En general, la **estructura** se diferencia por su calidad de ejecución y materiales resistentes, el tamaño de elementos estructurales como losas y vigas, la capacidad de soportar cargas y por su complejidad.

En las **terminaciones se** estima la calidad y durabilidad de los materiales, su mayor o menor cantidad y la complejidad de colocación

Respecto a **las instalaciones**, conjunto de redes de cables y otras canalizaciones, equipos y accesorios para servicios tales como alcantarillado, agua potable, electricidad, gas, ascensores, etc., Se revisa la calidad y durabilidad de los materiales, su cantidad, complejidad de los sistemas y canalizaciones, etc.

Para Otras Construcciones se consideran cinco calidades, tres para Galpones, una y dos para diferentes Obras Complementarias y una calidad única para Obras Civiles.

7.4.- Año de construcción

Este corresponde al del término de la obra o el estar en condiciones de ser usada y establece la depreciación de la construcción.

En la imposibilidad de considerar todos los factores que determinan la depreciación o pérdida de valor que afecta a un inmueble, solamente se ha considerado el deterioro o depreciación física originada, principalmente, por el simple transcurso del tiempo.

Esta depreciación se basa en la clase o tipo de construcción, excepto las Obras Civiles y Obras Complementarias correspondientes a pavimentos y piscinas; a cada una se le asigna un determinado número de años como probable vida útil y un valor residual del 20% al 40% de su costo de construcción, estableciéndose una depreciación anual fija y lineal.

Es posible considerar un deterioro acelerado en casos especiales como siniestros u otros factores que disminuyen considerablemente el valor de una propiedad, por causas no imputables al propietario (incendios, terremotos, avenidas, inundaciones, etc.).

El Coeficiente de depreciación se calcula con la siguiente fórmula:

$$[100 - (\text{cantidad de años de la construcción} \times \text{factor depreciación})] / 100$$

Así por ejemplo:

Si la Clase es B, entonces el Factor Depreciación es 0.8

Si el año de construcción es 2001 y el año en curso es 2006, la cantidad de años de la construcción = 5

Al aplicar la fórmula tenemos: $[100 - (5 \times 0.8)] / 100 = 0.96$

7.5.- Número de pisos

Aunque las diferentes alturas posibles de un edificio se reflejan en distintos costos de construcción de estructuras e instalaciones, así como en un deterioro más rápido por uso intensivo, y una valorización muy diferente en el mercado, en la tasación tributaria se permite precisar la calidad de algunas construcciones según sus atributos. Para su determinación no se contabilizan los subterráneos y mansardas, pero sí el piso zócalo.

Condiciones especiales de edificación

Existen algunas construcciones que, por su ubicación dentro del edificio o por características especiales, su valor es inferior al indicado en la Tabla como, por ejemplo, mansarda, piso zócalo, subterráneo, etc. A cada uno de ellos le corresponde un factor de corrección que modifica el valor unitario de construcción, fluctuando entre 0.60 y 1.00 (antes era entre 0,5 y 0,7; se desconoce el motivo del cambio pues no refleja los costos de construcción).

a) Para galpones y otras construcciones:

-Construcción interior CI: es la construcción secundaria edificada al interior de una construcción mayor. Puede ser independiente de los elementos estructurales de ésta.

-Altillo AL: consiste en una plataforma o estructura de piso generalmente apoyada en la estructura principal, levantada al interior de una edificación mayor, en donde se aprovecha la altura de ésta con el objeto de lograr un segundo nivel.

En caso de galpones, se aplica este factor solo cuando el altillo no exceda el 75% de la superficie de la construcción mayor para otras construcciones

-Construcción abierta CA: Recinto cubierto y abierto por uno o más lados.

-Mansarda MS: Recinto habilitado en el entretecho, con ventilación e iluminación natural.

No se considera mansarda los pisos ubicados en edificios en que los muros son inclinados, como consecuencia de la aplicación de rasantes.

Piso zócalo PZ: Recinto cuyo piso se encuentra bajo el nivel del terreno que lo rodea, al menos en un 50% de la superficie de cada uno de sus muros, con iluminación natural al menos por uno de éstos.

En caso de edificios destinados total o parcialmente a comercio u oficina, esta condición especial solo se aplica a los pisos zócalos que estén destinados a estacionamientos y bodegas.

Subterráneo SB: Recinto cuyo cielo está bajo el nivel del terreno que lo rodea, en un 100% de todos sus lados. Carece de iluminación natural.

En caso de edificios destinados total o parcialmente a comercio u oficina, esta condición especial solo se aplica a los subterráneos que estén destinados a estacionamientos y bodegas.

7.6.- Cantidad (longitud, superficie, volumen)

La superficie de cada construcción está delimitada por su contorno exterior. En el caso de construcciones adosadas o departamentos, se mide entre los ejes de los muros medianeros, inclusive los que deslinden con espacios comunes edificados, de acuerdo a lo prescrito por la O.G.U. y C.:

En galpones abiertos, se considera la superficie determinada por la proyección ortogonal de la estructura de techumbre a nivel de suelo.

En galpones cerrados, cuando los aleros no son superiores a 1.00 m., se indica solamente la superficie edificada que se encuentre cerrada.

7.7.- Destino de la construcción

Según sea el uso para el cual fue diseñado un edificio, existe un mayor o menor costo de construcción atendiendo a la complejidad de las funciones proyectadas, que suponen creación y ordenación de espacios diferentes y, por lo tanto, formas de estructuración, divisiones interiores, terminaciones e instalaciones distintas. Sin embargo, para los efectos de la tasación fiscal, solo se indican con fines catastrales, considerando el uso actual y no el original (obsolescencia funcional y económica). Al contrario, el destino del inmueble determina si está afecto o no al impuesto.

Ahora, los destinos para cada edificación de la propiedad son los siguientes:

C Comercio	D Deportes y recreación
E Educación y cultura	G Hotel, motel
H Habitación	I Industria
L Almacenaje y bodega	M Minería
O Oficina	P Administración pública y defensa
Q Culto	S Salud
T Transporte y telecomunicaciones	V Otros no considerados
Z Estacionamiento	

7.8.- Corrección por localización en sectores comerciales

Trata de medir el mayor valor de mercado, respecto al valor de construcción, que afecta a los establecimientos comerciales, oficinas y a los inmuebles destinados total o parcialmente; a hotel-motel. Solo se aplica al valor de construcción en los sectores comerciales más importantes de las comunas de Las Condes, Providencia, Santiago, Valparaíso y Viña del Mar.

A estos inmuebles se les incrementa su valor unitario de construcción, en un porcentaje de recargo que fluctúa entre un 50% y un 500%, de acuerdo a los factores de ajuste establecidos en los planos comunales, según sea su la ubicación relativa que tengan los locales dentro del edificio: los locales que acceden a pasajes o galerías interiores están afectos, lógicamente, a coeficientes menores. Si el coeficiente corregido es inferior a 1.50, se desecha.

7.9.- Clasificación comunal

Con el objeto de aplicar valores unitarios diferenciados para un mismo tipo de construcción ejecutado en distintas áreas del país, se han clasificado las comunas del país en seis grupos y a cada uno de ellos le corresponde un factor de corrección que modifica el valor unitario de construcción, fluctuando entre 0.60 y 1.00.

Esta declinación comunal reflejaría la importancia y valor de una comuna con relación a otra dentro de una misma provincia o región, considerando las características socioeconómicas, de autonomía en equipamiento urbano, sus obras viales en relación al centro de la provincia o región, etc.

En términos generales, se mantiene la clasificación comunal utilizada en el reavalúo de 1977 con pocos cambios, pese a la evidencia de fuertes variaciones en la posición relativa de las comunas (Santiago sigue apareciendo en la clasificación 1, junto con Las Condes, Vitacura y otras).

7.10.- Destino de la Propiedad

El destino general de la propiedad, importante para el otorgamiento de ciertos beneficios tributarios (habitación, iglesia, escuela, etc.) aunque no afecta su avalúo, es aquella utilización que la caracteriza preferentemente para las construcciones, considerando todos los usos parciales que se le dé.

A los indicados anteriormente se agrega el destino W para Sitios Eriazos. Para los bienes raíces agrícolas se contempla:

Agrícola

Agrícola por asimilación

Forestal

En departamentos, ni la bodega, ni el estacionamiento, son considerados como propiedades con destino habitacional, puesto que su destino no es habitar (vivir) en ellos, sino que servir de almacenaje, en el caso de la bodega, y de estacionamiento, en el otro.

En general, se considerará que una propiedad tiene destino habitacional cuando, habiendo sido construida para vivienda, al menos un 80% de la edificación es ocupada para fines habitacionales. La superficie ocupada

para un pequeño comercio, una microempresa familiar, labores artesanales o actividades relacionadas con el ejercicio de una profesión, en general, no podrá ser mayor al 20% del total, en la medida que se mantenga como uso principal del inmueble la habitación.

No obstante, un inmueble con destino habitacional será clasificado con destino comercio cuando, efectivamente, sea destinado total o parcialmente para el expendio y/o venta de bebidas alcohólicas, establecimiento de juegos electrónicos, salones de pool o billar, juegos de azar u otras actividades que provoquen ruidos u olores molestos y, además, cuyo giro esté prohibido por ordenanzas locales o municipales, siempre y cuando no cumpla con lo establecido en el inciso 6, del artículo 2, de la Ley N° 17.235 sobre Impuesto Territorial.

El SII puede clasificar un terreno como eriazo en circunstancias que según la escritura es un terreno agrícola, para efectos del Impuesto Territorial, si se verifica que el predio no tiene destino agrícola.

Se debe tener especial consideración, que habiendo resolución municipal que autorice el cambio de destino del inmueble, se entiende que éste ha perdido su calidad de vivienda, el ente fiscal debe modificar el destino principal del inmueble. El cambio de destino de habitacional a comercial en un condominio solo afecta al bien raíz que cambia su actividad y no al bien común, ni a las otras unidades que componen el condominio. Por otra parte, el cambio de destino de una oficina a habitacional es posible siempre y cuando esta última reúna las condiciones como tal. La presentación la debe efectuar el propietario o su representante ante el Servicio, acompañado de los antecedentes necesarios, tales como: antecedentes municipales, contrato de arriendo, término de giro del Servicio o alguno otro documento que respalde el cambio de destino.

CAPITULO TERCERO

LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES DEL TRIBUTO

1.- Los Principios Constitucionales, Generalidades

Para responder o dar solución a las interrogantes que nos planteamos al inicio de esta tesis, se debe conocer en forma preliminar que se entiende por el término "principios", o bien, si en nuestra Constitución Política de la República se vislumbran estos elementos jurídicos, que permiten la realización de los valores pretendidos por el Poder Constituyente. Para ello destacamos que los Principios Constitucionales, en una primera aproximación, constituyen herramientas que sustentan la creación de un Estado de Derecho.

En la doctrina nacional, no ha sido bien desarrollado este concepto y se asimila o se confunden con otros conceptos "...no existe una comunidad de ideas en este ámbito, y se usan términos "principios" y "derechos" de modo más o menos intercambiables para significar, básicamente, los límites del poder tributario.", y menos aún, no se ha configurado en forma generalizada el rol en que estos principios pretenden configurarse en el ordenamiento tributario y de su adecuación en el sistema impositivo.

En este entorno, debemos preocuparnos en encontrar un concepto de principios que llenen nuestras inquietudes cognitivas y para ello nos apoyaremos en que "un principio en sentido escrito 'expresa los valores superiores de un ordenamiento jurídico (que son el reflejo de una determinada forma de vida)...Un valor puede ser definido como criterio de valoración ... Cada principio exige que el valor al que él mismo corresponde sea respetado tanto como sea posible'", de manera tal, pueden ser definidos como aquellos principios generales del Derecho, que derivan de valores superiores, en cuanto especificación de los mismos y reconocidos en el ámbito de las normas constitucionales.

Ello se traduce, en que las limitaciones normativas establecidas por el legislador ordinario no deben sobrepasar los límites que por su propia naturaleza tienen los derechos fundamentales. Supone, en

consecuencia, que las limitaciones que establezcan las leyes a su ejercicio deben estar dentro de ese contenido esencial, de manera tal, que el derecho no resulte afectado o su aplicación se encuentre limitada.

Todo Estado, al configurar la sociedad con arreglo a la Constitución, debe formular su accionar a través de valores superiores, los cuales son conocidos como "Principios". Estos principios generales del derecho, según algunos autores pululan por encima del ordenamiento, como espíritus puros o casi angélicos y se encarnan y concretan en la Constitución, obteniendo en ella el medio técnico y eficaz de su función informadora.

La importancia de estos criterios se obtienen de: *"los principios son disposiciones jurídicas básicas y de gran generalidad que se irradian sobre todas las normas, imprimiéndoles sentido y sirviendo de criterio correcto para su exacta comprensión. Respetar íntegramente los principios constitucionales es, en consecuencia, la clave para conservar la Constitución. Violar explícita o disimuladamente dichos principios, aunque sea pretextando circunstancias extraordinarias, es destruir la Constitución. Por eso, si el legislador transgrede un principio ofende no solo a las normas constitucionales que lo concretan, sino que además y, sobre todo, incurre en la más grave inconstitucionalidad, cual es la insurgencia contra todo el sistema jurídico, la subversión de sus valores fundamentales"*.

Este autor, valiosamente sustenta que, estos principios son la base de las normas y que éstas, junto a las costumbres, modelan a las instituciones, al ser una fuente directa de Derecho positivo en todas las jerarquías del sistema jurídico y para defenderlos proceden con mayor razón todavía las mismas acciones y recursos que la Constitución contempla a los efectos de proteger cualquiera de sus normas.

Destacaremos algunas definiciones del concepto "principios", recogidas por el profesor Enrique Alcalde Rodríguez:

a.- Gordillo Cañas: señala que "principio" expresa la inmediata y no desarrollada derivación normativa de los valores jurídicos: su presupuesto es sumamente general y su contenido normativo es tan evidente en su justificación como inconcreto en su aplicación.

b.- Dworkin, sostiene que corresponde a un "estándar" que debe ser observado, no porque favorezca o asegure una situación económica,

política o social, sino porque es una exigencia de la justicia, la equidad o alguna otra dimensión de la moralidad.

c.- Freitas y Remotti: señalan que, los principios se extraen de las reglas constitucionales, y, una vez determinados, tienen proyección normativa; consisten, pues, en fórmulas de derecho fuertemente consensuadas que albergan en su seno gérmenes de reglas jurídicas; lo que equivale a afirmar que los principios no siempre constan explícitamente en el texto constitucional, aunque pueden fácilmente deducirse del mismo a través de una interpretación estructural y sistemática.

En el ámbito tributario, por la sensibilidad de orden jurídico económico que conlleva estas materias, los principios constitucionales deben estar presentes en forma plena en todo Estado de Derecho. Uno de los primeros razonamientos que el Estado debe realizar, en orden de su materialización, es establecer un sistema impositivo, que permita su fuente de financiamiento y por ende su subsistencia, por tanto, el Estado, a través de su poder tributario, no solo debe recaudar, sino que también tutelar el respeto de los derechos particulares por encima de los derechos generales, en concordancia de lo plasmado en su carta fundamental.

Los profesores Soler, Fröhlich y Andrade, sostienen que *"el sistema impositivo suele tener una gran influencia sobre el comportamiento de las personas que integran una comunidad y las iniciativas particulares inciden significativamente sobre la marcha de la economía general."*

Estos autores, pretenden sostener que necesariamente el instrumento tributario no dificulte, sino más bien, coadyuve al logro de los objetivos económicos y sociales y que la imposición debe basarse, entonces en determinados principios seleccionados teniendo en cuenta el consenso social acerca de las metas a alcanzar y los valores superiores que deberán protegerse para que el sistema tributario resulte compatible con dicho consenso.

Por su parte, el doctor en jurisprudencia, abogado Augusto Saccone, nos entrega su definición al sostener que *"Al referirse a los principios constitucionales de justicia tributaria, Rosemhuje dice que los ciudadanos y los poderes públicos están sujetos a la Constitución y al resto del ordenamiento jurídico. La Constitución, como norma suprema del*

ordenamiento jurídico, es inmediatamente vinculante y efectiva tanto para el legislador como para el gobierno y los ciudadanos”.

La relevancia de los principios, nos permiten identificarlos como elementos o procesos estatales que tienen un único fin consistente en afianzar la justicia, el orden, la seguridad y principalmente el Bien Común, valor que por su esencia normativa, que se encuentran en las 'Bases de la Institucionalidad' de la Constitución Nacional. Entonces diremos que el derecho al ser el gendarme de la vida en sociedad, implica, el reconocimiento de los derechos subjetivos del hombre: trabajar, entrar, salir y en general vivir o sobrevivir, etcétera.

Al igual que en otras ramas del derecho, en el Derecho Tributario se admite la existencia de un conjunto de principios de indiscutible proyección que constituyen limitaciones a dicho poder y que se encuentran establecidos en defensa de la propiedad que se grava y de la propia potestad impositiva y estos constituyen o representan las denominadas Garantías Constitucionales del Contribuyente. Su consagración explícita o implícita en los textos constitucionales, permitan reconocer al contribuyente como sujeto activo de un derecho subjetivo, que le permite gozar de un status o situación jurídica que el Estado, como sujeto pasivo, está obligado a respetar, asegurar y promover, no solo normativamente, sino mediante conductas que pueden consistir en prestaciones positivas o en abstenerse de realizar algún acto que le pueda afectar.

El profesor universitario don José Luis Zavala Ortíz, sostiene que estos principios son límites jurídicos, y que se tratan de principios de carácter constitucional que van a resguardar que la carga tributaria sea justa y dotada de equidad en relación a los sujetos a los que va a afectar, como asimismo, el respeto de derechos constitucionales de contenido económico social.

En efecto, no debemos olvidar que, la libertad y su sustento, como la democracia, representan valores presentes en la conciencia social y su consagración, están presente en el texto de la Constitución. No obstante, puede ocurrir que muchos ciudadanos ignoren su letra, sin embargo, sienten como obvio la existencia de una ley fundamental escrita que promulgue estos valores. Por su parte, la existencia de

múltiples principios que integran el ámbito constitucional, permite crear ese conocimiento común y no se debe permitir su ignorancia, que pudiese generar riesgos peligrosos para la convivencia en democracia.

En este sentido, los principios generales del derecho cumplen con dos funciones, una de "fuente del derecho" y una función "informativa del derecho", la primera tiene por objeto un carácter subsidiario, ante una laguna al no encontrarse contemplado en el ordenamiento jurídico viene a cubrir esta falencia. Y como criterio de interpretación pretende informar subyaciendo al derecho positivo en forma global como estructura.

A manera o guisa de explicar de forma simple, diremos que los principios constituyen una herramienta de gran utilidad al ordenamiento jurídico y en especial en materia impositiva, a que los principios de la tributación son los criterios fundamentales que deben ser tenidos en cuenta al elaborar un sistema impositivo. Para que este sea Suficiente, Eficiente, Equitativo, Simple y especialmente Justo.

En resumen, debemos observar que en materia tributaria obligatoriamente deben existir los principios o valores fundamentales constitucionales, debido al desarrollo de la organización estatal y de la vida en sociedad, siendo los particulares o componentes los que contribuyen a este desarrollo mediante sus aportes, que deben sostener el financiamiento de estas estructuras estatales. Si bien el Estado requiere recursos, debe fomentar que estos aportes se realicen dentro de ciertos límites, estableciendo las garantías suficientes a los particulares frente del poder tributario estatal.

Debemos precisar que los principios no debiesen quedarse inmóviles en la norma constitucional, que les dan sustento, sino que deben irradiarse a todo el ordenamiento jurídico, especialmente al orden tributario, sustentando dicho sistema impositivo.

2.- PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES EN MATERIA TRIBUTARIA

En nuestro país, podemos rescatar que la Constitución Política del año 1980, establece los siguientes principios generales de la tributación:

- 1.- Principio de legalidad.
- 2.- Principio de igualdad.
- 3.- Principio de propiedad.
- 4.- Principio de la generalidad.
- 5.- Principio de la no afectación y
- 6.- Principio de garantía constitucional.

Para conocer estos principios precitados, nos remitiremos a diversos autores tributaristas de diversas nacionalidades que han aportados a sus conceptualizaciones, entregándonos definiciones y antecedentes de estos valores fundamentales.

2.1.- PRINCIPIO DE LEGALIDAD

A modo de inició se hará referencia a la definición de "derecho" que entrega Luis Recasens Siches, al decir que "*es un trozo de vida humana objetivada*", pues expresaremos que el principio de legalidad nos entrega "la seguridad y certeza jurídica", es decir las conductas humanas deben estar normadas o objetivadas para que tengan el vigor de ser respetadas por todos los integrantes del Estado de Derecho.

Este principio nace de la imperiosa necesidad de la existencia de una norma jurídica objetiva que tipifique nuestro accionar, en caso contrario que estatuto se debería respetar, ante esta imprecisión del Estado de Derecho, se debe rescatar el aforismo jurídico de orden penal que proclama "*Nullum pena sine lege*". (La frase reconoce la paternidad del penalista Paul Johann Anselm Von Feuerbach, que redactó en 1813, el Código Penal de Baviera, impidiendo la aplicación retroactiva de las normas penales). Pues bien, asimilando dicha máxima a nuestra materia tributaria, podemos señalar al igual como han reconocido otros grandes catedráticos que "no existe tributo sin una ley previa establecida", situación que se abarcará a continuación.

También este principio tributario no solo abarca el contexto interno sino que ha sido caldo de cultivo de reconocidos conflictos bélicos entre países; como ejemplo, entre ellos se reconoce el inicio de la guerra de independencia de los Estados Unidos de América, dado al cambio arbitrario de parte de Gran Bretaña a los colonos del precio del té agregándole un mayor gravamen. Esto es reconocido por los historiadores, quienes señalan acertadamente que la causa más directa de la independencia fue la política autoritaria y comercialmente restrictiva del monarca británico Jorge III (1738-1820), que cada cierto tiempo determinaba la aplicación de nuevos impuestos. Dado lo cual en el año 1773, a causa de la aplicación de un gravamen sobre el té, se produjeron graves incidentes en el puerto de Boston. Los colonos, disfrazados de indios pieles rojas, asaltaron y arrojaron al mar el cargamento de té de tres barcos. El rey proclamó estado de excepción, se clausuró el puerto de Boston, se redujo el poder político de Massachusetts y se envió a la metrópoli a los funcionarios responsables del motín, para ser juzgados. Además, se establecieron nuevas medidas para controlar el comercio y la distribución de tierras, lo que dificultó la expansión de los colonos.

Desde un prisma más cercano, diremos que, este principio también estuvo presente en gatillar el conflicto del año 1879, para ello haremos mención de un artículo periodístico de don Iván Ljubetic Vargas, historiador chileno, que indicó "la guerra del pacífico también tuvo su inicio en un cambio unilateral de **impuesto** al salitre extraído de parte de Bolivia perjudicando con ello a la 'Industria Chilena'...".

Por consiguiente, sobre este Principio de Legalidad en materia impositiva se han escrito innumerables páginas en libros relacionado con esta normativa. Validos son todos los cuestionamientos en este principio que han señalado los doctrinarios y como se afecta o pudiese afectarse la legalidad a este principio por su seguridad jurídica involucrada.

Primeramente nos remitiremos, a lo que plasmado en el Código Tributario Modelo para América Latina elaborado por el CIAT, consagra el Principio de Legalidad, previendo la reserva para la ley formal de las materias consignadas en el artículo. No obstante, se introduce un cierto grado de "flexibilización" de ese principio, que acompaña las tendencias observadas en las legislaciones, cuales son las posibilidades de que,

tratándose de la determinación de las alícuotas del tributo y de la designación de agentes de retención o percepción de los tributos, continúe siendo privativo de la ley formal establecer los límites de las alícuotas y las condiciones para la designación de agentes de retención o percepción pero, dentro de tales límites o condiciones, pueda ser el Poder Ejecutivo o la Administración, a través de normas generales, quien establezca el nivel de las alícuotas o designe a los agentes de retención o percepción, respectivamente.

En segundo párrafo, del inciso 1), consagra la facultad excepcional del Poder Ejecutivo de suspender la aplicación de los tributos ante determinadas situaciones de emergencia, suspensión ésta que podrá estar sujeta conforme a los ordenamientos positivos de los países a ratificación del Poder Legislativo, y ella podrá tener el carácter de exención o diferimiento del pago.

Las Normas de la Constitución Política de la República que sustentan este Principio, se encuentran reguladas en nuestro ordenamiento jurídico, brindando a este fundamento los principios de certeza y seguridad jurídica; y que se consagran en la carta fundamental de 1980, principalmente por lo dispuesto en los artículos 6° y 7° de este Código Político.

El distinguido profesor don José Luis Cea Egaña, sobre este principio, sustenta 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 2° de la Constitución. Tampoco procede admitir la retroactividad de las leyes impositivas porque vulneran el derecho de propiedad”*.

Al observar, estos preceptos nos muestran la óptica esencial que debe tener todo el accionar del Estado y sus respectivos órganos, frente a las personas, estableciendo una suerte de escudos protectores o limitaciones, que deben provenir de la ley en el rescate del contribuyente, frente a abusos del aparataje estatal.

2.1.1.- Nullum Tributum Sine Lege

Como lo hemos señalado, la existencia de un gravamen impositivo necesariamente debe estar sustentado en una ley previa que lo establezca.

Sin embargo, es necesario precisar que este adagio, fue utilizado por Locke para sentenciar que *“es verdad que los gobiernos no pueden ser mantenidos sin una carga, y es apropiado que quien goza de sus cuotas de protección debería pagar de su patrimonio su participación en tal mantenimiento. Pero debe ser con su propio consentimiento, es decir, el consentimiento de la mayoría, sea dado por ellos mismos o por los representantes por ellos elegidos; porque si alguien pretende el poder de imponer y exigir tributos del pueblo por su propia autoridad y sin el consentimiento del pueblo, de ese modo se atropellaría la ley fundamental de la propiedad y subvertiría la finalidad del gobierno. Porque, ¿Qué derecho de propiedad tengo yo sobre eso que otro puede tener la facultad de apropiarse cuando a él le plazca?”*. No es posible abstraerse al temor de ser afectado por una normativa legal que permita tales abusos.

En el ámbito nacional, también se acoge la doctrina comparada que hace alusión a este apogtema *“nullum tributo sine lege”* exigiendo una ley formal, y no una ley material.

Por su parte el distinguido profesor Héctor Villegas, precisa que *“este principio halla su fundamento en la necesidad de proteger a los contribuyentes en su derecho de propiedad, por cuanto los tributos importan restricciones a ese derecho, ya que en su virtud se sustrae, en favor del Estado, algo del patrimonio de los particulares. En el estado de derecho ello no es legítimo si no se obtiene por decisión de los órganos representativos de la soberanía popular. En otras palabras, se trata de invasiones del poder público en las riquezas particulares, y en los estados de derecho estas invasiones pueden hacerse únicamente por medio del instrumento legal, o sea. La ley. Como bien expresa Jarach, el Estado no puede penetrar a su arbitrio en los patrimonios particulares para sacar de ellos una tajada a su placer”*.

Así también, el tratadista argentino Mario Augusto Saccone expone que *“La obligación de pagar el tributo reconoce, en el Estado constitucional contemporáneo, como Única Fuente, a la ley. La doctrina ha destacado*

ese aspecto convirtiéndolo en principio fundamental del derecho tributario que se ha sintetizado en el aforismo no hay tributo sin ley que lo establezca, inspirado en el tan conocido del derecho penal nullum crimen, nullum pena, sine lege”.

Agrega, “El poder tributario originario está reservado al Estado. Este es el único ente público con facultad propia para crear un tributo. En el concepto de reserva de ley la doctrina moderna distingue, dentro del principio de reserva de ley, dos modalidades: a) en primer lugar, la modalidad de reserva de acto regulatorio primario, que consiste en que se exige ley, no para regular en su totalidad los elementos fundamentales del tributo, sino solo para crearlo; b) existe, después, el principio de reserva de ley propiamente dicho, para regular toda una materia determinada”.

En el mismo tenor, el docente de la U. de Concepción don Abundio Pérez, manifiesta *“que el principio de la legalidad o de reserva de ley impide que los tributos sean establecidos por alguna vía distinta a la ley. Es el reconocimiento constitucional del principio “nullum tributum sine lege”.*



2.1.2.- La Seguridad Jurídica, que impone este Principio

Todo ordenamiento jurídico debe propender a la certeza jurídica o la seguridad en el derecho, teniendo presente o noción de la previsibilidad del ciudadano de las consecuencias jurídicas de sus propias acciones. Sobre este tema los profesores Soler, Frohlich y Andrade arguyen:

"Vemos así que surge y se afirma juntamente con el principio de legalidad, y ello es coherente pues ambos apuntan al fortalecimiento del estado de derecho y a la eliminación de la arbitrariedad y el capricho personal del monarca".

Agregan que, *"esta íntima relación entre legalidad y seguridad es también señalada por Pérez de Ayala y González, al afirmar que las leyes, desde un punto de vista positivo, un vehículo generador de certeza, y desde un punto de vista negativo, un mecanismo de defensa frente a la arbitrariedad del gobernante".*

La finalidad del principio de legalidad es afianzar la seguridad jurídica, mediante la predeterminación de conductas debidas, de modo que tanto los gobernados como los gobernantes tengan un conocimiento previo de sus derechos y deberes y sepan a qué atenerse ante determinado evento. *"El tema de la seguridad jurídica es de primera importancia en el área tributaria y el principio de la legalidad a dicho respecto constituye su más importante garantía..."*

De igual manera se analiza; *"Que la creación de los tributos, el aumento de su cuantía, su disminución, repartición o cualquiera otra regulación que se relacione con su distribución sea una materia privativa de la ley, deriva de la necesidad de resguardar una variedad de derechos de las personas, pero en especial, el derecho de propiedad, por cuanto en virtud de los tributos se sustrae en favor del Estado una parte del patrimonio de ellas..."*

A manera de conclusión, la profesora Radovic permite acotar que: *"...este principio lleva a la seguridad jurídica, expresándose en certidumbre del derecho y eliminación de arbitrariedades... en efecto, constituye un factor de certeza y de defensa frente a las posibles arbitrariedades de los órganos del Estado que la autoridad, al establecer tributos, lo haga por medio de una ley".*

En contrario, la incertidumbre de una contribución da pábulo al abuso y favorece la corrupción.

El principio de reserva legal, según Spisso, proviene cuando el principio de legalidad despliega su eficacia normativa sobre las fuentes del derecho, pues reserva un determinado espacio de la realidad social –en nuestro caso, la parcela tributaria-, al ámbito exclusivo de la ley.

No ahondaremos más sobre el tema de que debe existir una ley previa y una certeza impositiva que debe requerir un contribuyente realizar su pago o aporte contributivo.

2.1.3.- La Reserva Legal y La Potestad Reglamentaria

2.1.3.1.- La Reserva Legal

También es relevante en este acápite, conocer las formalidades que deben cumplirse o se requieren, en conformidad a la ley suprema, para la promulgación de una ley tributaria, dado que, por su propia naturaleza debe exigirse más allá de las formalidades propias de una ley normal. Por ende, estas formalidades que dispuso el constituyente deben respetarse cabalmente y ante ello, éstas se encuentran consagradas en los artículos 63 y 65 de la Constitución Política de la República.

El artículo 63 que establece el “principio de reservas”; señalando que:

Solo son materias de ley:

...14) Las demás que la Constitución señale como leyes de iniciativa exclusiva del Presidente de la República;...

A su turno, el artículo 65 inciso segundo prescribe: “Las leyes sobre tributos de cualquiera naturaleza que sean, sobre los presupuestos de la Administración Pública y sobre reclutamiento, solo pueden tener su origen en la Cámara de Diputados. Las leyes sobre amnistía y sobre indultos generales solo pueden tener origen en el Senado.”

Así también, el inciso 4º del mismo artículo impone: “Corresponderá, asimismo, al Presidente de la República la iniciativa exclusiva para:

1º Imponer, suprimir, reducir o condonar tributos de cualquier clase o naturaleza, establecer exenciones o modificar las existentes, y determinar su forma, proporcionalidad o progresión;

Estas disposiciones no representan por si solas barreras jurídicas, que ante delegaciones de las facultades legislativas en materias tributarias que puede efectuar el Poder Legislativo en favor del Ejecutivo, en conformidad al artículo 64 del mismo texto legal referido, solamente constituyen una forma de ordenar constitucionalmente esta delegación.

Nuestro ordenamiento jurídico constitucional, consagra los artículos 63 N° 14 relacionándolo con el artículo 65 N° 1 de la Constitución Política de la Republica, normas que permiten legislar en materia tributaria estableciendo una suerte de orden para la promulgación de estas leyes. Por tanto, la iniciativa exclusiva le corresponde al Presidente de la República para imponer, suprimir, reducir, condonar tributos de cualquier clase o naturaleza, establecer exenciones o modificar las existentes y determinar su forma, proporcionalidad o progresión. Todo ello a través del mensaje presidencial, dirigido exclusivamente a la Cámara de Diputados.

En materia del "impuesto territorial", don Rodolfo Spisso ha dicho *"De los elementos enunciados, merecen particular atención criterios, sistemas o métodos para determinar o valuar la materia o base imponible, que deben ser precisados por la ley para dar plena satisfacción al principio de legalidad fiscal. La cuestión ha suscitado especial interés en el impuesto inmobiliario, en el cual la ley no podría en ningún caso -ni siquiera la reglamentación-, por lo engorroso e innecesario, fijar el valor de cada inmueble objeto del tributo. Lo que sí debe hacer la ley -o en su caso la ordenanza- es fijar las distintas categorías de construcciones y las pautas o parámetros que condicionan la pertenencia a cada una de ellas, los valores de reposición, los índices de amortización o depreciación, así como los elementos a ser tenidos en cuenta para el avalúo de los terrenos"*.

2.1.3.1.1.- Amplitud del Principio de Legalidad

De este principio, nacen dos grandes vertientes o matices, referentes a que alcance o amplitud del principio de reserva legal, distinguiéndose la

doctrina de la reserva legal restringida y la doctrina de la reserva legal amplia.

2.1.3.1.1.1.- **Doctrina de la reserva legal restringida** o Teoría de legalidad atenuada o flexible; Esta doctrina refleja un grado de laxitud mayor, basta que la ley que cree el tributo, indique los elementos esenciales de la obligación tributaria, tales como: El hecho gravado, los sujetos y la base imponible, dejándose los restantes elementos al arbitrio que la administración los integre, ya sea, en virtud de las facultades genéricas que se le hubieran conferidos o bien por medio de facultades delegadas.

2.1.3.1.1.2.- **Doctrina de la reserva legal amplia** o Doctrina clásica y ortodoxa; en este caso la ley debe establecer todos los elementos que conforman el tributo, no solamente los ya señalados, sino que, además la tasa, las exenciones, las infracciones y los procedimientos, entre otros.

El destacado abogado Evans Espiñeira, nos otorga su opinión al indicar que *"Aun cuando pueda ser atribuido un exceso de rigor o aun procurar cierto grado de inmovilismo del aparato financiero del Estado, por razones de seguridad jurídica, preferimos esta doctrina"* (doctrina clásica y ortodoxa).

Por su parte, la profesora Radovic, nos entrega su visión al señalar que: *"sin embargo, no se adelanta nada con decir tan solo "no hay tributo sin ley previa que lo establezca" si al mismo tiempo no se especifican sus elementos esenciales, como indicar cuáles deben necesariamente ser establecidos por la ley y cuáles pueden serlo por el reglamento. Definir sujetos, activo y pasivo de la obligación tributaria, su objeto, base imponible, tasa a aplicar, exenciones, formas de pago"*.

También el profesor Abundio Pérez, al respecto, infiere que el principio de reserva puede ser entendido en un sentido estricto y riguroso, vale decir, que debe ser la ley quien la regule, en forma completa, el tributo; pero también puede estimarse, en forma más flexible, que basta con que los elementos primarios o sustanciales sean regulados por la ley lo que no excluye la concurrencia de otras normas de menor rango para reglamentar aspectos menos trascendentes.

“Nos inclinamos por ver en la primera opción, la posición correcta por cuanto:

a) Porque si la ley no establece los que denominamos en el Capítulo II elementos esenciales, del impuesto, vale decir, hecho gravado, contribuyente, base imponible y tasa, no podemos afirmar que el tributo haya sido establecido por ley, pues si falta alguno de esos elementos, sencillamente, no estamos en presencia de un impuesto y el principio constitucional habría sido violado. En otros términos, el principio de reserva, tal cual es concebido en nuestro ordenamiento jurídico, exige que todos los elementos del tributo sean determinados en la ley; cualquier apoyo en una norma inferior atenta contra el principio de la legalidad de los tributos.

b) Por la dificultad, sino imposibilidad, de determinar cuáles serán los elementos de segunda importancia que pudieran quedar entregados a ser disciplinados, por ejemplo, en un decreto supremo; y

c) Porque la génesis del principio parte de la confrontación entre la autoridad de los reyes y las reivindicaciones de los ciudadanos, a veces directamente y otras representados por los parlamentos; los primeros querían mantener la potestad real para crear impuestos y los segundos estimaban que solo con el consentimiento de los ciudadanos, manifestado en forma directa o indirecta, podían crearse tributos. Pensemos que, en alguna forma, los tributos son una manera de expropiación y también, en alguna forma, podemos asimilar el poder real al Poder Ejecutivo”.

Pues bien, también en el ámbito internacional o derecho comparado, se realizan distinciones o profundas diferencias y para ello destacaremos a algunos juristas entre ellos al catedrático argentino Mario Saccone que infiere que el *“El tributo se adeuda por el acaecimiento de un hecho previsto en una norma, como presupuesto de la obligación (hecho imponible). Esta norma tiene los caracteres típicos y esenciales de la ley en sentido material se trata de un mandamiento de carácter general, abstracto y coercible, dictado unilateralmente por el Estado y provisto de sanciones para el caso de incumplimiento. El principio de legalidad está respetado siempre que el tributo sea creado por un acto que tenga la característica de ley material, siempre que el órgano que lo dicte, lo haga en uso de una competencia otorgada por la Constitución.”*

También debemos tener en consideración lo señalado por los autores José María Martín y Guillermo Rodríguez Usé, quienes reconocían este principio como el más importante del ordenamiento constitucional al señalar: *“en un Estado de Derecho, el consentimiento del pueblo – concretamente, como proclamación de voluntad de ser sujetos pasivos de la potestad tributaria del Estado- solo puede ser expresado mediante la ley. Por ello entendemos razonable que nuestra Constitución nacional, como todas las demás sancionadas en esa época, no haya declarado expresamente que a los tributos solo puede exigírselos mediante disposiciones legales. La carencia de una norma expresa en tal sentido no debe ser juzgada, pues, como un acto de imprevisión de nuestros constituyentes, sino como una cuestión implícita en la propia forma de organización gubernamental que se adoptaba. En efecto: si convenimos en que el poder tributario, como expresaba Locke, requiere para su propia existencia el consentimiento de los obligados –al cual, en nuestro régimen representativo, debe presumírsele declarado en la ley-, resulta entonces que ésta, antes que un límite que deba ser expresamente establecido a aquél, adquiere el carácter de único medio de manifestación posible para dicha potestad del Estado”.*

A su turno, otros autores sostienen que, *“En lo que se refiere a la creación de tributos existe en nuestro Derecho el principio de reserva de ley en su modalidad de reserva de acto legislativo primario. La doctrina distingue dentro del principio de reserva de ley dos modalidades:*

a.- En primer lugar, la modalidad de reserva de acto legislativo primario, que consiste en que se exige ley, no para regular en su totalidad los elementos fundamentales del tributo, sino tan solo para crearlo.

b.- Existe después, el principio de reserva de ley propiamente tal dicho, para regular toda una materia determinada.

Agregan que, incluso dentro de esta modalidad suele distinguirse también entre lo que se llama reserva absoluta de ley, que vendría determinada por la regulación exclusiva por la ley de la totalidad de la materia, y la reserva relativa, consistente en la acotación por la ley de únicamente los elementos fundamentales del tributo.”

En resumen, la mayoría de los autores, tanto nacionales como extranjeros, citados se asilan a la reserva legal amplia, es decir, a que la ley debe contener todos los elementos esenciales de la obligación,

tales como el hecho imponible o hecho gravado definido, de manera cierta; los presupuestos de hecho a los que se atribuirá la producción del hecho gravado; los sujetos obligados al pago; el método o procedimiento para determinar la base imponible, las tasas o alícuotas que se aplicarán a la base imponible; las exenciones; los elementos de infracciones; las sanciones; etc. No dejando al arbitrio del poder ejecutivo la estipulación de estos elementos.

Como colofón y llegando al final de este análisis, se puede señalar que tan solo la ley debe definir la obligación tributaria, los hechos imposables en su aceptación objetiva y subjetiva, establecer el criterio con el que se delimita la esfera jurisdiccional del sujeto activo y especialmente la determinación de la base imponible.

2.1.3.2.- LA POTESTAD REGLAMENTARIA

El otro problema que surge es el de la Potestad Reglamentaria, constituida por reglas de orden constitucional que permiten, en breves palabras, que la facultad legislativa pase por breve tiempo al poder ejecutivo.

El profesor Abundio Perez, nos incorpora a este gran problema que puede nacer con esta delegación al poder ejecutivo en materia impositiva y nos señala que:

El segundo problema dice relación con la procedencia o improcedencia, en esta materia, de la delegación de facultades legislativas en el Poder Ejecutivo, quien la concreta mediante la dictación de los Decretos con Fuerza de Ley.

La materia la aborda nuestra Constitución en el artículo 61(64). Señala que el Presidente de la República puede solicitar al Congreso Nacional autorización para dictar disposiciones con fuerza de ley, durante un plazo no superior a un año sobre materias que corresponden al dominio de la ley.

Pero agrega el inciso segundo que la autorización no puede extenderse, entre otras, a materias comprendidas en las garantías constitucionales.

Debe advertirse que el constituyente no dice que no puedan extenderse a las garantías constitucionales, sino que a materias comprendidas en las garantías constitucionales.

Y es evidente que los tributos son una materia comprendida en las garantías constitucionales; para ello basta leer el N° 20 del artículo 19 de la Constitución, referido, casi en su integridad a los tributos.

La conclusión, entonces, es evidente: no puede haber delegación de la facultad de legislar en el Presidente de la República, para que éste, mediante la dictación de Decretos con Fuerza de Ley, cree, suprima, reduzca, o condone tributos o para que establezca o modifique exenciones”.

Por esta razón, se dice que, desde el punto de vista formal, las leyes tributarias deben emanar del Poder Legislativo, con todos los requisitos que el constituyente estableció para ello. Así lo desprende don Christian Aste, quien sostenía que:

“La garantía de legalidad tributaria, se sustenta en la necesidad de protección de los contribuyentes, principalmente en su derecho de propiedad, por cuanto los tributos lo que hacen es precisamente afectar ese derecho, por la vía de restarle recursos a los patrimonios particulares”.

Agrega que, “En efecto, mediante la garantía de legalidad se impide que la mayoría transitoria, representada en el ejecutivo, imponga tributos desproporcionados o injustos, o que utilice la imposición como un instrumento de presión política, tal como ocurrió en algunos países durante la Edad Media.

En síntesis la garantía constitucional de la legalidad cumple 2 roles fundamentales:

- a) Permite que los contribuyentes puedan conocer cuales son sus obligaciones tributarias, es decir, el tiempo, modo y cantidad de pago que deben efectuar.*
- b) Constituye un mecanismo de defensa frente a las eventuales arbitrariedades de la administración”.*

Lo anterior, nos permite aclarar que es el legislador la única autoridad que está facultada para imponer, suprimir, reducir o condonar tributos, establecer exenciones o modificar las existentes y determinar su forma, proporcionalidad o progresión, en forma exclusiva.

Por lo tanto, que la excepción de la delegación de facultades legislativas otorgadas al Poder Ejecutivo, mediante los mecanismos de dictación de decretos con fuerza de ley o decretos supremos; no pueden versarse en

normas que delimiten, propiamente tal, las facultades tributarias concedidas por la carta fundamental.

Asimismo, el letrado Sr. Víctor Avilés H., respecto a la Potestad Reglamentaria de Ejecución en materia de tributos, sostiene que *"tal como se señala más adelante, hemos vedado la posibilidad de que el legislador remita, lisa y llanamente, al ente administrativo la facultad de establecer algún tributo o uno cualquiera de sus aspectos o elementos, tanto objetivos como subjetivos. No obstante ello, en el apartado en análisis corresponde determinar si procede en materia tributaria lo señalado en el número 6 del artículo 32 de la Constitución Política de la República en cuanto a que será una atribución especial del Presidente de la República el "...dictar los demás reglamentos, decretos e instrucciones que crea convenientes para la ejecución de las leyes". En otros términos, se trata de determinar si procede o no la potestad reglamentaria de ejecución"*.

Como este autor, pretende morigerar esta delegación de facultades al señalar: *"Tal como se verá, en nuestra opinión dicha remisión se encuentra vedada en lo relativo a establecer un tributo, salvo en cuanto se refiera a la determinación de un concepto dentro de los marcos que previamente establece la ley sin margen para la discrecionalidad administrativa. En efecto, en ciertos casos sí resulta procedente que el legislador remita al ente técnico administrativo lo relativo a determinar conceptos dentro del marco que el propio legislador precisa previamente. Se trata del esclarecimiento de conceptos que se encuentran establecidos en la ley. En dicho campo, distinto al de la mera discrecionalidad administrativa, sí procede la remisión normativa"*.

En el derecho comparado, el prestigioso el profesor uruguayo Ramón Valdés Costa sostiene que el reglamento no puede invadir el ámbito legal en los aspectos relativos a la existencia y cuantía de la obligación, tipificación de infracciones, establecimiento de penas y en general las cuestiones relativas a los derechos fundamentales. Solo puede reglamentarlos, pero admite que en ausencia de leyes al respecto, es posible dictar normas reglamentarias dentro de los límites en que estas pueden desenvolverse.

El tema de la Potestad Reglamentaria de Ejecución en materia tributaria, no es tema totalmente resuelto. No obstante, nuestro Tribunal Constitucional, reconoce esta forma de legislar, situación que compartimos, señalando que "eventualmente cabría la potestad reglamentaria de ejecución, siempre y cuando su labor se limite a una mera actividad técnica de determinación y no a la utilización de facultades discrecionales por parte del ente administrativo...."

El tema de las ilegalidades en que puede incurrir la potestad reglamentaria de ejecución en la medida que vaya más allá de la ley original, que pudiese complementar o que derechamente pretenda su modificación.

Una cosa es que la potestad reglamentaria de ejecución exceda el campo de la ley que está llamada a regular, contrariándola, y otra distinta es que por esta vía, además, se viole la Constitución Política de la República al entrar a regular materias reservadas al legislador.

Parece primordial referirnos a lo señalado por los autores Bárbara Meza Encina y David Ibaceta Medina, han sostenido, al respecto que: *"sobre este particular debemos ser bastante categóricos en cuanto al rechazo pleno y total de la posibilidad de regular vía decreto con fuerza de ley la imposición, supresión, reducción o condonación de cualquier tipo de tributo, como asimismo la posibilidad de establecer o modificar las exenciones, esto por cuanto se requiere de una ley, cuya iniciativa exclusiva es del Presidente de la República y que su Cámara de origen es la de Diputados"*.

Así también debemos considerar que, lo prescrito en el artículo 64 inciso 2º es debidamente claro, al señalar que no podrá extenderse la autorización para dictar disposiciones con fuerza de ley "(...) a materias comprendidas en las garantías constitucionales (...)", y precisamente el Nº 20 del artículo 19 de la Constitución Política establece los derechos o principios constitucionales de los contribuyentes, entre ellos, la legalidad impositiva y la igualdad tributaria; luego, no es posible regular materias de carácter tributario vía decreto con fuerza de ley.

Por último, para clarificar lo anterior, el profesor José Luis Cea Egaña, trae a colación lo indicado por el profesor Raúl Beltensen quien afirma

que habrá dos tipos de reglamentos que conceptualmente pueden distinguirse, aun cuando no sea necesario hablar de ello en la Carta Fundamental, como son los reglamentos autónomos, que regulan materias que no son de ley, y los reglamentos de ejecución, que desarrollan y llevan adelante las disposiciones legislativas, tarea esta última del Poder Ejecutivo, de donde emana su denominación (...).

De lo observado, solamente se pertinente aceptar la concurrencia de la potestad reglamentaria de ejecución en materia tributaria con ciertas limitantes y matices y en contrario dejando sin ningún respaldo de sustentación a la potestad reglamentaria autónoma.

A modo ilustrativo de los problemas indicados, referiremos lo señalado por el Tribunal Constitucional de Chile, que en fallos pretende resolver la extensión del principio de legalidad:

a.- Rol 247 de 1996: Este fallo es relativo al proyecto de ley que facultaba al Servicio Nacional de Aduanas para cobrar un "tributo" por determinadas certificaciones origen-destino. La sentencia establece " [...] 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 no solo que los elementos esenciales de una obligación tributaria queden comprendidos en la ley misma, sino también que esta se genere de acuerdo con las exigencias que la misma Constitución puntualiza [...]. Que, el proyecto de ley, [[...] fija el monto máximo de los tributos que, bajo la denominación de tarifas, establece, pero deja entregado al Reglamento la determinación de "las condiciones, plazos, tramos y demás modalidades" que se aplicarían a su pago. Tal remisión al ámbito del Reglamento permite que a través de este se pueda regular la forma que garantice la igual repartición de los tributos establecidos, materia que, como se ha dicho, la Constitución exige que sea señalada por el legislador. Debe agregarse que, en el caso de que se trata, la ley se ha limitado a señalar solo el monto máximo del tributo, con lo cual, por medio de la precisión de condiciones, plazos y modalidades, sería el Reglamento el que entraría eventualmente a proporcionar aquella garantía de igualdad, cuyo resguardo corresponde en este caso, de acuerdo con la Constitución, en forma específica a la ley. Debe, asimismo, señalarse que en este caso el legislador no ha especificado, debida y suficientemente, las normas conforme a las cuales pudiera

dictarse un Reglamento de ejecución. Por el contrario, la amplitud del término "condiciones", "plazos" y "modalidades" que emplea, habilitarían para una amplia regulación e incluso, aún cuando fuere meramente hipotético, establecer elementos diferenciadores y fuentes de desigualdades; [...] Que, de acuerdo con lo anterior, debe concluirse que el proyecto no proporciona el sustento legal indispensable para el establecimiento del tributo que origina, vulnerando de esta manera es claro requisito constitucional exigido por las citadas normas de los artículos 6º, 7º, 19, 60, 61 y 62 de la Constitución Política, y adolece así también en esta parte de inconstitucionalidad.

Este fallo luego de sostener que la legalidad se refiere a los elementos esenciales provee luego argumentos a favor del criterio ortodoxo. En rigor sostiene, que todos los elementos de la obligación tributaria deben tener expresa consagración legal y ninguno de sus elementos puede ser materia de potestad reglamentaria de ejecución del Ejecutivo.

b) Roles 718 de 2007. Se refieren a la exención del impuesto territorial del club Estadio Palestino. Dictados el 26 de noviembre de 2007, entre las materias que tratan estas sentencias dedican el Capítulo Segundo, considerandos 11 a 22, al más profundo análisis del contenido sustancial de la reserva de ley en materia tributaria emprendido por el Tribunal Constitucional a la fecha.

Partiendo por antecedentes históricos, citando las disposiciones y fallos del Tribunal Constitucional español y también a algunos tratadistas nacionales, dirá que los "elementos estructurantes de la obligación tributaria deben encontrarse suficientemente señalados y precisados en la ley. Ello dice relación con el hecho imponible, los sujetos obligados al pago, el procedimiento para determinar la base imponible, la tasa, las situaciones de exención y las infracciones (considerando 19)".

2.2.- PRINCIPIO DE IGUALDAD

En el artículo primero de nuestra Constitución, se alude a este principio, al reconocer "las personas nacen libres e iguales en dignidad y derechos". Por este ordenamiento podemos inferir que principio se configura como un valor superior, no solo del sistema tributario, sino de todo el ordenamiento en su conjunto.

Por tanto diremos, que:

- El principio de igualdad está consagrado en nuestra Constitución Política del Estado, en diversos artículos.
- La Constitución alude al principio de igualdad como un derecho subjetivo público, directriz o finalidad de la actividad del Estado y principio fundamental de ella.
- La Constitución efectúa un tratamiento formal del principio de la igualdad, es decir estableciendo los supuestos en los que sería exigible.
- El texto pretende explicar los problemas que presenta el derecho de igualdad en la actual consagración constitucional.

Por otra parte, se debe considerar que la igualdad **para efectos constitucionales**, es un valor o principio indeterminado en su contenido. El valor público y constitucional de la igualdad reside en que estimula la crítica y la libertad política. La consagración de este principio refuerza el control de la actividad estatal y pública y también las relaciones horizontales y verticales entre particulares.

La igualdad es siempre un juicio de valor que recae sobre al menos dos objetos, personas o situaciones (relación argumentativa); también es una comparación que se efectúa a partir de un ciertos "criterios de diferencias", solo desde ella se puede percibir el significado de la afirmación de que algo es igual o desigual.

El principio de igualdad tiene un aspecto claramente **normativo** puesto que se refiere a un "deber ser", un deber de cómo tratar a los seres humanos. Este carácter es el que permite descartar las teorías que legitiman el trato diferente a seres humanos o situaciones.

El principio de igualdad aplicado al derecho no significa que todos los sujetos han de gozar o tener unos mismos derechos, o verse compelidos por las mismas obligaciones. El mismo derecho reconoce la idea de diferencia y desigualdad y opera estableciendo distinciones normativas. Del mismo modo pero a la inversa, el derecho opera "simplificando la complejidad social" e igualando la infinita diversidad presente en la vida de los hombres a unas categorías de igualación, cuyo punto exclusivo de igualdad es justamente la norma que los unifica.

Tratar a los iguales como iguales y a los desiguales como tales, implica reconocer que no puede aplicarse el derecho sin efectuar distinciones que tomen en cuenta las diversas realidades. Ello explica que el principio de igualdad ha sido entendido como la igualdad en la aplicación del derecho y por cierto de la ley, por parte de los poderes públicos.

El principio de igualdad resguardado en la aplicación del derecho por medio de la obligación de trato equivalente y no discriminatorio de los poderes público, no permite un control íntegro del poder o función del legislador, ya que al revisar la aplicación igualitaria de la ley que hacen los poderes públicos, no se revisa el respeto al principio de igualdad en las categorías o distinciones que el legislador efectúa "en" la ley, es por esto que el principio de igualdad se ha extendido no solo a la aplicación de unas categorías expresadas en la ley por el legislador, sino a la revisión de la consistencia de estas categorías o criterios, con el fin de garantizar una completa eficacia al principio de igualdad consagrado en la Constitución.

Este principio se encuentra consagrado en Nuestra Constitución Política, en los siguientes preceptos, que reproducimos:

En el Capítulo III de esta Constitución, denominada "De los Derechos y Deberes Constitucionales"; el artículo 19 establece: "La Constitución asegura a todas las personas"

Nº 2: La igualdad ante la ley. En Chile no hay persona ni grupo privilegiado. En Chile no hay esclavos y el que pise su territorio queda libre.

Ni la ley ni autoridad alguna podrán establecer diferencias arbitrarias”.

Nº 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”.

Nº 22 La no discriminación arbitraria en el trato que deben dar el Estado y sus organismos en material económica.

Solo en virtud de una ley, y siempre que no signifique tal discriminación, se podrán autorizar determinados beneficios directos o indirectos en favor de algún sector, actividad o zona geográfica, o establecer gravámenes especiales que afecten a uno u otras. En el caso de las franquicias o beneficios indirectos, la estimación del costo de éstos deberá incluirse anualmente en la Ley de Presupuestos;”.

La tributación una de las máximas manifestaciones del Poder Tributario del Estado y uno de sus principales factores pretendidos es buscar la equidad de la ley impositiva, tanto, en lo económico como en la igualdad contributiva. Al buscar la equidad tributaria se deben considerar los principios de justicia vertical y justicia horizontal, dado que los sistemas impositivos deben tener la finalidad o bien cumplir el rol de gran importancia que es el “redistribución de los ingresos”, que corresponde a repartir la riqueza más justamente posible y para ello, de asignar las cargas y obligaciones en la forma más razonablemente posible, buscando la equidad.

El Principio de Equidad Vertical, se extiende a que cada contribuyente debe ser afectados teniendo presente su capacidad económica. La igualdad en estas materias presupone que las normas jurídicas deben ser similares para las personas que se encuentren en situaciones similares y debe ser diversa para aquellos que se encuentren en posiciones diversas.

A lo anterior, la citada profesora Radovic, agrega “En este aspecto la tributación sobre la renta es esencial. Un sistema impositivo basado en impuestos directos dotado de la progresividad que requiere la tarea redistributiva”.

Por su parte, el Principio de Equidad Horizontal, debe ser entendido como aquel que permite un tratamiento igual para los iguales, es decir, también este principio establece y presupone que debe observarse la distinción absoluta y razonable entre quienes no se encuentren en situaciones similares.

La profesora Radovic, ante esto manifiesta que "La idea es que diferentes personas, grupos o sectores que se encuentran en posiciones equivalentes deban sujetarse a reglas tributarias similares".

Asimismo sostiene, que este principio tiene por finalidad garantizar una imposición justa, en el sentido de otorgar un tratamiento igual para todos los iguales, tomando en consideración las desigualdades existentes.

Por su parte, el profesor Aste, inquiriere que *"El tratamiento que se debe otorgar a los conciudadanos, debe presentarse diferencias y estas diferencias establecen las desigualdades permitidas, a través de factores o premisas tales como, La Capacidad Contributiva, Origen de la Renta y Beneficio del Contribuyente y siempre que establezcan diferencias que no sean arbitrarias"*.

Todos los autores reconocen que la igualdad en el ámbito tributario no se refiere a una igualdad numérica (impuesto per capita), sino a la necesidad de asegurar el mismo tratamiento a quienes se encuentran en análogas situaciones, lo cual no obsta la formación de distingos o categorías, siempre que éstos sean razonables, con exclusión de toda discriminación arbitraria, injusta u hostil contra determinadas personas o categorías de personas.

La determinación de quienes se encuentran en situaciones análogas y la formación de distingos o categorías le corresponden al legislador, procediéndose a la distribución de la carga impositiva, asumiendo los criterios formulados por la doctrina económica, esto son : el de la capacidad contributiva, el del origen de las rentas, el del beneficio del contribuyentes u otros parámetros que estime convenientes.

Asimismo, constituye labor del legislador el determinar la "forma o guisa" de la tributación proporcional o progresiva a las rentas u otra que este fije. Con todo, sea cual fuere el criterio de distribución elegido por

el legislador, éste no podrá establecer discriminaciones o diferencias arbitrarias.

Sobre esto, el profesor Aste Mejias, recalca sobre este tema que, *“cabe recordarse que para lograr realmente la igual repartición de los tributos es necesario que los impuestos se apliquen con generalidad, esto es, abarcando íntegramente a las categorías de personas o de bienes previstas en la ley y no a una parte de ellas”*.

Por su parte, otros autores han manifestado *“Indudablemente que, siguiendo la norma constitucional, llama la atención que el inciso primero enuncie la igualdad ante la ley y que, a renglón seguido, explicita la prohibición de establecer diferencias arbitrarias. La razón, según surge de la historia del precepto, radica en la concepción del principio que se había reiterado en la jurisprudencia y la doctrina de algunos autores. En efecto, previo a la dictación de la Constitución de 1980 había sostenido la Corte Suprema que el alcance de la igualdad se limitaba a aspectos sociológicos de la misma o bien a lo pertinente a la naturaleza humana abstractamente considerada, esto es, en cuanto idéntica a todos los hombres. Señalan, a propósito, don Alejandro Silva Bascuñán que “si la igualdad se refiere –como hasta el momento lo ha entendido la jurisprudencia de nuestra Corte Suprema- nada más que al hecho de que frente a la ley todas las personas tienen igual naturaleza y que no pueden hacerse diferencias a su respecto en cuanto a raza, clase social, sexo, etc., le parece que no queda suficientemente resguardada, aun cuando estima básico e indispensable mantener esto último. La igualdad ante la ley debe ser concretada por el constituyente para que ninguna autoridad ni persona que conviva dentro de la sociedad política pueda actuar estableciendo discriminaciones notoriamente arbitrarias, sin base racional, porque el legislador no puede estimarse absolutamente soberano para implantarlas”*.

Convenimos en señalar, que la frase más acertada del principio de igualdad, respecto de su definición, es de la forma siguiente, *“tratar de forma igual a los iguales y desigualmente a los desiguales”* .

En el derecho comparado, el Principio de Igualdad, también se encuentra presente y esto se desprende de la opinión de destacados doctrinarios impositivos:

Para el profesor Augusto Saccone, respecto del fundamento de este principio, señala que: *“En época más reciente, la Corte estableció que el impuesto se funda en la capacidad contributiva. Según este criterio, igualdad significa que deben existir impuestos del mismo monto, ante condiciones iguales de capacidad contributiva. Los distingos, para ser relevantes, deben tener su explicación lógica en esa diferente capacidad contributiva.*

La igualdad establecida en la Constitución Nacional como base del impuesto, no impide hacer distingos entre propiedades rurales y urbanas, a los efectos de la contribución directa.

La igualdad establecida en la Constitución Nacional como base del impuesto no impide la formación de categorías que no sean arbitrarias ni en odio o favor de personas ni fijar escalas progresivas o progresionales”.

En el mismo tenor los profesores Soler, Fröhlich y Andrade, le otorgan una denominación diversa al señalarle como “principio de justicia”, e *“identifican algunos postulados para la aplicación de este principio:*

a) generalizar la imposición de manera que todas las personas que tengan capacidad de pago estén sometidos al impuesto, en tanto se cumplan los presupuestos establecidos por la ley para que se verifique el hecho imponible y sin que influyan condiciones de nacionalidad, religión y clase social;

b) que las personas que se encuentren en similar situación desde el punto de vista de su capacidad económica, tributen similar impuesto;
y

c) que la imposición sea proporcional a las capacidades contributivas individuales de manera que el quebranto individual sea similarmente gravoso para cada persona”.

Asimismo, también es digno consignar que, las Exenciones Tributarias, como también las Franquicias impositivas, son instrumentos que afectan en forma substancial a este Principio constitucional de Igualdad como así también al Principio Constitucional de Generalidad.

2.3.- PRINCIPIO DEL RESPETO AL DERECHO DE PROPIEDAD

Sobre este principio, podemos señalar que efectivamente, en su esencia el tributo es una privación del dominio, de cierta manera de privar sus

facultades de usar, gozar o disponer de sus bienes. Al implicar desembolsos del patrimonio de una persona, constituye una verdadera sangría de los recursos que se poseen, quedando más en evidencia aun cuando el hecho imponible o gravado ocurre con mucha antelación al pago efectivo del tributo, confundándose los tributos con las ganancias y con otros ingresos provenientes de otras operaciones, produciéndose al momento del pago del tributo un verdadero desgano. Esto es lo menor que le puede provocar al contribuyente sujeto a la carga tributaria y que debe con sus recursos cumplir con la obligación tributaria.

Diversos doctrinarios han señalado que, nuestra Carta Constitucional, lo que más defiende es la propiedad privada como institución jurídica y por ende, sustentan que el tributo no sea confiscatorio. Esto es, cuando el monto de su tasa sea de tal entidad que no produzca un grave perjuicio al derecho de propiedad en su esencia o en cualquiera de sus atributos (usar, gozar y disponer). Esto se manifiesta cuando el impuesto equivale a una parte sustancial del monto del capital, de la renta, o del beneficio o utilidad.

La excesividad o la ilegalidad del tributo, puede presentarse solo en situaciones objetivas, ejemplo: situación de catástrofe o conmoción nacional.

En nuestra Constitución Política del Estado, se establecen o reconocen los fundamentos constitucionales de este principio de respeto a la propiedad privada, en los siguientes artículos:

1.- Art. 19 «La Constitución asegura a todas las personas:

Nº 20 La igual repartición de los tributos....

En ningún caso la ley podrá establecer tributos manifiestamente desproporcionados o injustos».

Nº 24 «El derecho de propiedad en sus diversas especies sobre toda clase de bienes corporales e incorporales. ...

....Nadie puede, en caso alguno, ser privado de su propiedad, del bien sobre que recae, o de algunos de los atributos o facultades esenciales del dominio, sino en virtud de una ley general o especial que autorice la expropiación por causa de utilidad pública o de interés nacional calificada por el Legislador..." ».

Nº 26 «La seguridad de que los preceptos legales que por mandato de la Constitución regulen o complementen las garantías que ésta establece o que las limiten en tus casos en que ella lo autoriza, no podrán afectar los derechos en su esencia, ni imponer condiciones, tributos, o requisitos, que impidan su libre ejercicio».

En presencia de estos preceptos la normativa nacional ha podido desarrollar diversas convicciones de cómo el Estado no puede dañar el patrimonio de la persona llamada contribuyente, y garantizar así el carácter de no confiscatorio los tributos que pudieran establecerse.

El profesor Christian Aste M., a este respecto, agrega que *"este principio, es un límite interno de la potestad tributaria, y tiene particular relevancia, por cuanto es este derecho el que en definitiva se ve afectado con la ocasión de la aparición en la escena tributaria, de un impuesto y su posterior cumplimiento."*

En efecto, -sostiene- *"la imposición al ser una prestación forzada a que tiene derecho el Fisco, por ley, y que resulta de restar de lo propio algo que se llama impuesto para enterarlo en favor de la colectividad, conforma la limitación más clara de este derecho, como asimismo la manifestación más concreta de cómo se priva diariamente del dominio sin cumplirse con las exigencias contempladas en el ordenamiento jurídico. Lo anterior, sin perjuicio de que se pueda sostener que la antedicha afectación no representa una vulneración al derecho de propiedad, sino que, por el contrario, constituye el precio que debe pagar el particular por participar de la comunidad y gozar de los servicios que ésta proporciona"*.

No podemos desconocer que el Estado debe procurarse recursos, y este va más allá de ser una limitante de orden económico político, sino que constituye un mandato del Estado de Derecho, dirigidos a promover el bien común, permitiendo a sus integrantes la mayor realización material posible.

Los juristas profesores Enrique Evans De La Cuadra y Eugenio Evans Espiñeira, por su parte, indican que *"en estricto derecho, este principio (legalidad) descansa en la necesidad de garantizar el derecho de propiedad, por cuanto el tributo implica una restricción del dominio, ya que en virtud de él se sustrae en favor del Estado una parte del*

patrimonio de los particulares. Siendo ello así, es indispensable que sean los representantes del pueblo quienes tengan directa intervención en el dictado de los actos del poder público tendientes a obtener de los patrimonios de los particulares los recursos para el cumplimiento de los fines del Estado”.

Asimismo, el artículo 21 de la “Convención Americana Sobre Derechos Humanos” suscrita en la Conferencia Especializada Interamericana sobre Derechos Humanos”, que norma sobre los “Derechos a la Propiedad Privada”, señalo que:

- Toda persona tiene derecho al uso y goce de sus bienes. La ley puede subordinar tal uso y goce al interés social.
- Ninguna persona puede ser privada de sus bienes, excepto mediante el pago de indemnización justa, por razones de utilidad pública o de interés social y en los casos y según las formas establecidas por la ley.
- Tanto la usura como cualquier otra forma de explotación del hombre por el hombre, deben ser prohibidas por la ley.

Con lo anterior, se demuestra que este principio no solamente se vincula al concierto nacional, sino que su respeto también es una preocupación de orden internacional.

De igual forma, el profesor Abundio Perez, a este respecto indica que procede sobre este principio relacionándolo con la confiscatoriedad, sosteniendo que *“La categórica protección de la propiedad en el N° 24 del artículo 19 de la C.P.E., se vería burlada groseramente si fuera posible establecer un tributo confiscatorio, pues las personas se verían privadas de los bienes o rentas afectadas, sin que se dictara una ley que autorizara la expropiación”.*

El profesor Perez Rodrigo, trae como ejemplo, si el impuesto territorial fuera del 100% del valor del inmueble o que las rentas fueran gravadas con un impuesto de igual tasa, sería confiscatorios, pero que ocurre cuando los porcentajes son inferiores ¿se violentaría el límite? En los Tribunales Argentinos parecieran haber fijado un criterio en cuanto a estimar confiscatorio todo tributo cuya tasa superara el 33%. Cabe preguntarse ¿por qué establecer la línea divisoria en ese punto y no en el 32 ó el 34?

Pero en Chile la situación es diferente y así el Tribunal Constitucional resolvió que el impuesto al tabaco, establecido en el D.L. 828, que sumado al Impuesto al Valor Agregado bordea la tasa del 70% no era inconstitucional y, según señalamos, deberíamos concluir que tampoco sería confiscatorio.

En síntesis, resume, si bien podemos encontrar fundamento constitucional a la limitante, su nula precisión nos llevan a concluir que no existe reconocimiento ni preocupación legislativa ni judicial del tema.

Lo precedente entonces, permite determinar que uno de los factores más relevante que facilita el respeto de la propiedad privada en materia constitucional es la "no confiscatoriedad", sin embargo, también se puede recurrir a "la Irretroactividad de la Ley Tributaria" y "Los contratos leyes".

En el ámbito internacional, también resulta confuso el Principio de Derecho de Propiedad y los autores lo reconocen integrando el Principio de la No Confiscatoriedad. Sobre esto partiremos conociendo la opinión del profesor argentino Sr. Mario Augusto Saccone, sostiene que la Constitución Nacional asegura la inviolabilidad de la propiedad privada, su libre uso y disposición y prohíbe confiscación. La tributación no puede, por vía indirecta, hacer ilusorias tales garantías constitucionales. La Corte Suprema (argentina) ha sostenido que los tributos son confiscatorios cuando absorben una parte sustancial de la propiedad o de la renta. Sin duda que la dificultad surge para determinar concretamente qué debe entenderse por parte sustancial.

Asimismo, los profesores argentinos Soler, Fröhlich y Andrade, no consideran expresamente este principio en forma principal, sino que lo engloban en otro principio en el que denominan como el Principio de Justicia, en el cual centran que el interés a salvaguardar a toda costa es el "bien común" o el bien social.

Agregan que, si bien la garantía de no confiscatoriedad no ha sido establecida expresamente en nuestra Constitución Nacional para el caso de los tributos. Ella puede ser derivada tanto de la adecuada aplicación del principio de Justicia, cuanto de la inviolabilidad de la propiedad establecida en el artículo 17 del texto supremo.

Si bien la Corte Suprema de Justicia no ha establecido criterios generales respecto de cuándo un gravamen debe ser o no considerado confiscatorio, en los casos en que tal tema ha sido llevado a su resolución, ha hecho hincapié en la absorción de una parte sustancial de la renta o el capital, considerándola contraria a la equidad.

Asimismo, los parámetros porcentuales más allá de los cuales los tributos han de considerarse confiscatorios han sido establecidos en general respecto de gravámenes que inciden sobre el patrimonio, como es el caso del impuesto inmobiliario o las contribuciones de mejoras, en los que se tomó como pauta la renta producida por los bienes incididos con el tributo. o el impuesto a la transmisión gratuita de bienes, en los que el límite se fijó sobre el patrimonio transmitido.

En la Corte Suprema de Justicia (Argentina) ha prevalecido el criterio de que un tributo que grave con más de un 33 % de las utilidades corrientes de una explotación normal de los Inmuebles, lesiona el derecho de propiedad.

En cambio, se ha negado parcialmente la existencia de confiscatoriedad en los impuestos sobre el consumo (caso de los impuestos internos y los gravámenes a la importación), en vista de la posibilidad de traslación de la carga por parte del contribuyente de derecho. Esta afirmación jurisprudencial resulta sumamente discutible y el hecho de que, en muchas ocasiones, los impuestos al consumo cumplen a finalidades de ordenamiento económico tampoco justifica la irrazonabilidad de éstas alícuotas

A lo anterior, precisando además al gravamen en estudio, el profesor Rodolfo Spisso, nos comparte una conclusión señalando lo siguiente: *"si el único bien del contribuyente está constituido por su casa habitación, y sus ingresos se reducen a su haber jubilatorio, los tributos que inciden sobre el bien inmueble no podrán absorber más del 33% del referido haber, luego de que se deduzcan de éste los importes mínimos necesarios para atender a la subsistencia y atención médica, salvo que el avalúo del inmueble supere determinados parámetros que exterioricen ostensiblemente gran riqueza"*.

Es así que, la gran mayoría de los doctrinarios impositivos, concuerdan que la "no confiscatoriedad" es más recurrente en materia de impuestos

directos que afectan directamente o perjudican a las rentas, absorbiéndolas al punto que no representan un beneficio; en caso contrario los impuestos indirectos al existir una traslación del responsable del pago, no se evidencia tal despojo o confiscatoriedad.



2.4.- EL PRINCIPIO DE GENERALIDAD

Este Principio se encuentra plasmado en nuestra Constitución Política, en lo prescrito en su inciso 2° del artículo 19 N° 22 que señala:

Artículo 19: La constitución asegura todas las personas:

Solo en virtud de una ley, y siempre que no signifique tal discriminación, se podrán autorizar determinados beneficios directos o indirectos en favor de algún sector, actividad o zona geográfica. En tal caso, esas actividades estarán sometidas a la legislación común aplicable a los particulares, sin perjuicio de las excepciones que por motivos justificados establezca la ley, la que deberá ser, asimismo, de quórum calificado.

Sobre lo anterior, el profesor Aste Mejias, señala que, este principio se refiere a que, *“verificados los supuestos exigidos por la ley para constituirnos en deudores de una obligación tributaria, quedamos constituidos en dicha calidad, sin poder excepcionarnos o liberarnos de ella, salvo que la autoridad legislativa, en consideración a determinados factores, entre ellos la situación jurídica que se cumple en sociedad, hubiere establecido un beneficio tributario que importe una liberación o exención tributaria.*

Prosigue- *Como se ha señalado, el ordenamiento constitucional le reconoce al legislador el derecho de liberar total o parcialmente del cumplimiento de una obligación tributaria a una persona o categoría de personas que por razones calificadas racionalmente merezcan dicho beneficio”.*

Asimismo, *“El principio de la **generalidad**”* permite sustentar y que la mayor parte de la doctrina, discierne que verificados los supuestos que prevé la ley para que una persona se constituya en deudora frente al Fisco, queda constituida en esa calidad sin que pueda liberarse de su obligación. Pues, todas las personas dentro de esa categoría están obligadas, y no pueden establecerse tributos a personas individuales.

Este principio tiene importantes privilegios y estos privilegios impositivos corresponden a las exenciones, las que son adoptadas en razón de circunstancias de orden económico, político y social apreciadas ellas por el legislador; o bien en razón de otros parámetros legales consideradas

por el constituyente para dispensar a un determinado número de contribuyentes.

En el misma tendencia, don Abundio Perez R., sostiene que, *“este principio es derivada de la igualdad como premisa y para otros simplemente relacionada. El punto carece de trascendencia pues estimamos que no hay valores excluyentes en ningún ámbito, y más bien todos, directa o indirectamente, forman círculos concéntricos, con campos comunes y elementos diferenciadores. Y por lo tanto, todas las visiones son correctas”*.

Este autor, nos entrega su visión de que el legislador ha previsto y querido comprender, que toda persona afectada de un gravamen impositivo debe provenir de una situación o conducta que coincida plenamente con el hecho descrito o tipificado por la normativa y que la generalidad impide la existencia de privilegios fiscales.

Es así que, su concreción debe reflejarse, entre otros, en los siguientes aspectos:

a) En la definición de los hechos imponibles; en esta tarea el legislador debe evitar que se graven unos hechos y se dejen otros al margen del gravamen de similar naturaleza y manifestación de capacidad contributiva. Un buen ejemplo de lo que estamos tratando puede ser la definición de venta que nos entrega el artículo 2º del D.L. N° 825 sobre impuestos a las ventas y servicios.

b) Las exenciones ¿atentan contra la generalidad? Las exenciones reales por regla general, no excepcionalmente, sí, como por ejemplo si se concentrara de manera tal, que el destinatario fuera manifiesto; pero, en este caso, se trataría de una exención personal simulada. También cuando la exención real significara eximir hechos tan manifestantes de capacidad contributiva como los que no se eximen.

En las exenciones personales, la respuesta sería la inversa, es decir, generalmente conformarán un atentado a la generalidad, que podrá ser más o menos evidente, pero atentado al fin; excepcionalmente pudieran no tener ese efecto negativo, cuando se tratara por ejemplo de alguna persona o grupo de personas que por determinadas circunstancias fuera justo y equitativo que no tributaran.

Por ello, entre otras razones, las exenciones deben ser mínimas y muy bien ponderadas.

c) En nuestro ordenamiento jurídico el principio acepta situaciones de excepción, como ya lo señalamos en el punto anterior, lo que prohíbe el artículo 19 N°2 de la Constitución no es el establecimiento de diferencias, éstas son posibles y muchas veces justas, sino la arbitrariedad de esas diferencias”.

A manera de colofón, sobre este principio, sostendremos que el legislador en honor a este criterio no puede actuar discrecionalmente en arbitrio de esta facultad, dado que le está prohibido discriminar en forma arbitraria, además, deberá incluir anualmente considerar la estimación de los costos o reducción de los ingresos que pueden significar las exenciones en la Ley de Presupuestos para el año siguiente.

El tribunal constitucional también se ha pronunciado sobre el tema de las exenciones, en sentencia Rol 1.234-2008 y en sus motivos relacionados ha señalado que la exención es la *“franqueza y libertad que uno goza para eximirse de algún cargo u obligación”* (Diccionario de la Real Academia de la Lengua, 1992, p. 932). A su vez, la exención fiscal es aquella ventaja fiscal de la que por ley se beneficia un contribuyente y en virtud de la cual es exonerado del pago total o parcial de un tributo; y esta circunstancia debe encontrarse suficientemente establecida en una ley, al tenor del principio de reserva legal consagrado en los artículos 19, N° 20°, 63 y 65 de la Constitución Política de la República;”

Esta sentencia también, recalca que, *“al ser materia que también debe quedar reservada al legislador, puesto que la Constitución –en su artículo 19, N°s 2° y 22°- prohíbe cualquier discriminación arbitraria, de modo que “las discriminaciones establecidas en cuanto a la circunstancia de exonerar a ciertos contribuyentes de la obligación de pago, debe ajustarse en su total contenido a los principios de legalidad e igualdad tributaria. (Bárbara Meza E. y David Ibaceta M., El principio constitucional de legalidad en materia tributaria, Cuadernos del Tribunal Constitucional N° 37, 2007, p. 142)”*. En otras palabras, *“corresponde entonces que la ley consagre efectivamente las exoneraciones y que no deje librada a la voluntad discrecional del Poder Ejecutivo la posibilidad de otorgarlas”*. (Juan Carlos Peirano Facio, Protección Constitucional de los Contribuyentes, 2000, p. 81). Y es que –evidentemente- poco o nada valdría el principio de reserva legal tributaria si las obligaciones

establecidas en virtud de una ley pudieran ser modificadas o, más bien, suprimidas por un simple acto administrativo. Es por lo mismo que, se ha señalado, la única forma válida de legislar en materia de exenciones tributarias es la de "señalarlas íntegramente, en cuanto a sus tipos, en la ley, determinando el género de éstas, los requisitos de su procedencia y las condiciones que debe reunir el contribuyente para beneficiarse con ellas, de esta forma podrá más tarde la Administración realizar un proceso de selección de los contribuyentes y de los casos en que procede aplicar la exención, para lo cual la Administración tributaria deberá sujetarse a los, ya comentados, conceptos indeterminados". (Meza e Ibaceta, ob. cit., p. 143). Así las cosas, resulta concordante con el principio de reserva legal tributaria el que todas las exenciones y, en general, los beneficios tributarios, como igualmente su modificación o eliminación -al tenor de lo prescrito en el artículo 19, N°s 20° y 22° de la Constitución Política de la República-, queden suficientemente establecidos por el legislador. Una tesis contraria, como se ha sostenido, "implicaría una inaceptable asimetría en la medida que unas actuaciones - establecimiento de las exenciones- quedarían cubiertas por la reserva legal, en tanto que en el resto - modificación y supresión- no ocurriría lo propio". (Clemente Checa González, Interpretación y aplicación de las normas tributarias -análisis jurisprudencial-, 1998, p. 166). En síntesis, como se ha precisado sobre el alcance de este punto, "las exenciones constituyen, en esencia, elementos que por consideraciones objetivas o subjetivas determinan un tratamiento especial o, si se quiere, no igualitario. Por ello no puede ser sino el legislador el que determine su procedencia y los elementos en que se funda". (Víctor Manuel Avilés Hernández, Legalidad Tributaria, p. 107). En definitiva, solo en virtud de una ley, de iniciativa exclusiva del Presidente de la República, cuya discusión debe originarse en la Cámara de Diputados, se puede establecer tributos o, por el contrario, eximirse de los mismos o modificarse su alcance;".

Por lo tanto, las exenciones son privilegios que han de tener su fundamento en la justicia tributaria, toda vez que la ley declara no obligados al pago total o parcial de un tributo a una persona o a una categoría de personas que aplicando las normas de la propia ley quedarían comprendidas dentro de los sujetos pasivos.

El Tribunal Constitucional, sustenta acertadamente que, no obstante el legislador y menos la administración, no puede actuar discrecionalmente

en uso de esta facultad, puesto que le está prohibido discriminar en forma arbitraria, además, deberá incluir anualmente en la Ley de Presupuesto la estimación del costo que significan las exenciones.

En el Derecho Comparado este principio también se presenta al igual que en nuestro país, y señalan **Principio de Generalidad**, es consecuencia directa de legalidad tributaria, todo tributo para resultar válido y eficaz debe encontrarse previsto en una ley.

En Argentina autores como Saccone, también reconocen es su legislación constitucional este principio, y sostiene que "Generalidad" *"es un principio que alude al carácter extensivo de la tributación y significa que cuando una persona física o ideal se halla en las condiciones que marcan, según la ley, la aparición del deber de contribuir, éste debe ser cumplido, cualquiera sea el carácter del sujeto, sexo, nacionalidad, edad o estructura"*.

En este aspecto Saccone, trae a colación lo siguiente: La Corte Suprema nacional ha dicho que la generalidad es una condición esencial de la tributación y que no es admisible que se grave a una parte de la población en beneficio de otra.

Afirma asimismo que, *"el límite de la generalidad está constituido por las exenciones y beneficios tributarios, conforme a las cuales ciertas personas no tributan o tributan menos, pese a configurarse el hecho imponible. Estas exenciones y beneficios, sin embargo, tienen carácter excepcional y se fundan en razones económicas, sociales o políticas, pero nunca en razones de privilegios y la facultad de otorgamiento no es omnímoda."*

Agrega que, *existen exenciones a favor de instituciones de beneficencia, o de promoción de ciertas actividades tales como culturales, artísticas, deportivas o literarias"*.

Por su parte don Héctor Villegas, reconoce la existencia de una serie de exenciones y beneficios, y las fundan en razones económicas, sociales o políticas, pero nunca por razones de privilegios, y la facultad de otorgamiento no es omnímoda. Pero las observa de un prisma más bien negativo, pues no se trata de pagar tributos y según la generalidad, nadie debe ser eximido por privilegios personales, de clase, linaje y casta.

2.5.- PRINCIPIO DE LA NO AFECTACIÓN

Este principio se establece en la Carta Fundamental Chilena, en el artículo 19 número 20:

Artículo 19: La Constitución asegura a todas las personas:

Nº 20 inciso tercero: Los tributos que se recauden, cualquiera que sea su naturaleza, ingresarán al patrimonio de la Nación y no podrán estar afectados a un destino determinado.

Inciso cuarto: Sin embargo, la ley podrá autorizar que determinados tributos puedan estar afectados a fines propios de la defensa nacional.

Inciso quinto: 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;

El profesor Cea Egaña, sostiene que, *"los tributos no pueden ni deben tener un destino determinado, sino que han de ingresar a las rentas generales del Estado para así satisfacer las necesidades comunes de índole pública. Es la naturaleza intrínseca del tributo la que exige respetar este principio, precaviendo la caída en corporativismos, en la satisfacción de demandas o exigencias de grupos y zonas geográficas determinadas, o en actividades que no merecen un trato de privilegio en el rubro"*.

A este principio algunos autores lo identifican dentro del Principio de Legalidad, a modo de ejemplo Christian Aste M., lo sitúa de esta manera sosteniendo que: *"El principio de la no afectación de los tributos, esto es, que ningún impuesto debe tener un destino específico determinado, se fundamenta en el hecho de que si se han comprometido de antemano, el manejo global de las finanzas del Estado se torna particularmente complejo"*.

El sustento de lo anterior, se debe a que la entrada en vigencia de la Constitución Política de la República de 1980 derogaba tácitamente todos los *"tributos de afectación"*, es decir aquellos que estaban destinados a una determinada finalidad. No obstante también se establecía la disposición sexta transitoria, la cual prescribe que *"sin perjuicio de lo dispuesto en el inciso tercero del número 20 del artículo*

19, mantendrán su vigencia las normas legales que hayan establecido tributos de afectación a un destino determinado, mientras no sean expresamente derogadas”.

Con esta disposición se pretendió evitar la derogación por inconstitucionalidad de las normas que establecieran una determinada afectación directa de un tributo. Sin embargo, no tiene por finalidad dejar vigente una ley, un decreto ley o un decreto de fuerza de ley que contengan otras disposiciones que se puedan oponer a lo dispuesto en la Constitución Política de la República. De tal manera, que si una norma anterior a la Constitución de 1980 establece la afectación de un tributo, seguirá vigente hasta su derogación expresa, pero si existiesen otras circunstancias que pudiesen ser objeto de inconstitucionalidad y debiese quedar derogada tácitamente por estas circunstancias y de manera íntegra.

Algunos autores, señalan que se debe tener presente la jurisprudencia en el denominado “*caso peajes*”, debatido ante el Tribunal Constitucional bajo el rol número 183, con sentencia dictada el 17 de mayo de 1994.

En efecto, el Tribunal estimó que el Presidente de la República en virtud de su arbitrio legal puede fijar el precio o montos de peaje. No obstante, se debe considerar en este fallo el voto disidente del Ministro Ricardo García R., quien estuvo por declarar la inconstitucionalidad teniendo presente el principio de legalidad. Aduciendo al respecto entre otras consideraciones:

Así también, no podemos pasar por alto, la existencia de excepciones que la propia Constitución establece y que afectan a este principio; estas son las siguientes:

- a).- Se pueden establecer tributos que se encuentren afectos a fines propios de la defensa nacional. Lo curioso es la formulación constitucional de esta excepción pues dice “*la ley podrá autorizar*”, es decir, parece ser que la misma puede remitir a la potestad reglamentaria la facultad final de determinar el destino del impuesto. Ello no es así y la referencia es al destino de los fondos provenientes del pago de un tributo, y;
- b).- La ley también podrá autorizar que los tributos que gravan bienes o actividades de clara identificación local o regional “*puedan ser aplicados, dentro de los marcos que la ley señale, por las autoridades regionales o comunales para el financiamiento de obras de desarrollo*”.

Sin embargo, lo descrito anteriormente, no sería aplicable en toda su extensión, debido a que en algunas municipalidades, este impuesto territorial, no tendrá una clara identificación local, sino que van dirigidos al Fondo Común Municipal tal como lo ordeno la Ley 20.033 del año 2005.

El principio de la no afectación, efectivamente es un principio o criterio fundamental, que lo establece la constitución como límite de la potestad tributaria, no obstante, este se encuentra atenuado totalmente por la misma constitución que en su artículo transitorio sexto, prescribe:

“Sin perjuicio de lo dispuesto en el inciso tercero del número 20 del artículo 19, mantendrán su vigencia las disposiciones legales que hayan establecido tributos de afectación a un destino determinado, mientras no sean expresamente derogadas.”

2.6.- PRINCIPIO DE LA GARANTIA CONSTITUCIONAL

La génesis de este principio, se puede sostener que proviene de la Constitución alemana de 1949 (Ley Fundamental de Bonn), que se refería a que cuando un derecho fundamental constitucional puede ser restringido por ley o en virtud de una ley, esta debe tener carácter general y no estar limitado al caso individual; lo anterior permite a limitar los abusos del legislador o bien la regulación legal de este derecho se transforme en ilusorio; y la aplicación del derecho fundamental, con su garantía del contenido esencial, vincularía más intensamente al legislador que las garantías institucionales, cuyo 'contenido esencial' no aparece expresamente garantizado por la constitución..

En nuestro país, no se reconoce su existencia con anterioridad a la actual constitución y hay autores que sustentan que se trata de una innovación constitucional.

Esta garantía es de índole o carácter no jurisdiccional de los derechos y libertades constitucionales y más precisamente constituyen un límite implícito al arbitrio que el constituyente faculta al legislativo para regular, complementar o limitar derechos. “Con razón Ignacio de Otto señala que “la garantía del contenido esencial tiene un valor declarativo

y no constitutivo: no añade ningún límite de los límites distinto del que resulta del propio valor constitucional de los derechos fundamentales mismos”.

Este principio está sustentado en la Constitución Política del año 1980, en el siguiente precepto:

Artículo 19: La constitución asegura a todas las personas:

“Nº26 La seguridad de que los preceptos legales que por mandato de la Constitución regulen o complementen las garantías que ésta establece o que las limiten en los casos en que ella lo autoriza, no podrán afectar los derechos en su esencia, ni imponer condiciones, tributos, o requisitos, que impidan su libre ejercicio”.-

No cabe duda que un tributo constituye una limitación clara al ejercicio del derecho de propiedad, y ello a menos que se considere al tributo como el “precio” que debe pagar el contribuyente por participar en una comunidad organizada y gozar de sus servicios por lo que se puede arribar en definitiva que nuestra Constitución autoriza la afectación de la propiedad al permitir la existencia de impuestos que la graven, sin embargo, prohíbe la afectación del derecho en su esencia, es decir, los impuestos no pueden salvo circunstancias extraordinarias tener el carácter de confiscatorios.

El que un impuesto sea o no confiscatorio solo corresponde determinarlo a la autoridad judicial en función de las circunstancias objetivas concurrentes a su conformación (Ej. Situación de guerra, de catástrofe, de conmoción),

El respeto de las garantías constitucional, tal como los plantean los profesores Enrique Evans y Eugenio Evans se puede establecer de la siguiente manera:

“Ahora bien, en cuanto a las libertades públicas, la regulación de las mismas por la ley está limitada en la Carta Fundamental al prescribir que la obra del legislador no puede afectar la esencia, el núcleo de los derechos fundamentales asegurados como tampoco imponer condiciones, tributos o requisitos que impidan su libre ejercicio, es decir, en aquellos casos en que se le permita regular o afectar no debe significar una prohibición de ejercicio o una abolición del derecho respectivo”.

Explican la expresión "la esencia de los derechos", recogiendo una definición entregada por el Tribunal Constitucional que la definió: como aquel elemento, constitutivo y caracterizador decimos nosotros, que les es consustancial. Ha señalado que se afecta un derecho en su esencia cuando se le priva de aquello que constituye su sustancia, de manera tal que deja de ser reconocible. Se impide su libre ejercicio en aquellos casos en que el legislador lo somete a exigencias que lo hacen irrealizable, lo entran más allá de lo razonable o lo privan de tutela jurídica.

Agreden que, *"en una sentencia posterior señaló el mismo tribunal que derivado de lo expuesto en la sentencia indicada (Rol N° 43, cit. N° 85) y a contrario sensu, cuando las exigencias legales no revisten características anotadas, corresponderá entender que ese libre ejercicio del derecho no se encuentra entranado. Serán justamente la razonabilidad y la prudencia las que permitirán que no se entre en conflicto, sino que, por el contrario, se guarde armonía y coherencia con lo establecido en el numeral 26 del artículo 19 de la Carta Fundamental, que prevé la posibilidad de que se establezcan legalmente requisitos siempre que no impidan el libre ejercicio de los derechos. (rol 200 de 14.11.1994)"*

Todo lo anterior, asimismo referido al Orden Público Económico que se constituyen en principios y valores informadores de la economía nacional, tales como la subsidiariedad, la igualdad, la libertad, la justicia tributaria, entre otros, constituidos para buscar el bien común. Toda vez que las personas, sin excepción alguna, son titulares de los derechos que integran este Orden Público, y que deben exigir un sistema tributario justo, proporcional y razonable; consecuentemente con lo dictado por la Carta Fundamental que autoriza solo al legislador para que regule su libre ejercicio, sin que los afecte en su esencia ni imponer condiciones tributos o requisitos que vulnere o impida su ejercicio.

En resumen, lo anterior implicaría que los derechos y libertades exigen una labor delimitadora de los poderes públicos, que entre otras cosas conlleva a la necesidad de una regulación normativa por parte del legislador y que los objetivos de estas normas y los medios empleados sean fiel reflejo de lo limitado por la Constitución Política del Estado.

CAPITULO CUARTO

EL IMPUESTO TERRITORIAL – POTESTADES VERSUS DERECHOS

1.- ALCANCES Y GENERALIDADES

El impuesto Territorial, no es un tributo que genere gran impacto al erario nacional, sin embargo, como toda exacción debe respetarse la normativa legal vigente, como también los principios constitucionales de la tributación, en otras palabras los derechos de orden constitucionales establecidos para cualquier exacción establecida por el Estado de Derecho.

Lo anterior, nos concita a reflexionar a través del reconocimiento de ciertas potestades del ente impositivo, como de los derechos constitucionales de los contribuyentes y de las consecuencias que emanan de su práctica. También se requiere analizar, si se cumple en los casos concretos lo que la normativa pretendió delimitar objetivamente, para ello se efectuará a través del método exegético, una descomposición analítica de los preceptos legales que validan la existencia de estos preceptos en contrastación de los derechos de los contribuyentes que la constitución política prescribe, referidos en capítulos anteriores y para finalmente formarnos de ciertos criterios o simplemente comentarios, sobre esta exacción.

2.- POTESTADES ADMINISTRATIVAS Y LEGALES, DEL SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS

El Servicio de Impuestos Internos, al ser el organismo encargado de la administración, aplicación y posterior fiscalización de este Impuesto supeditado al arbitrio legal establecido en el artículo 4 de la Ley 17.235 de 1969, que señala:

Artículo 4º.- *El Servicio de Impuestos Internos impartirá las instrucciones técnicas y administrativas necesarias para efectuar la tasación, ajustándose a las normas siguientes:*

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

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

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

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

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

El legislador quiso precisar en este artículo, todos los elementos, condiciones, parámetros, cánones, etc., que permitiesen al ente fiscalizador determinar la "tasación de los bienes Raíces".

Así también, este organismo fiscalizador también emite instrucciones a través de "Resoluciones y Circulares", las cuales lógicamente engrosan la legislación impositiva. En esta materia, estos actos administrativos, denominados Resoluciones, Oficios o Circulares, concurren como parte integrante en la determinación de la base imponible, ya que hacia este extremo son confeccionadas al entregarnos cuantificaciones especialmente valores, condiciones, parámetros, plazos, etc. Por ello, más precisamente estas resoluciones son las que determinan el avalúo de un bien raíz.

Esta facultad de dictación de estos actos administrativos se encuentra establecida en el artículo 6º del Código Tributario, que prescribe:

"Corresponde al Servicio de Impuestos Internos el ejercicio de las atribuciones que le confiere su Estatuto Orgánico, el presente Código y las leyes y, en especial, la aplicación y fiscalización administrativa de las disposiciones tributarias.

Dentro de las facultades que las leyes confieren al Servicio, corresponde:

A.- Al Director de Impuestos Internos:

1º.- Interpretar administrativamente las disposiciones tributarias, fijar normas, impartir instrucciones y dictar órdenes para la aplicación y fiscalización de los impuestos...".

En virtud de este artículo se complementa la normativa legal del Impuesto Territorial, fijando los valores que determinan la "base imponible del Impuesto Territorial", a modo de referencia, la Resolución Resolución Exenta SII N° 108 de fecha 27.12.2013, fija los valores de terrenos y construcciones, y definiciones técnicas para el reavalúo de los bienes raíces de la segunda serie no agrícola con destino habitacional y los correspondientes a sitios no edificados, propiedades abandonadas y pozos lastreros ubicados en las áreas urbanas; pasando a entregarnos los antecedentes y elementos totalmente relevantes para dicha determinación de la base imponible, que sin ellos sería imposible cuantificarlos.



3.- DERECHOS CONSTITUCIONALES DE LOS CONTRIBUYENTES FRENTE A ESTE IMPUESTO.

Estos derechos, garantías o bien principios constitucionales están establecidos en nuestra carta fundamental, la Constitución de 1980, se caracterizó por su tendencia de preocuparse de los grupos económicamente más débiles dentro del Estado y su desvelo fue de dispensarles la debida protección. Por ello, en este extremo se establecen y se manifiestan los "principios constitucionales de la Tributación", dispuestos en el artículo 19 ordinales 20, 22, 24 y 26 de nuestra carta fundamental. Naciendo con ellos los principios de Legalidad, Igualdad, Respeto de la Propiedad Privada, Generalidad, No Afectación y de la Garantía Constitucional.

Estas garantías, derechos y principios deben ser respetadas por el propio Estado y por sus organismos, como es el Servicio de Impuestos Internos, en conformidad a lo establecido en los artículos 6° y 7° de la misma Constitución.

En otro extremo, especialmente, también debemos referirnos al "Debido Proceso", que a juicio de los tesisistas también existirían matices o problemas de cuestionamientos de inconstitucionalidad, como se explicará más adelante.

Esta importante materia está referida en el artículo 19 ordinal 3°, que en su parte pertinente señala:

3°.- La igual protección de la ley en el ejercicio de sus derechos.

Toda sentencia de un órgano que ejerza jurisdicción debe fundarse en un proceso previo legalmente tramitado. Corresponderá al legislador establecer siempre las garantías de un procedimiento y una investigación racionales y justos.

Nuestra Carta Magna, debía pronunciarse sobre esta materia y según don José Luis Cea Egaña, "la Comisión de Estudios al preocupó del tema, lo debatió y no obtuvo consenso en cuanto a los requisitos que exige un procedimiento para que, integrados, finalicen en un proceso que merezca los calificativos de racional y justo, o sea, legítimo. En definitiva, dicha Comisión mencionó elementos sin agotarlos, habiendo terminado señalando que son tres, por lo menos, los requisitos mayores y esenciales de un racional y justo procedimiento.

a.- Que se deduzca y notifique acción a las partes, otorgando a la parte contraria el plazo razonable para preparar su defensa y responderla adecuadamente;

b.- Que exista real e igual oportunidad, entre los litigantes, de producción y refutación de pruebas, bilateralidad de audiencias y de evidencias que rige sin perjuicio de las constataciones que la autoridad competente ordene y obtenga de oficio; y

c.- Que se dicte la sentencia con respeto a la Constitución y a las leyes, en procesos de doble instancia como regla general, de manera que la única instancia, o sin revisión del tribunal superior, sea nada más que excepcional.”

Agrega, que los requisitos nombrados no son siquiera los mínimos de un justo proceso, ya que es factible mencionar muchos más.

Este tesista, partiría con el requisito primario de todo proceso, que es tener derecho a la justicia, lo que al parecer es imposible, al no poder impugnar ciertos actos administrativos por la vía jurisdiccional. Situación que se analizará a continuación.

4.- CONSIDERACIONES ANALITICAS

Del estudio “exegético”, de la normativa vigente relativa a este tributo y en contrastación con los derechos constitucionales de los contribuyentes, se aprecian visos o matices de cuestionamientos que rozan en la presunta inconstitucionalidad de afectación a los principios de la reserva legal y la potestad reglamentaria.

Como se dable apreciar, a través del estudio y análisis del artículo 4° de la Ley 17.235 de 1969, el valor o precio fijado a un predio, propiedad o inmueble es de completo arbitrio del ente estatal y estos valores, parámetros y ajustes son fijados a través de “resoluciones” emitidas por el mismo Servicio de Impuestos Internos, organismo fiscalizador que a su entero arbitrio, dicta esta normativa. Estos actos administrativos, deberían encuadrarse a la que la Constitución establece para tal institución, toda vez, que la potestad reglamentaria de ejecución, que es establecida en el inciso 5° del art. 64 de nuestro código político, es con la finalidad de fijar normas cuando sean para la conveniencia de su mejor ejecución, más nunca poder legislar en aquellas materias propias del dominio legal (Potestad Reglamentaria Autónoma).

Por lo tanto, debiese ser la ley la encomendada a indicar con la suficiente precisión todos los elementos esenciales de la obligación tributaria, esto

es, el sujeto pasivo obligado, el hecho gravado, la base imponible, la tasa impositiva y las situaciones de exención y no otros estatutos administrativos.

Al igual, arriba se indica en sentencia rol 749-2007, en que nuestro Tribunal Constitucional, estableció que la ley es la encargada de precisar los elementos esenciales de la obligación tributaria, pudiendo la potestad reglamentaria de ejecución sólo desarrollar aspectos técnicos que, por su propia naturaleza, el legislador no puede regular, pero que éste debe delimitar con suficiente claridad y determinación.

Por ello, debemos requerir que la ley dictada a través del legislador, debe indicar con precisión los parámetros, límites y ámbito de acción de la misma. Lo que al parecer no ocurre con este tributo y en especial con la determinación del avalúo que representa la "base imponible" del impuesto territorial.

El problema que se nos presenta sí con la determinación del avalúo fiscal o tasación de una propiedad, a través de Resoluciones y Circulares, se afectan los Derechos Constitucionales y en especial los Principios de Reserva Legal y la Potestad Reglamentaria.

5.- CRITERIOS ACERCA DE LA CONSTITUCIONALIDAD DEL IMPUESTO TERRITORIAL

De los razonamientos inferidos anteriormente nos permiten establecer diversos criterios sobre esta disciplina y en especial sobre el Impuesto Territorial, que a continuación se detallan:

- a.- Los preceptos legales relativos a este impuesto han sido sometidas y salvado el control de la legalidad.
- b.- Estos preceptos han sido dictadas considerando reglas, parámetros y condiciones en términos generales, para tasar los inmuebles.
- c.- Los grandes espacios, entre la normativa y la aplicación práctica han sido cubiertas por resoluciones, circulares u oficios que contienen elementos técnicos, parámetros para ajustes e instrucciones que permiten efectivamente determinar la cuantificación de la base imponible, que es en definitiva la cantidad sobre la cual se aplica el impuesto, fijando los valores de los bienes afectados en forma general.
- d.- Es decir la ley es totalmente insuficiente y precaria para establecer la base impositiva y ante esta precariedad de normativa puede trasuntar que el ente fiscalizador en la determinación valórica de la base imponible pueda caer en arbitrariedades sin contrapeso legal.

e.- No olvidemos que existen elementos secundarios de la obligación tributaria que si pueden ser determinados por administración tributaria y estos son a contrario sensu, los que no impliquen el hecho gravado, los sujetos, la base imponible, la tasa y las exenciones, en virtud de la potestad reglamentaria de ejecución. Lo anterior, también pudiese ser cuestionable dado que la norma del inciso 5° del artículo 64 de la Carta Magna, le otorga la facultad al Presidente de la República y no a los servicios públicos, como en este caso sería el Servicio de Impuestos Internos, de reglamentar la ejecución de las leyes.

f.- Asimismo también en estas materias se afecta el "Debido Proceso Constitucional", al no poder impugnarse las resoluciones y circulares dictadas por el ente fiscalizador, es decir, el Servicio de Impuestos Internos, en virtud de su arbitrio legal establecidas en el artículo 6 letra A N° 1 del Código Tributario.

Estos actos administrativos, debiesen ser cuestionables, porque si así no ocurriese se estaría vulnerando el debido proceso. No obstante, en estas materias las Resoluciones y las Circulares, no pueden impugnarse de manera alguna, así se desprende de lo dispuesto en los últimos incisos del artículo 126 del referido Código, establece:

"En ningún caso serán reclamables las circulares o instrucciones impartidas por el Director o por las Direcciones Regionales al personal, ni las respuestas dadas por los mismos o por otros funcionarios del Servicio a las consultas generales o particulares que se les formulen sobre aplicación o interpretación de las leyes tributarias.

Tampoco serán reclamables las resoluciones dictadas por el Director Regional o por la Dirección Regional sobre materias cuya decisión este Código u otros textos legales entreguen a su juicio exclusivo".

De tal manera, que los actos administrativos denominados Resoluciones y Circulares que establecen los valores de los terrenos y construcciones y definiciones técnicas de los bienes raíces, ya sean agrícolas o no agrícolas, habitacionales o no y siendo imposible impugnarlas jurisdiccionalmente, volviendo definitivos los valores y parámetros que estos actos administrativos contienen.

CAPITULO QUINTO

JURISPRUDENCIA y LA CONSTITUCIONALIDAD DEL IMPUESTO TERRITORIAL

1.- INCONSTITUCIONALIDAD EN EL DERECHO TRIBUTARIO

La palabra "inconstitucionalidad", es definida como contrario a la constitución, o más precisamente "falta de conformidad con la constitución". En la historia jurídica impositiva de nuestro país, no es algo desconocido, pues en el Código Tributario se declaró así al artículo 116, que disponía "El Director Regional podrá autorizar a funcionarios del Servicio para conocer y fallar reclamaciones y denuncias obrando "por orden del Director Regional". Pero con fecha 26 de marzo de 2007, el Tribunal del ramo declaró que el artículo 116 del Código Tributario (que era la norma relacionada con esta delegación de facultades jurisdiccionales) era inconstitucional, declarándose expresamente derogado. Los principales motivos que se tuvieron en cuenta y que sustentan esta sentencia emanada de esta Magistratura, son los siguientes:

"Considerando Vigésimo Tercero: en el mismo sentido, el aludido artículo 116 del Código Tributario, al posibilitar una delegación de facultades jurisdiccionales abiertamente inconstitucional, transgrede así mismo el artículo 6° de la Carta Fundamental, que ordena en forma perentoria, en su inciso primero, que "Los órganos del Estado deben someter su acción a la Constitución y a las normas dictadas conforme a ella y garantizar el orden institucional de la República"".

"Considerando Vigésimo Quinto: que, por otra parte, la delegación prevista en el artículo 116 del Código Tributario resulta contraria al principio del juez natural que exige que toda persona solo pueda ser juzgada por el Tribunal que lo represente".

"El referido principio se desprende, en primer término, del artículo 19, numeral 3, inciso cuarto, de la Constitución que precisa que: "Nadie podrá ser juzgado por comisiones especiales, sino por el tribunal que señalare la ley y que se hallare establecido por esta con anterioridad a la perpetración del hecho"".

Aquí nos encontramos en presencia de la derogación de solamente un artículo de todo el ordenamiento impositivo tributario, en cambio lo que pretenden algunos partícipes de estas materias es la derogación de todo el enmarañado legal que sustenta este Impuesto Territorial. Lo anterior implicaría primariamente dejar sin efecto por completo la Ley 17.325, de 1969 que contiene 29 artículos permanentes, 4 transitorios y además un cuadro anexo con nómina de exenciones; y otros tantos artículos del Código Tributario y teniendo como resultado último dejar sin recursos importantes a las Municipalidades de nuestro país.

Siendo en aspecto ciertamente relevante de este capítulo es el reconocimiento de que el Impuesto Territorial tiene atisbos de inconstitucionalidad y esto no es menor gravedad ya que bastaría cualquier cambio en la interpretación jurídica de los llamados a realizarlas; reconociendo en los contribuyentes derechos que esta Carta Fundamental establecen y así acoger las críticas de connotados autores tributarios sobre este impuesto.

Centrándonos en la problemática de la tesis, que es evidente que este impuesto tiene un sinnúmero de cuestionamientos de orden constitucional que iremos abordándolos de uno para así conocer cuáles son los silogismos de estos;

2.- SENTENCIAS DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

Cuando se refiere a las sentencias, nos estamos refiriendo a la decisión del colegio de jueces integrantes de este augusto tribunal, que en el orden que sus decisiones debiesen estar fundamentadas en los principios y disposiciones constitucionales aplicables. No solo porque estas resoluciones gozan de supremacía formal jurisdiccional, sino por su valor intrínseco que conlleva su vigencia efectiva y que son necesaria para la existencia del Estado de Derecho, la democracia y el respeto pleno de los derechos humanos. De ahí que consideraciones de mérito o conveniencia política le sean ajenas. (Discurso de fecha 22 de marzo de 2013, de parte del Presidente Sr. Raúl Bertelsen Repetto).

Las sentencias referidas a este tributo, que se han encontrado y que se refieren a reproches o acusaciones vertidos por algunos abogados que han recurrido al Tribunal Constitucional, a través del recurso de

inaplicabilidad por inconstitucionalidad, al sentirse dañados o vulnerados sus derechos al no ser respetados los principios de este orden en materia impositiva.

En este trabajo, se analizarán los "*obiter dicta*", como también "*las ratios decidendi*", siendo estas últimas, las razones de decisión de los jueces, es decir, aquellos argumentos que son indispensables e insustituibles en el armazón del edificio discursivo que soporta la decisión y la justicia. Por su parte, los '*obiter dicta*', que corresponden a las demás razones, reflexiones o pensamientos que el juez incorpora a sus decisiones (con propósitos estéticos, de erudición, de pedagogía, etc.).

A su vez, estas decisiones debiesen ser contractadas con la opinión de destacados profesores de Derecho Tributario, que han sustentado argumentos para calificar el Impuesto Territorial como supuestamente fuera del rango constitucional.

2.1.- Sentencia Rol 718- 2007

Esta causa fue interpuesta con fecha 25 de enero de 2007, por la Sociedad de Deportes Palestina S.A., pretendiendo la declaración de inaplicabilidad por inconstitucionalidad respecto de la ley 17.235 y la ley 20.033, conocida por "Rentas Municipales II", que condicionó la exención del impuesto territorial que gozaban los recintos deportivos al hecho de mantener convenios para el uso gratuito de sus instalaciones deportivas con colegios municipalizados o particulares subvencionados, convenios que deberán refrendarse por la Dirección Provincial de Educación respectiva y ser establecidos por un Reglamento.

En la parte considerativa de esta 'excelente sentencia', se indican los vicios planteados de inconstitucionalidad, como ser:

2.1.1.- En cuanto a la Reserva Legal Tributaria

El veredicto en análisis, se sustenta en un planteamiento de las normas que dicen relación con este tema, como ser los artículos 6 y 7, 19 N° 20, 65 inciso 4° N° 1 y 63 de la Constitución Política; establece que todos los elementos esenciales de la obligación impositiva tienen que estar plasmado en la ley que los sustenta, esto es, el sujeto pasivo de la

obligación, el hecho gravado, la base imponible, la tasa imponible y las situaciones de exención. (considerando vigésimo segundo).

En este tenor, recogiendo lo señalado por el Ilustrísimo Tribunal, implicaría que todos los elementos del impuesto territorial debiesen estar contenidos en la Ley 17.235 de 1969, o al menos deberían indicarse con suficiente precisión, situación que no ocurre en la especie, toda vez que el elemento "Base Imponible", se deja entregado por completo a la entidad administrativa para su determinación y cuantificación, en razón a lo dispuesto en el artículo 4º de la referida ley, fijando los valores unitarios que le corresponden a cada tipo de bien, clasificando las construcciones en cuanto a su clase y calidad. Etc. Lo anterior, constituye un margen muy extenso para la determinación de la cuantificación del impuesto y que posibilitaría la ocurrencia de alguna arbitrariedad de parte del órgano fiscalizador, y más teniendo presente que la base imponible es propiamente el avalúo fiscal del cual deriva el impuesto que afecta al contribuyente.

El término "suficiente precisión", se escapa en forma evidente de lo resuelto por el mismo tribunal en sentencias anteriores, donde se consideró que los elementos esenciales debían estar presente en forma completa, sin más requisitos.

2.1.2.- En cuanto a la Potestad Reglamentaria en materia impositiva

La resolución que nos preocupa, en su motivo vigésimo noveno, señala que el propio Tribunal Constitucional ha permitido la remisión normativa en la medida que la ley establezca los parámetros de carácter general, 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" (Rol N° 183, 17 de mayo de 1994).

Por lo tanto, esta sentencia expresa en declarar que es el legislador a quien le corresponde señalar los elementos esenciales del tributo, pues solamente en virtud de la potestad reglamentaria de ejecución el ente fiscalizador debe enmarcarse a detalles técnicos que no puede la ley establecer. Reafirmandose que esta remisión permitida debe

relacionarse solamente a aspectos técnicos y no en elementos esenciales que la misma orden suprema de la nación rechaza.

No obstante, lo anterior carece de toda lógica, dado que el órgano fiscalizador al determinar los parámetros que afectará a cada propiedad le estaría otorgando valor o más precisamente estaría evaluando o tasando a través de anexos de resoluciones, considerando para los terrenos características tales, como el uso de suelo, infraestructura vial, categoría de las edificaciones, accesibilidad y equipamiento urbano, entre otras. En el caso de las construcciones, el ente fiscal, considera su clase y calidad y tomando en cuenta además, sus especificaciones técnicas, costos de edificación, edad, destino e importancia de la comuna y de la ubicación del sector comunal.

La naturaleza de estas premisas, son de orden subjetivas y no objetivas, el Servicio de Impuestos Internos a su entero arbitrio valoriza o tasa por ejemplo la importancia de la comuna, la ubicación, entre otros.

2.1.3.- En cuanto al "Proceso de Reavalúo se respeta el Principio de Legalidad", Principio de Reserva Legal y motivos números 46 al 65

La tasación que involucra es impugnada en atención a lo dispuesto en el artículo 3° de la Ley 17.235, que vulneraría el principio de reserva legal, al facultar al Servicio para fijar nuevamente la base imponible territorial.

La resolución, precisa en el motivo 49° que el Servicio de Impuestos Internos de practicar, cada cinco años, un proceso de carácter administrativo reavalúo de los bienes raíces agrícolas y no agrícola.

El motivo 50° de este fallo, aclara que el artículo referido es una norma de carácter procedimental, que fija los parámetros, respecto de plazo y forma, que debe atenerse el ente fiscalizador, es decir, limita a este organismo en cuanto a sus atribuciones, no obstante, aclara que al legislador le resulta imposible determinar por sí mismo la valoración de las propiedades, materia por sus características técnicas y cambiantes debe necesariamente quedar entregadas al Servicio y concluyendo que existe en todo caso acción de reclamo o revisión ante órganos jurisdiccionales.

Esta sentencia, el tribunal hace alusión a que es pertinente "la acción de reclamo de los reavalúos de bienes raíces que se encuentra

contemplado o prescrito en el artículo 149 del Código Tributario". Sin embargo, este artículo indica las causales de reclamación y asimismo, este precepto advierte que si el reclamo no se ajusta a dichas causales este se rechazará de plano.

Dejamos planteado el problema si es posible reclamar de todas las circunstancias que pueden presentarse ante esta acción del ente fiscalizador. Don Pedro Massone Parodi, nos entrega un razonamiento negativo, al señalar que "agravando las cosas, el procedimiento de reclamo de los avalúos de bienes raíces nos pone una camisa de fuerza que solo nos permite reclamar de errores que no van más allá de simples errores materiales (de medición de superficie, de transcripción, de copia o de cálculo) cometidos en la aplicación de las ya mencionadas instrucciones técnicas y administrativas. Dentro de este procedimiento la reclamación que se fundare en una causal diferente será desechada de plano (art. 149 CT), es decir, no es admitida a tramitación".

Lo mismo arriban los profesores Sres. Ugalde, García y Ugarte, quienes señalan "En lo que dice relación con los bienes raíces de la segunda serie, la normativa de la Ley de Impuesto Territorial deja entregada a la Autoridad Administrativa la confección de estas tablas de Clasificación de las cuales depende la fijación del avalúo con reglas tan abiertas y tan genéricas que, en la práctica, significa que dicha autoridad los fija a su leal saber y entender, ya que varios de los criterios son claramente subjetivos (como la importancia de la comuna) o no tienen relación directa con los inmuebles que se tasarán (como los sectores de ubicación).

A lo anterior hay que agregar que la Resolución mediante la cual se confeccionan estas tablas de clasificación no es reclamable por los contribuyentes y que no está sometida a toma de razón."

Estos autores, tienden a separar o precisar lo que efectivamente el ente fiscalizador está autorizado a realizar, y ello dice relación a las mencionadas instrucciones técnicas y por lo tanto no considerando las normas sustantivas o jurídicas que implicarían determinar el concepto de "avalúo" del bien gravado que el Servicio debe fijar, tasar y evaluar. Reconociendo que estamos en un círculo vicioso, por la orfandad de normas jurídicas que trasciendan lo meramente técnico y administrativo y a la falta de iniciativa y decisión para plantear el problema.

No es desconocido esta alegación, que se refiere a dejar a un contribuyente sin su derecho a reclamación del avalúo de un predio de su propiedad. Por ejemplo, la creación de un centro comercial en la cercanías, implicaría una plusvalía de su predio, no obstante este hecho también podría acarrear factores negativos, tales como, problemas estacionamientos, inconvenientes por robos etc. Estas circunstancias no se pueden clasificar como errores y por lo tanto no son causales para reclamar utilizando el procedimiento especial del artículo 149 ya mencionado.

Asimismo tampoco se puede recurrir por el procedimiento general de reclamación, establecido en lo dispuesto del artículo 123 del Código Tributario, que dispone que "se sujetaran al procedimiento del presente Título 'todas' las reclamaciones por aplicación de las normas tributarias, con excepción de las regidas expresamente por los Títulos III (Procedimiento Especial de reclamo de avalúos de bienes raíces) y IV de este Libro". Por lo que, este tipo de circunstancias no sería reclamables por ninguno de los procedimientos tributarios, dejando al contribuyente en la completa indefensión.

Por ello, creemos que el Tribunal Constitucional, no toma en cuenta o trata de evadir la normativa vigente al decretar lo indicado en esta resolución.

Por añadidura, la dificultad es determinar que se entiende por el concepto "tasar" y "reavaluar", términos que la ley 17.235 le entrega facultades absolutas al ente fiscalizador para su determinación, es decir, se está determinando la base imponible, y no como lo sostiene el Tribunal Constitucional de que solo le corresponde a tareas meramente administrativas o de carácter procedimental, que ciertamente se enmarcan en el principio de la reserva legal. (Motivo 62°).

Concordamos que el Considerando 52 y 53, que la ley faculta al Servicio de Impuestos Internos para impartir las instrucciones técnicas necesarias para materializar las referidas tasaciones. No obstante, por esta remisión no debiese permitirse al ente administrativo la determinación de la base imponible, y directamente el impuesto respectivo, lo cual lo materializa a través de Resoluciones y Circulares, como ya se indicó anteriormente.

El motivo 54, aduce que la normativa pertinente establece que para cumplir dicha función técnica el SII debe confeccionar las tablas de clasificación de las construcciones y de los terrenos y, a su vez, fijar los valores unitarios que corresponda a cada tipo de bien, en cuyo caso deberá considerar parámetros fijados por el propio legislador (entre ellos las especificaciones técnicas, costos, antigüedad, destino, importancia del sector, carácter o no comercial) y las obras de urbanización y equipamiento del sector.

Efectivamente, la ley establece estos parámetros en el N° 2 del art. 4° de la Ley 17.235, lo anterior, debiese ser discutido porque se modifican los parámetros evaluadores sucesivamente según la conveniencia del ente fiscalizador. A modo de ejemplo, en el año 2006 se utilizó el criterio de valorización consistente en la Zona de Características Similares, ZCS, en cambio en el 2013 se utilizó para esta misma valorización el criterio de Área Homogénea, AH, siendo conceptos totalmente diversos.

La "Zona de Características Similares" ZCS, está definida en la Circular 10 del 10.02.2006, que indica: Corresponde a un sector de la comuna con características homogéneas en cuanto a dinámica de desarrollo, morfología urbana, uso o destino predominante, población, infraestructura, accesibilidad, normativa urbana y características morfológicas de los predios que la componen, las que se encuentran definidas en el respectivo plano de precios.

"Sitio Normal" de la ZCS, también lo define la misma Circular, en el siguiente contexto: Es aquel sitio cuya superficie se repite con mayor frecuencia dentro de cada ZCS, de acuerdo a las características que la definen, y que puede o no coincidir con la subdivisión predial planteada por la normativa local. Estos sitios están definidos en el respectivo plano de precios.

En el reavalúo del año 2013, al cambiarse este criterio y utilizando el de Área Homogénea, como referencia evaluadora, la Resolución 132 de 31.12.2012, la define como: "corresponden a sectores que presentan características urbanas comunes, como por ejemplo en cuanto a uso del suelo, infraestructura vial, categoría de las edificaciones, accesibilidad y equipamiento urbano, entre otras".

Por lo que se puede extraer de estas definiciones la superficie del área homogénea es más pequeña que la zona de características similares, y por lo tanto sus valores son más acotados y por lo tanto diferentes.

Estas definiciones, antes citadas, se recalcan no se encuentran en la ley. Por lo tanto, ha entera discrecionalidad del ente administrativo se cambia la base imponible sin ningún basamento legal.

Hay autores que no respaldan en absoluto lo aseverado por el Tribunal Constitucional, al sostener que las normas de la Ley 17.235, en cuanto a determinar el avalúo fiscal- es decir la base imponible-, son solamente normativa de procedimiento, que señalan los parámetros que debe ajustarse el ente fiscalizador al determinar los avalúos o reavalúos fiscales y que existe en todo caso acción de reclamo o revisión ante órganos jurisdiccionales.

En resumen, debemos reiterar que no existe normativa legal que permita al contribuyente afectado a impugnar las tablas de precios o de valores que confecciona el Servicio. (esta circunstancia no es reclamable por el procedimiento especial de reclamo que se encuentra establecido en los artículos 149 y siguientes del Código Tributario. Es como se negará al contribuyente reclamar de la determinación de la renta líquida imponible en el caso de una liquidación del impuesto a la renta.

Además hay que considerar que el Estado siendo el sujeto acreedor de la obligación tributaria, su fin último es obtener de parte del sujeto pasivo o contribuyente el pago, lo que queda claro que quien actúa para este cumplimiento es el poder ejecutivo y que este accionar debe encuadrarse también a la normativa que el poder legislativo estableció para este efectos, no sobrepasando el marco de estas atribuciones.

Por último no podría ser cuestionable la delegación del legislador a la autoridad administrativa, de efectuar la tasación de los bienes raíces mediante la confección de los registros catastrales. No obstante, se repite que esta determinación no debe ser a su entera discrecionalidad.

Plazo de reclamación:

Otro de los reproches que se tenían presente, era el escaso tiempo que señalaba el artículo 149 del Código Tributario, para reclamar de este

avalúo o del reavalúo, ya que, se consideraba al mes siguiente de la publicación de los roles. Esto se modificó con la publicación de la ley 20.732 de fecha 20.02.2014 que aumento a 180 días siguientes en vez del mes siguiente como indicaba esta ley.

Además esta ley recogió un problema social que venía arrastrándose por ser un impuesto de carácter patrimonial que no afecta a la renta sino al capital como representativo del patrimonio, por lo que si se posee un bien raíz no agrícola con destino habitacional y si este tributo supera al cinco por ciento de los ingresos anuales y cumpliendo ciertos requisitos copulativos dicho tributo será equivalente a dicha cantidad.

2.1.4.- El Impuesto Territorial sería Inconstitucional si se afecta al Patrimonio

Sobre este argumento, se encuentra respondido en el punto V en los considerandos 34 a 45 de la sentencia y estamos en completa concordancia con lo dispuesto por el Tribunal Constitucional en los motivos referidos y también en su fundamento para descartar este reproche, y es evidente que el mismo artículo 19 N° 20 de la Constitución responde este cuestionamiento en los incisos tercero y cuarto.

Los Tributos deben recaer sobre las "rentas" del contribuyente y no sobre el patrimonio; esto se desprende del artículo 19 N° 20 de la Constitución, que asegura la igual repartición de los tributos en proporción a las rentas y no a los haberes, hace alusión a la anterior carta de 1925 que así lo señalaba. También, sustenta en que el patrimonio está conformado por rentas que ya tributaron, por lo que si se aplica este impuesto sobre el capital implica una doble tributación, sobre el mismo ingreso.

Agregan, que la actividad principal de la sociedad recurrente, no está configurada para obtener rentas, sino la manifestación del deporte y la recreación y su financiamiento se obtiene a través de cuotas sociales, lo que implica que el impuesto sea desproporcionado e injusto.

El Tribunal Constitucional, sustenta su razonamiento, en primer orden desde un punto de vista semántico, y sustentado que las definiciones de renta y haberes, no son términos antagónicos sino similares, porque ambos se refieren a un incremento de los ingresos.

Además, de la interpretación de las normas constitucionales aludidas, artículo 19 N° 20, artículo 65; se desprende que no existen limitaciones para la existencia de esta medio de tributación.

No podemos, estar más en coincidencia con los argumentación fundada y arribada por nuestro Tribunal Constitucional, y sobre todo los silogismos donde se desarrolla un análisis sistemático de las normas, que según la parte recurrente, se habían afectado.

Sin embargo, debemos también dejar establecido que a nuestra apreciación, solamente la premisa de "la doble tributación" sobre un mismo ingreso, podría tener un pequeño asidero para sostener la vulneración o reproche planteado, sobre esta materia.

Por lo anterior, nuestra Código Político admite absolutamente la existencia de esta forma de tributos.

Como adelantamos la publicación de la ley 20.732 de fecha 20.02.2014, vino en recoger innumerables ruegos de los afectados por estos montos impositivos de las contribuciones. Por su parte, los legisladores ante la promulgación de la ley en comento, se sienten satisfechos, sin importar sus tendencias políticas, al ser un beneficio a una gran cantidad de conciudadanos.

2.1.5.- Respecto a los Reproches del Principio de Proporcionalidad y Justicia del Impuesto; esto se encuentra referido en el punto V motivos 41 y 45 del fallo

Se señala que el impuesto sería desproporcionado e injusto, ante esto el Tribunal Constitucional, responde a un asunto de carácter eminentemente valórico y que debe apreciarse caso a caso, en relación a la naturaleza fáctica concreta, cualquiera que sea la naturaleza jurídica de los tributos. Por su parte, la afirmación del requirente es de carácter general y abstracto y no se fundamenta específicamente en la situación concreta que se aduce. El hecho de no obtener ingresos por el bien cuestionado no es una circunstancia que permita allegar a la conclusión que este tributo esta fuera de lo constitucional.

2.1.6.- En cuanto al fallo de esta Sentencia

Al observar la *Litis decidendi*, de esta sentencia, que señala:

Se resuelve: Que se acoge el Requerimiento de Inaplicabilidad deducido a fojas 1, solo en cuanto se declara inaplicable, en la causa sobre reclamo avalúo Rol N° 10.215-06, que se sigue ante el Director del Servicio de Impuestos Internos, las expresiones “y establecidos en virtud del Reglamento que para estos efectos fije el Ministerio de Educación y el Instituto Nacional del Deporte”, a que se alude el artículo 2° de la Ley N° 20.033, modificatoria del Cuadro Anexo N° 1 de la Ley de Impuesto Territorial N° 17.235, párrafo I, exención del 100%, letra b), número 3”.

Al parecer el excelentísimo Tribunal Constitucional, no ha querido inmiscuirse derechamente en estas materias, evadiendo emitir un pronunciamiento que permitiese el primer paso para catalogar este impuesto de inconstitucional y más bien al acoger este recurso de una guisa tenue, sin entrar a dañar la normativa de la ley 17.235 de 1969.

2.1.7.- En cuanto al “Voto Disidente” de varios Ministros

Tres ministros de este Tribunal, estuvieron por rechazar en todos sus partes el recurso interpuesto. Su basamento consistió que en la especie, es la ley y reglamento, en que ésta delega la regulación de aspectos no esenciales, la que identifica claramente el tributo que puede ser objeto de exención, en este caso los recintos deportivos de carácter particular.

Debemos reiterar, que no huelga dejar patente que este voto en contra es menos pro contribuyente que el propio fallo mayoritario y que tampoco concordamos con su resolución. Nuestro razonamiento en contrario se radica es que siguiendo la línea mayoritaria de nuestros doctrinarios todos los elementos deben estar vertidos en la ley, incluso las exenciones, ya que ellas se podrían utilizar erróneamente por el gobierno de turno, reconociéndose la crisis del principio de reserva de ley.

Por lo precedente, es relevante que la ley como norma jurídica, represente todos los elementos, especialmente las exenciones, ya que ello constituya la anhelada seguridad jurídica que debe pretender el ordenamiento jurídico y no dejar extensos pasajes que podría ocupar la

administración como es en este caso, el Servicio de Impuestos Internos a través de Resoluciones y Circulares.

2.2.- SENTENCIA CAUSA ROL 749-2007

Esta causa fue interpuesta con fecha 28 de marzo de 2007, por la Sociedad Anónima de Deportes Manquehue, pretendiendo la declaración de inaplicabilidad por inconstitucionalidad respecto de la ley 17.235 y la ley 20.033, conocida por "Rentas Municipales II", que condicionó la exención del impuesto territorial que gozaban los recintos deportivos al hecho de mantener convenios para el uso gratuito de sus instalaciones deportivas con colegios municipalizados o particulares subvencionados, convenios que deberán refrendarse por la Dirección Provincial de Educación respectiva y ser establecidos por un Reglamento.

En el texto de esta sentencia, se transcribe en idéntico y similar sustento lo establecido en el fallo de la Causa Rol 718-2007 y solamente se discrepa del anterior en su parte resolutive, al señalarse que corresponde al reclamo de avalúo Rol N° 11.297-07 que se sigue ante el Director Regional del Servicio de Impuestos Internos. Siendo similar en todo lo demás.

Es decir, este recurso también fue acogido por el Tribunal Constitucional, pero solamente en cuanto se declara inaplicable, las expresiones "y establecidos en virtud del Reglamento que para estos efectos fije el Ministerio de Educación y el Instituto Nacional del Deporte", a que alude el artículo 2° de la Ley N° 20.033, modificatoria del Cuadro Anexo N° 1 de la Ley de Impuesto Territorial N° 17.235. párrafo I, exención del 100%, letra b), número 3.

También este fallo, fue objeto de voto en contra, de los mismos ministros y en igual fundamentación.

2.3.- Sentencia Rol 773 - 2007

Esta reclamación fue interpuesta con fecha 18 de abril de 2007, por Estadio Español Sociedad Anónima, pretendiendo la declaración de inaplicabilidad por inconstitucionalidad respecto de la ley 17.235 y la ley 20.033, conocida por "Rentas Municipales II", que condicionó la

exención del impuesto territorial que gozaban los recintos deportivos al hecho de mantener convenios para el uso gratuito de sus instalaciones deportivas con colegios municipalizados o particulares subvencionados, convenios que deberán refrendarse por la Dirección Provincial de Educación respectiva y ser establecidos por un Reglamento.

En el texto de esta sentencia, se transcribe en idéntico y similar sustento lo establecido en el fallo de la Causa Rol 718-2007 y solamente se discrepa del anterior en su parte resolutive, al señalarse que corresponde al reclamo de avalúo Rol N° 11.181-07 que se sigue ante el Director Regional del Servicio de Impuestos Internos. Siendo similar en todo lo demás.

Es decir, este recurso también fue acogido por el Tribunal Constitucional, pero solamente en cuanto se declara inaplicable, las expresiones “y establecidos en virtud del Reglamento que para estos efectos fije el Ministerio de Educación y el Instituto Nacional del Deporte”, a que alude el artículo 2° de la Ley N° 20.033, modificatoria del Cuadro Anexo N° 1 de la Ley de Impuesto Territorial N° 17.235. párrafo I, exención del 100%, letra b), número 3.

Asimismo, también este fallo, fue objeto de voto en contra, de los mismos ministros y en igual fundamentación.

2.4.- SENTENCIA CAUSA ROL 822-2007

Con fecha 13.11.2007, el Tribunal Constitucional resolvió recurso de Inaplicabilidad por Inconstitucionalidad, presentado por doña Marta Álvarez de la Rivera Schmidt; pretendiendo la declaración de inaplicabilidad por inconstitucionalidad respecto de la ley 17.235 –sobre Impuesto Territorial, cuyo texto refundido, coordinado y sistematizado por el D.F.L. 1 de 1998, del Ministerio de Hacienda- en la causa Rol N° 10.213-2007, sobre reclamo de reavalúo de la propiedad ubicada en calle Cienfuegos N° 50 de la comuna de Santiago, Rol de Avalúo N° 62-027 de Santiago Centro, de la que conocía el Director Regional de la Dirección Regional Metropolitana de Santiago Centro del Servicio de Impuestos Internos.

En la sentencia, los *obiter dicta*, fueron analizados de la siguiente guisa:

2.4.1.- En relación con el Principio de Reserva Legal de los Tributos. Considerando Quinto y siguiente

Se reconoce que es la ley la llamada a determinar los elementos esenciales que configuran la obligación tributaria, los cuales son el hecho gravado, la base imponible, el sujeto obligado y la tasa o cuantía del tributo a aplicar sobre la base imponible. No obstante, se contradicen con otros fallos, (Rol 718-2007, 759-2007 y 773-2007) en que la base imponible, es considerada un elemento esencial del tributo y por lo tanto debe ir incluida su guisa de determinación en la Ley.

Este reconocimiento se manifiesta en que, es la ley la llamada a determinar los elementos esenciales, señalándose que son el hecho gravado, la base imponible, el sujeto obligado y la tasa o cuantía del tributo a aplicar sobre la base imponible. Sin embargo se agrega que, si la precisión cuantitativa de la base imponible queda entregada a la autoridad administrativa, observando rigurosamente los procedimientos y criterios de evaluación o determinación contemplados en la ley, sin que exista discrecionalidad alguna por parte del ente administrativo. Pues ello se asemeja a un proceso intelectual y por tanto, el principio de reserva legal se satisface totalmente en este caso, cumpliéndose con las exigencias y alcances de este principio.

No podemos estar en conformidad a lo razonado, toda vez que para la determinación de la base imponible, tasación fiscal, el Servicio tiene el pleno arbitrio para determinar este valor, incluso criterios que no tienen sustento legal, a modo de ejemplo, el destino de la propiedad e importancia de la comuna.

2.4.2.- En cuanto a la Constitucionalidad de un impuesto sobre bienes.- Considerando séptimo y siguientes

El Tribunal Constitucional acertadamente señala que la Carta Fundamental no prohíbe la imposición de tributos sobre bienes de las personas ni sobre otros hechos diferentes de la renta o el patrimonio. Agregan que, nuestro ordenamiento jurídico permite que los impuestos recaigan en la propiedad o tenencia de cosas o sobre la traslación de una persona a otra, como el impuesto al tabaco, a los alcoholes y varios otros específicos, como también el impuesto a las herencia, legados y donaciones en que no recaen en la renta sino la transmisión de bienes y derecho a título gratuito.

Sostiene esta Magistratura que la propia Constitución en varios de sus acápite menciona "las leyes sobre tributo de cualquier naturaleza", dejando un amplio abanico que puede recurrir el Poder Ejecutivo para cobrar contribuciones a modo de impuesto.

Concordamos con este silogismo, más aun el término "renta", que en materia impositiva que el legislador estableció en la Ley de Impuesto a la Renta, en su artículo 2º, también se incorpora el incremento patrimonial como elemento impositivo, es decir, no se puede desconocer que en la propia especialidad admite diversos tipos de tributos y estos pueden afectar a rentas, consumo, patrimonio, etc.

Por lo tanto, el reproche pretendido no tiene sustento y además la propia 'carta fundamental' le atribuye un sentido genuino al empleo de la expresión rentas, en su inciso 1º del numeral 20 del artículo 19, pues deja claro que los tributos que graven rentas deben basarse en criterios de proporcionalidad y eventualmente de progresión que determine la ley, no pretendiendo con ello excluir otra clase de impuestos que no recaigan o afecten a rentas.

2.4.3.- En cuanto a la supuesta vulneración del principio constitucional sobre igual repartición de los tributos. Motivos décimo y siguiente

La parte requirente, sobre este acápite sostiene que se viola el principio constitucional de la igualdad en la repartición de los tributos, ya que todas las personas deben pagar impuestos y nadie puede verse libre de

ellos por ninguna razón. Agrega, que el 65,4 % de las propiedades no agrícolas urbanas han quedado exentas del pago de contribuciones, lo cual permite sustentar que las exenciones tendrían el carácter de arbitrarias, pues el hecho de poseer otra clase de bienes o bien de ahorros, no contribuirían a financiar el costo de tales exenciones para el erario fiscal;

Ante esta impugnación nuestro Tribunal de la especialidad, respecto a las exenciones del Impuesto Territorial, la refuta al sostener que la parte requirente para fundamentar su arbitrio no hace alusión al artículo 2º de la Ley 17.235, que es el precepto que se refiere a las exenciones. Además, argumentan que las exenciones tributarias tienen un sólido respaldo constitucional en lo dispuesto en el artículo 65 de la Constitución referida, en lo pertinente, que son materia de ley de iniciativa exclusiva del Presidente de la República el establecimiento el establecimiento de las exenciones y de las modificaciones de las existentes. De tal manera, que lo requerido carece de sustento, salvo que pueda probarse que estas exenciones se han determinado en forma caprichosa o antojadiza, orientada a constituir privilegios injustificados a favor de ciertas personas.

Coincidimos totalmente que este fundamento plasmado por el Tribunal Constitucional, pues carece de toda lógica lo planteado y por lo tanto no debiese aceptarse este cuestionamiento.

Sin embargo este reproche, tiene directa relación con "el Principio de Igualdad Ante la Ley".

En relación con este principio, esta garantía no sería respetada en este gravamen, pues afecta a un tercio de los propietarios urbanos; si la ley de Impuesto Territorial grava el patrimonio, todos los propietarios deberían estar gravados, cualquiera sea el valor de su propiedad, como ocurre con los permisos de circulación de los automóviles. Naturalmente, si la propiedad es valiosa su contribución será cuantiosa, y sí la propiedad es de escaso valor, su contribución será mínima.

De acuerdo a las estadísticas disponibles en la página web del Servicio de Impuestos Internos, el 65,4% de las propiedades están totalmente exentas de contribuciones y una parte importante del resto goza de exenciones parciales.

Por otra parte, es patente la arbitrariedad realizada por el ente fiscalizador, en determinar que algunas propiedades ubicadas dentro de los límites urbanos, donde la legislación urbana no permite usos

agrícolas, son calificadas como tales; subvalorándolas con respecto a sus vecinas, y aplicándoles un impuesto notoriamente Inferior. Incluso la distancia entre unas y otros es solamente el lado contrario a una simple calle o avenida. Asimismo, la gran diferencia de valores de precios de bienes raíces que existen en comunas vecinas (terrenos y construcciones), sin ningún sustento que permita esta diferenciación.

Asimismo, a ciertos contribuyentes que pagan este impuesto territorial, le es permitido que se rebajen en calidad de crédito contra el impuesto de primera categoría, las contribuciones pagadas en el período al cual corresponde la declaración de renta.

En su turno, la materia de las exenciones, al igual que los elementos del tributo tienen que estar consideradas en la ley y se afecta al principio de igualdad ante la ley, o bien, son inconstitucionales cuando estas exoneraciones no se indican en ella. La ley de Impuesto Territorial establece estas exenciones, pero en Cuadros Anexos a la ley y no en el referido texto legal. Caso similar sucede respecto a lo señalado en la ley N°20.033 que hace alusión a reglamentos para otorgar estas franquicias, por ejemplo a los recintos deportivos de carácter particular. (Decreto N° 13 del Ministerio de Educación publicado en el Diario Oficial del 10.03.2006).

Lo anterior ha sido recogido por nuestro Tribunal Constitucional en varias sentencias entre ellas, Rol 718-2007, Rol 759-2007 y 773-2007, basado en acoger el requerimiento de inaplicabilidad deducido, solo en cuanto se declara inaplicable, en la causa sobre reclamo avalúo, que se sigue ante el Director Regional del Servicio de Impuestos Internos, las expresiones "y establecidos en virtud del Reglamento que para estos efectos fije el Ministerio de Educación y el Instituto Nacional del Deporte", a que alude el artículo 2° de la Ley N° 20.033, modificatoria del Cuadro N° 1 de la Ley de Impuesto Territorial N° 17.235, párrafo I, exención del 100%, letra b), número 3".

Al observar este tributo desde un punto social, compartimos que podría identificarse como el precio que los propietarios de bienes raíces por su posesión y que aportan a la municipalidad de la cual están insertas, facilitando su funcionamiento y el uso de bienes públicos, su limpieza, alumbrado, seguridad, etc., y obteniendo o procurándose su mayor beneficio o retribución. Pero no por esta razón, este gravamen, puede

permitirse encontrarse al margen de lo que la Constitución ha establecido para el respeto y la seguridad de los afectados con esta tributación, que son los contribuyentes.

Según la opinión de varios autores la aplicación del impuesto territorial se violaría gravemente el "principio constitucional de igualdad ante la ley" por diversos argumentos, entre estos autores, don Patricio Figueroa V., sostiene que:

- De la sola revisión de los Cuadros Anexos a la ley, de mayor extensión que la ley misma, los que establecen innumerables situaciones de excepción en el pago del Impuesto Territorial, constituyendo viejos resabios de iniciativas parlamentarias a favor de personas o grupos determinados, exenciones que antiguamente patrocinaban los parlamentarios para satisfacer a su electorado.
- También, por el hecho de que grava con este tributo de tipo patrimonial a un tercio de los propietarios urbanos, ya que a los demás la ley, generosamente, los exime de este tributo. Si la ley de Impuesto Territorial grava el patrimonio, todos los propietarios deberían estar gravados, cualquiera sea el valor de la propiedad, como ocurre con los permisos de circulación de automóviles. Naturalmente, si la propiedad es valiosa su contribución será cuantiosa y si la propiedad es de escaso valor, su contribución será mínima. La situación actual constituye un subsidio de unos contribuyentes en favor de otros, ajeno al sistema de garantías constitucionales.

Debemos reconocer lo interesante de estos planteamientos, que sin lugar a dudas vienen a sembrar en los páramos desérticos del Impuesto Territorial, sin la certeza o seguridad que algún día se volverá realidad fructificando las observaciones incluidas en este trabajo, eso sí, que se trata de una materia compleja y no podemos pretender que el legislador fije la todos los elementos esenciales, como ser a modo de ejemplo, la base imponible particular o individual.

2.4.4.- En cuanto al fallo de Sentencia Causa Rol 822-2007

En relación a este fallo y los considerandos aludidos, el Tribunal Constitucional al declarar que "se rechaza el requerimiento de fojas 1...". No acogiendo en absoluto este arbitrio de la actora. Efectivamente, algunos los silogismos que se mencionan no tienen sustento legal, pero otros correspondería que se analizaran, a modo de ejemplo la determinación de la base imponible y su nula posibilidad de ser

reclamada mediante los procedimientos establecidos y no tratar de eludir un pronunciamiento o bien mediante argumento contradictorios con otros fallos pretender no inmiscuirse en la problemática impositiva.

2.5.- SENTENCIA CAUSA ROL N° 1.234-2008

Esta reclamación fue interpuesta con fecha 22 de Septiembre de 2008, por Estadio Croata Sociedad Anónima, pretendiendo la declaración de inaplicabilidad por inconstitucionalidad respecto de la ley 17.235 y la ley 20.033, conocida por "Rentas Municipales II", que condicionó la exención del impuesto territorial que gozaban los recintos deportivos al hecho de mantener convenios para el uso gratuito de sus instalaciones deportivas con colegios municipalizados o particulares subvencionados, convenios que deberán refrendarse por la Dirección Provincial de Educación respectiva y ser establecidos por un Reglamento.

En el texto de esta sentencia, se transcribe en idéntico y similar sustento lo establecido en el fallo de la Causa Rol 718-2007 y solamente se discrepa del anterior en su parte resolutive, al señalarse que corresponde al reclamo de avalúo Rol N° 10.214-06 que se sigue ante el Director Regional de Santiago Oriente del Servicio de Impuestos Internos. Siendo similar en todo lo demás.

Es decir, este recurso también fue acogido por el Tribunal Constitucional, pero solamente en cuanto se declara inaplicable, las expresiones "y establecidos en virtud del Reglamento que para estos efectos fije el Ministerio de Educación y el Instituto Nacional del Deporte", a que alude el artículo 2° de la Ley N° 20.033, modificatoria del Cuadro Anexo N° 1 de la Ley de Impuesto Territorial N° 17.235. párrafo I, exención del 100%, letra b), número 3.

Asimismo, también este fallo, fue objeto de voto en contra, de los mismos ministros y en igual fundamentación.

2.6.- SENTENCIA CAUSA ROL N° 1.434 DE 2009

Esta reclamación fue interpuesta con fecha 13 de JULIO de 2009, por CLUB DEPORTIVO ALEMAN DE CONCEPCION, pretendiendo la declaración de inaplicabilidad por inconstitucionalidad respecto de la ley 17.235 y la ley 20.033, conocida por "Rentas Municipales II", que

condicionó la exención del impuesto territorial que gozaban los recintos deportivos al hecho de mantener convenios para el uso gratuito de sus instalaciones deportivas con colegios municipalizados o particulares subvencionados, convenios que deberán refrendarse por la Dirección Provincial de Educación respectiva y ser establecidos por un Reglamento.

El fallo de esta sentencia, esta magistratura sustentó que al no existir gestión pendiente donde pueda hacerse efectiva la declaración de inaplicabilidad por inconstitucionalidad que se solicita, lo que hace improcedente a analizar las peticiones del fondo incluidas en el requerimiento.

Es efectivo, dado que el caso tributario que se tramitaba ante el Director Regional de Concepción, ya se hallaba sentenciado y por ello no existía gestión pendiente, lo cual permitió a esta magistratura no pronunciarse.

En resumen, es el ente administrativo quien está facultado por la ley para efectuar la tasación de los bienes raíces (art. 4° ley 17.235), conforme a las "tablas de valores" para los distintos tipos de terrenos – tanto agrícolas como no agrícolas– sin que la misma ley otorgue derecho alguno al contribuyente para impugnar estas referidas tablas, que constituyen la base para la tasación de los bienes raíces que determinan el Servicio y esta determinación es a su solo arbitrio sin que los contribuyentes puedan reclamar de este valor (art. 149 del Código Tributario).

Es indiscutible, que el legislador no puede directamente realizar una tasación de los inmuebles de cada uno de los contribuyentes del país, por lo que no cabe reparos el que la Ley de Impuesto Territorial otorgue las normas básicas a que órgano administrativo confeccione las tablas de valores de los bienes raíces; no obstante, para el efectivo resguardo del principio de legalidad tributaria y el debido proceso, debe permitirse que estas valores sean objeto de revisión y posterior reclamación. Lo que no constituye un hecho jurídico pacífico.

CONCLUSIONES

Como lo ha dejado de manifiesto de la doctrina y la jurisprudencia constitucional, la aplicación práctica del bloque normativo que regula el Impuesto Territorial, no está exenta de problemas, emergiendo como una fuente de conflicto permanente entre el Estado y los contribuyentes, en razón de su especial estructura.

Desde una perspectiva más general, tales dificultades trasuntan la tensión permanente que existe entre el deber de contribuir a las necesidades públicas y los derechos fundamentales del contribuyente; entre la necesidad de percibir con prontitud las rentas estatales por parte del Fisco para solventar las obligaciones públicas y la necesidad de respetar el derecho de propiedad y el debido proceso de los contribuyentes a la hora de determinar el impuesto.

De no existir un equilibrio entre tales extremos, existe un riesgo de imponerse en perjuicio del contribuyente la arbitrariedad, lo que representa una falta y, en el mundo jurídico, constituye una negación del Derecho. A su vez, un equilibrio entre esos elementos, permite determinar la cuota tributaria de acuerdo a criterios de justicia.

La jurisprudencia constitucional analizada deja de manifiesto una situación que no es la ideal, que en alguna medida significa un desequilibrio entre los derechos del contribuyente frente a una intervención estatal representada aquí por el Impuesto Territorial, observable en el hecho de que tan solo un tercio del universo de contribuyentes se ve afecto a dicho tributo, lo que a su vez redundaría en un detrimento de envergadura en la propiedad del administrado y en la Hacienda Pública (que ve mermado sus ingresos tributarios).

Estimamos que aun cuando en general se admita que el Impuesto Territorial se vincula armónicamente con la Carta Fundamental, la posibilidad de que su aplicación práctica, a casos concretos, genere efectos contrarios a ella pudiese ser una realidad; cuestión corresponderá resolver y declarar caso a caso, en el evento de que así se plantee, nuestro Tribunal Constitucional, teniendo especialmente presente que la Potestad Tributaria, necesariamente sometida al principio de legalidad, no puede confundirse con el ejercicio de las potestades regulatorias del Estado ni con un uso de ellas contrario a los

demás principios constitucionales en conformidad a una adecuada hermenéutica constitucional.



INDICE

INTRODUCCIÓN

1

CAPITULO PRIMERO:

DE LOS TRIBUTOS

6

1.- Breve Historia de Los Tributos

6

2.- Extensión y Concepto

9

3.- El Tributo y El Sujeto Pasivo

15

4.- Especies de Tributos

16

4.1.- Impuestos

17

4.2.- Tasa

18

4.3.- Contribuciones

20



CAPITULO SEGUNDO:

EL IMPUESTO TERRITORIAL

25

1.- Análisis Histórico del Impuesto Territorial

26

1.1.- El Diezmo y el Derecho de Alcabala

26

1.2.- Recaudación de estos Tributos

28

1.3.- Aparición de otros Impuestos

28

2.- La Ley Actual, N° 17.235 de 1969

34

3.- Definiciones que contempla la Ley 17.235

36

3.1.- Edificio

36

3.2.- Sitio no edificado

36

3.3.- Propiedad abandonada

36

3.4.- Pozo lastrero

36

3.5.- Límite urbano

36

3.6.- Area rural

37

3.7.- Area urbana

37

3.8.- Área de expansión (extensión) urbana

37

4.- Desarrollo del Impuesto Territorial

37

4.1.- La Tasación Tributaria

37

4.2.- El registro catastral de bienes inmuebles

40

4.3.- El sistema de tasación

41

4.3.1.- Aspecto legal

42

4.3.2.- Aspecto Económico

43

4.3.3.- Aspecto Técnico

44

4.4.- Clasificación de los Bienes Raíces

45

4.4.1.- Primera serie: Bienes Raíces Agrícola (12,6%)

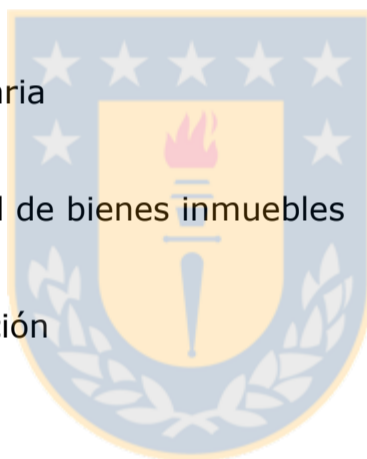
45

4.4.2.- Segunda serie: Bienes Raíces No Agrícola (87,4%)

45

5.- El método de Tasación de los Predios Agrícola

46



5.1.- Clasificación de los terrenos

47

5.1.1.- Serie o tipos de suelo

48

5.1.2.- La geomorfología y geología

48

5.1.3.- El estudio de los suelos

49

5.1.4.- Hidrografía

49

5.1.5.- Estudios de usos existentes de la tierra

49

5.2.- Tabla de valores de terreno

50

5.3.- Accesibilidad a los predios

50

5.4.- Tasación de las Edificación y Mejoras

50

6.- El método de Tasación de los Predios No Agrícola

51

6.1.- Tasación del Terreno

52

6.1.1.- Análisis de los avalúos vigentes

53

6.1.2.- Análisis urbano

53

6.1.3.- Recolección de muestras de mercado y estudio de precios

55

6.1.4.- Planos y tablas de valores:

Valores bases y coeficiente de terreno

56

6.2.- Área Homogénea

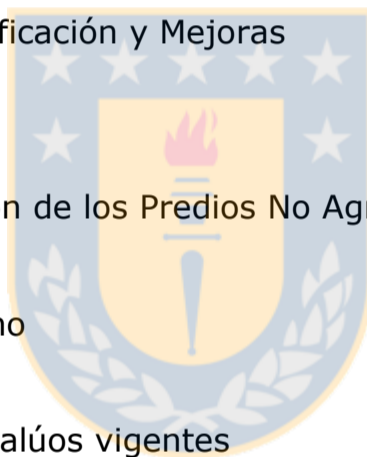
58

7.- La Tasación de las Edificaciones y Mejoras

60

7.1.- Tipo de construcción

61



7.1.1.- Galpones

61

7.1.2.- Obras Civiles

62

7.1.3.- Obras Complementarias

62

7.1.4.- Otras Construcciones

62

7.2.- Clase

63

7.3.- Calidad

64

7.4.- Año construcción

65

7.5.- Número de pisos

66

7.6.- Cantidad

67

7.7.- Destino de la construcción

68

7.8.- Corrección por localización en sectores comerciales

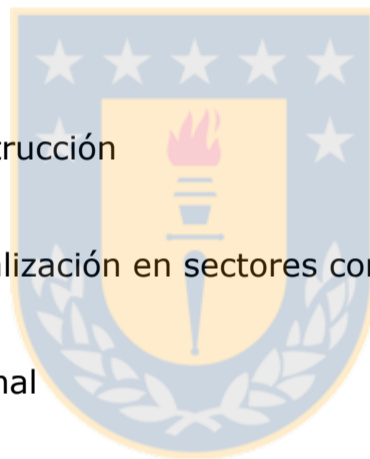
68

7.9.- Clasificación comunal

69

7.10.- Destino de la propiedad

70



CAPITULO TERCERO

LOS PRINCIPIOS DE CONSTITUCIONALIDAD DEL TRIBUTO

72

1.- Los Principios Constitucionales, Generalidades

72

2.- Principios Constitucionales en Materia Tributaria

79

2.1.- El Principio de Legalidad

79

2.1.1.- Nulle Tributum Sine Lege

83

2.1.2.- La Seguridad Jurídica, que impone este Principio

86

2.1.3.- La Reserva legal y la potestad reglamentaria

88

2.1.3.1.- La reserva legal

88

2.1.3.1.1.- Amplitud del Principio de Legalidad

90

2.1.3.1.1.1.- Doctrina de la Reserva Legal Restringida

90

2.1.3.1.1.2.- Doctrina de la Reserva Legal Amplia

91

2.1.3.2.- La potestad reglamentaria

95

2.2.- El Principio de Igualdad

103

2.3.- El Principio del Respeto al Derecho de Propiedad

111

2.4.- El Principio de Generalidad

119

2.5.- El Principio de la No Afectación

125

2.6.- El Principio de la garantía constitucional

129

CAPITULO CUARTO

EL IMPUESTO TERRITORIAL – POTESTADES VERSUS DERECHOS

1.- Alcances y Generalidades

133

2.- Potestades Administrativas y Legales del Servicio de
Impuestos Internos

133

3.- Derechos Constitucionales de los Contribuyentes frente



a este Impuesto	
136	
4.- Consideraciones Analíticas.	
139	
5.- Criterios acerca de la constitucionalidad del Impuesto Territorial	
141	

CAPITULO QUINTO

JURISPRUDENCIA y LA CONSTITUCIONALIDAD DEL IMPUESTO TERRITORIAL.

1.- Inconstitucionalidad en el Derecho Tributario	
144	
2.- Sentencias del Tribunal Constitucional	
146	
2.1.- Sentencia Rol 718-2007	
147	
2.1.1.- En cuanto a la Reserva Legal Tributaria	
147	
2.1.2.- En cuanto a la Potestad Reglamentaria en materia impositiva.	
148	
2.1.3.- En cuanto al "Proceso de Reavalúo se respeta el Principio de Legalidad", Principio de Reserva Legal y motivos números 46 al 65	
150	
2.1.4.- El Impuesto Territorial sería Inconstitucional sí se afecta al Patrimonio.	
157	
2.1.5.- Respecto a los Reproches del Principio de Proporcionalidad y Justicia del Impuesto; esto se encuentra referido en el punto V motivos 41 y 45 del fallo.	159
2.1.6.- En cuanto al fallo de esta Sentencia	159
2.1.7.- En cuanto al "Voto Disidente" de varios Ministros	160
2.2.- Sentencia Causa Rol 749-2007	161
2.3.- Sentencia Causa Rol 773-2007	162

2.4.- Sentencia Causa Rol 822-2007	163
2.4.1.- En relación con el Principio de Reserva Legal de los Tributos. Considerando Quinto y siguiente	164
2.4.2.- En cuanto a la Constitucionalidad de un impuesto sobre bienes – considerando séptimo y siguientes.	165
2.4.3.- En cuanto a la supuesta vulneración del principio constitucional sobre igual repartición de los tributos. Motivos décimo y siguiente.	166
2.4.4.- En cuanto al fallo de Sentencia Causa Rol 822-2007	170
2.5.- SENTENCIA CAUSA ROL N° 1.234-2008.	170
2.6.- SENTENCIA CAUSA ROL N° 1.434 DE 2009.	171

CONCLUSIONES FINALES	
174	

