

**Universidad de Concepción
Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales**



**LA IRRETROACTIVIDAD DE LA LEY TRIBUTARIA.
PROTECCIÓN CONSTITUCIONAL O SIMPLEMENTE LEGAL**

Jorge Manuel Figueroa Araneda

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

**Concepción
2015**



Esta tesis ha sido elaborada con la Dirección
del Profesor Jorge Montecinos Araya.

ÍNDICE

INTRODUCCION	7
CAPÍTULO I.- El Poder Tributario y los principios que la rigen.	
1. Concepto	10
2. Características del Poder Tributario	13
2.1. Originario	13
2.2. Irrenunciable	14
2.3. Indelegable	15
2.4. Abstracta	15
2.5. Imprescriptible	15
2.6. Territorial	16
2.7. Permanente	16
3. Límites del Poder Tributario	17
3.1. Límite Externo	17
3.2. Límite Interno o Principios de la Tributación o Garantías del Contribuyente	18
4. Principios que limitan el Poder Tributario en la Constitución de 1980	23
4.1. El Principio de Legalidad o de Reserva de Ley en materia Tributaria	23
4.2. Principio de la Igualdad	31
4.3. Principio de Generalidad	36
4.4. Principio de la Progresividad del tributo o de Justicia Tributaria Vertical	37
4.5. Principio de la seguridad jurídica y su manifestación concreta de la certeza en materia tributaria	38
4.6. Principio de la tutela judicial efectiva	40
4.7. Principio de respeto del derecho de propiedad y no confiscatoriedad de los tributos	41
4.8. Principio de respeto a los contratos leyes	46
4.9. Principio de la Irretroactividad de la Ley Tributaria	46

CAPÍTULO II.- Principio de la Irretroactividad de la Ley Tributaria

1. Concepto de retroactividad en materia tributaria	50
2. Admisibilidad en doctrina de la dictación de normas tributarias con efecto retroactivo	54
2.1. Doctrina que aceptan la retroactividad de las normas tributarias en forma amplia	55
2.2. Doctrina que aceptan la retroactividad de las normas tributarias en casos determinados	55
2.3. Doctrinas que no admiten la retroactividad de la ley tributaria en forma amplia	58
2.3.1. Principio de la legalidad o reserva de ley	58
2.3.2. Principio del derecho de la igualdad y capacidad contributiva	59
2.3.3. Principio de la Seguridad Jurídica	60
2.3.4. Principio de tutela del Derecho de propiedad ...	63
2.3.5. La garantía innominada de la razonabilidad Tributaria	64
3. Situación de las Leyes Interpretativas	65
4. Cambios de interpretación administrativa	65
5. El cambio de criterios jurisprudenciales en la interpretación de la ley tributaria	66

CAPÍTULO III.- El Principio de la irretroactividad de la Ley Tributaria en la Legislación Nacional. Régimen de Amparo.

1. Planteamiento de problema e hipótesis de investigación	67
2. Demostración o contratación de la hipótesis de investigación	70
2.1. Principios de los cuales a primera vista se puede extraer un reconocimiento al principio de irretroactividad de la ley	70
a) Principio de la legalidad o reserva de ley	72
b) Principio de la igualdad y capacidad contributiva.....	73
c) El principio de la seguridad jurídica	74
d) Tutela del derecho de propiedad y no confiscatoriedad de los Tributos	75
e) La garantía innominada de la razonabilidad	76

2.2. Aplicación de estos principios al caso concreto	76
2.3. Conclusión	78
3. Mecanismos de protección del contribuyente frente a una Ley con efecto Retroactivo	78
3.1 Recurso de Protección de Garantías Constitucionales	78
3.2 Requerimiento de Inaplicabilidad por Inconstitucionalidad	79
3.3 Reclamo en Procedimiento Tributario, en especial, el Procedimiento General de Reclamación	79
4. Jurisprudencia del Tribunal Constitucional en relación a este principio	80
4.1 Planteamiento del problema	80
4.2. Decisión del Tribunal	83
4.3. Comentario	86
5. Jurisprudencia de la Excelentísima Corte Suprema en materia de irretroactividad de la ley	87
5.1. Sentencia de fecha 1º de octubre de 2013, dictada por la Excma. Corte Suprema en causa Rol 734-2013 caratulada "Ramón Prieto Trespacios con Servicio de Impuestos Internos"	88
5.1.1. Planteamiento del problema	88
5.1.2. Conflicto a resolver en concepto de la Corte Suprema	90
5.1.3. Solución al conflicto contenido en la sentencia	90
5.1.4. Comentario	91
5.2. Sentencia de fecha 1º de octubre de 2013, dictada por la Excma. Corte Suprema en causa Rol 8135-2012 caratulada "Pablo Saraff Aragón con Servicio de Impuestos Internos"	92
5.3. Sentencia de fecha 22 de diciembre de 2009, dictada por la Excma. Corte Suprema en causa Rol 185-2008, caratulados "Pedro Moral Fernández Limitada con Servicio de Impuestos Internos"	92
5.3.1. Planteamiento del Problema	92
5.3.2. Conflicto a resolver en concepto de la Corte Suprema	93

5.3.3. Solución al conflicto contenido en la sentencia.....	93
5.3.4. Comentario	94
6. Jurisprudencia de los Tribunales Tributarios y Aduaneros	94
CAPÍTULO IV. Análisis de algunas disposiciones de la Ley 20.780, Reforma Tributaria que Modifica el Sistema de Tributación de la Renta e introduce Diversos Ajustes en el Sistema Tributario, publicada en el Diario Oficial el 29 de septiembre de 2014, en que pudieran plantearse hipótesis de retroactividad de la Ley Tributaria	
1. Ganancias ocasionales en la enajenación de bienes raíces	95
1.1. Régimen anterior	95
1.2. Nuevo Régimen	97
1.3. Normas transitorias respecto de bienes raíces adquiridos con anterioridad a la entrada en vigencia de la Ley 20.780 y especiales para la primera enajenación de bienes raíces agrícolas posteriores al cambio de régimen de renta efectiva	98
1.4. Hipótesis de Retroactividad	100
2. Retiros en exceso	101
2.1 Régimen anterior	101
2.2 Nuevo Régimen	101
2.3. Hipótesis de Retroactividad	102
3. Régimen del 14 Bis de la Ley de Impuesto a la Renta	103
3.1 Régimen anterior	103
3.2. Régimen actual	103
3.3. Hipótesis de retroactividad	105
4. La situación del IVA en los bienes raíces	107
4.1. Régimen vigente	107
4.2. Nuevo Régimen	107
4.3. Disposiciones transitorias	109
4.4. Hipótesis de retroactividad	109

5. La situación del IVA en los contrato de arriendo con opción de compra sobre bienes corporales inmuebles	110
5.1 Régimen anterior	110
5.2 Nuevo Régimen	110
5.3. Hipótesis de Retroactividad	110
V. CONCLUSIÓN	113
VI. BILIOGRAFIA	116



INTRODUCCION

Una ley tiene efecto retroactivo cuando no sólo rige hacia el futuro, sino que también, cuando sus efectos abarcan un lapso de tiempo anterior al de su entrada en vigencia y alteran o afectan, en consecuencia, las relaciones jurídicas producidas conforme a la legislación anterior.

En la doctrina nacional y comparada, la irretroactividad de la ley ha sido acuñada como un principio que el legislador debe respetar, aun cuando, en el hecho, se dictan leyes con efecto retroactivo.

Este principio, ha sido objeto de un acabado estudio por la doctrina nacional en otras ramas del derecho como el Derecho civil y penal. Sin embargo, no ocurre lo mismo en el Derecho tributario, donde, después de haber analizado la bibliografía nacional existente sobre el tema, se constata que ella ha sido objeto sólo de un estudio superficial y con mayor referencia a las normas que nuestro Código Tributario establece sobre el punto.

En el Derecho Comparado, la irretroactividad de la ley tributaria ha sido objeto de un amplio debate tanto doctrinal como jurisprudencial, especialmente, en aquellas legislaciones donde no existe una consagración constitucional del principio. Así ocurre, por ejemplo, en países como Argentina, España y Alemania, donde no existe coincidencia doctrinaria ni jurisprudencial acerca de los límites de dicho principio.

El objetivo del presente trabajo es determinar si es posible dictar normas tributarias con efecto retroactivo al amparo de la Constitución Política de la República de 1980 y, en caso de que la respuesta sea negativa, determinar cuáles serían las normas de nuestro ordenamiento constitucional que nos permitirían sostener dicha afirmación y fundar un posible régimen de protección, tomando en consideración que no existe una norma expresa en la Carta Fundamental que consagre la irretroactividad de la ley tributaria. Si concluimos que existe un reconocimiento constitucional a este principio, el análisis se centrará en determinar sus características y límites.

Desde luego, excluirémos del análisis, la consagración del principio de la irretroactividad de la ley tributaria establecida en el artículo 3º del Código Tributario, por tratarse de una ley que puede ser modificada por otra norma de igual o mayor jerarquía y que sólo tiene aplicación cuando la nueva ley tributaria no establezca normas específicas sobre su vigencia. Sin perjuicio de ello, haremos referencia a la hipótesis que contempla el inciso segundo de dicho artículo 3º, con el objetivo de analizar si dicha norma puede contener una hipótesis de retroactividad de la ley tributaria.

Para el desarrollo de este trabajo, consideré necesario partir con una referencia al Poder Tributario y a los principios que la rigen, para luego analizar doctrinariamente el principio de la irretroactividad de la norma tributaria, de manera de abocarnos así derechamente al estudio de dicho tipo de leyes. En este punto, se analizará cuando una ley tributaria es retroactiva y las diversas hipótesis doctrinales que pueden presentarse.

Examinaremos a continuación el principio de la irretroactividad de la ley tributaria, para lo cual, se tratará brevemente como ha sido estudiado

este tema en el Derecho Comparado, en especial, en la legislación, doctrina y jurisprudencia extranjera.

Agotada la etapa anterior, ingresaré derechamente al análisis de nuestro ordenamiento jurídico buscando establecer si existe en él una consagración del principio de la irretroactividad de la ley tributaria y, si dicha consagración, es simplemente legal o tiene rango constitucional. Si establecemos que la irretroactividad de la ley tributaria tiene rango constitucional, estudiaremos las normas constitucionales que nos permiten fundar dicha afirmación y, como en el caso concreto, el sujeto pasivo de la obligación tributaria puede alzarse frente a la Administración para el resguardo de sus derechos.

Luego, analizaremos la jurisprudencia del Tribunal Constitucional y de la Excma. Corte Suprema sobre el tema y algunas hipótesis de retroactividad que pudiere contener la dictación de la Ley 20.780, sobre Reforma Tributaria, que se hará en un Capítulo Final, dado su importancia por contener una modificación sustancial del régimen impositivo del país.

CAPÍTULO I

EL PODER TRIBUTARIO Y LOS PRINCIPIOS QUE LA RIGEN

1. Concepto

El Estado necesita obtener financiamiento para el logro de los fines que le son propios. Para ello, está dotado del poder necesario para imponer a los administrados el pago de tributos. Este poder se denomina poder tributario y es conferido a cada Estado, normalmente en la Constitución Política que lo rige.

No existe acuerdo en la doctrina acerca del contenido del poder tributario, puesto que, para un sector de ella, incluye sólo la potestad de crear tributos, en cambio para otra, incluye también, la de reglamentar las leyes y la de exigir su pago. Asimismo, tampoco existe consenso acerca de la terminología empleada, por cuanto muchos autores emplean como sinónimos los términos poder y potestad tributaria¹, en cambio, otros reservan el término potestad tributaria para referirse a la potestad reglamentaria con que cuenta la administración.

¹En este sentido, por ejemplo, Aste, Ch. (2013). Curso sobre Derecho y Código Tributario, Sexta Edición, p. 1. Santiago. Editorial Legal Publishing Chile; Masbernati, P. (2002). GARANTÍAS CONSTITUCIONALES DEL CONTRIBUYENTE: CRÍTICA AL ENFOQUE DE LA DOCTRINA NACIONAL. En: *Ius et Praxis*, 8(2), 299-357. Recuperado en 10 de agosto de 2015, de http://www.scielo.cl/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0718-00122002000200010&lng=es&lng=es.10.4067/S0718-00122002000200010.

En este sentido, Plazas Vega (2003)², distingue entre poder tributario, potestad tributaria, competencia tributaria y función tributaria. El poder tributario, en su concepto, es la potestad de crear tributos; la potestad tributaria, es la facultad de reglamentar las leyes que crean los tributos, lo que corresponde al poder ejecutivo; la competencia tributaria, es el derecho que tiene la administración a exigir el pago del tributo; y la función tributaria, es la actividad que despliega el ente público para obtener la recaudación del tributo.

Para los fines de esta tesis, utilizaremos indistintamente los términos poder tributario y potestad tributaria como referido al poder con que se encuentra investido el Estado para crear impuestos, esto es, la función legislativa, separándola de la función del poder ejecutivo y judicial.

De acuerdo con lo señalado, el poder tributario, tal como lo indica Plazas Vega (2003), consiste en: "la facultad de crear tributos, cuyo ejercicio, por regla general, le corresponde a la rama legislativa del poder público"³.

En concepto de Berlini (1964), el poder tributario es: "el poder de instituir impuestos o establecer prohibiciones de naturaleza fiscal"⁴, es decir, el poder de dictar normas jurídicas de las que nace, o puede nacer, a cargo de determinados individuos o de determinadas categorías de

² Plazas Vega, M (2003).Potestad, competencia y función tributarias, pp. 180-181. En: Barros Carvalho, P. (Director). 2003. Tratado de derecho tributario. Perú. Palestra Editores.

³Plazas Vega, M. (2003). Loc. Cit..

⁴Berlini, A. (1964).Principios de Derecho Tributario, vol. I, p. 177. Tratados de Derecho Financiero y Hacienda Pública. Editorial de Derecho Financiero.

individuos, la obligación de pagar un impuesto o de respetar un límite tributario (Aste, 2013)⁵.

Figueroa Valdés (1985), entiende el poder tributario como: “la facultad que tiene el Estado de establecer tributos por ley, modificarlos y derogarlos”⁶.

El poder tributario se expresa en la creación de normas tributarias y se sujeta a los lineamientos y principios establecidos en cada ordenamiento jurídico, por lo que no se trata de un poder ilimitado.

Tampoco existe consenso en la doctrina en relación a los fundamentos del poder tributario. Para una parte de ella, su fundamento se encuentra en la soberanía del Estado, para otra, se encuentra en el poder de imperio con que se encuentra dotado el Estado y, para otro sector, su fundamento estaría en el deber constitucional de solidaridad social. Lo mismo ocurre con los fines de la tributación, donde, para unos, debería estar restringido a la obtención de los recursos necesarios para el financiamiento de los fines del Estado y, para otros, podría tener otros fines, por ejemplo, como herramienta de política económica.⁷

En mi concepto, el fundamento del poder tributario está en el poder de imperio, pues, tal como lo indican Enrique y Eugenio Evans (1997), es éste el que le permite someter a los subordinados al pago de los tributos,

⁵Aste, Ch. (2013). Curso sobre Derecho y Código Tributario, p.1. Sexta Edición. Editorial Legal Publishung. Santiago.

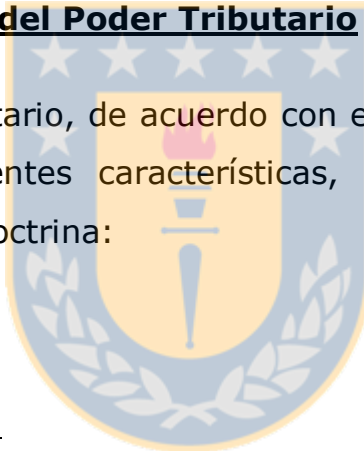
⁶Figueroa Valdés, J. (1985). Las Garantías Constitucionales del Contribuyente en la Constitución Política de 1980, p. 18. Santiago. Editorial Jurídica de Chile.

⁷ Sobre este tema, véase el artículo del profesor Patricio Masbernat Muñoz. (2002).Op. cit., p. 301.

de tal forma, de contribuir al financiamiento de las erogaciones públicas⁸. En cuanto a los fines del poder tributario, este debe ser en principio sólo el de recaudar fondos para la mantención del Estado, dado que éste afecta en mayor o menor medida el derecho de propiedad. Puede ser admisible, en mi concepto, el empleo del tributo para otros fines, como el de política económica, en la medida que existe una debida ponderación entre el fin social que se pretende perseguir con el establecimiento del tributo y el derecho de propiedad.

2. Características del Poder Tributario

El poder tributario, de acuerdo con el concepto que se ha esbozado, presenta las siguientes características, respecto de las cuales existe coincidencia en la doctrina:



2.1. Originario

El poder tributario es un atributo del Estado y es una expresión del poder de imposición. No tiene un origen superior al Estado.

Este poder es independiente de la forma jurídica en que se encuentra organizado el Estado, esto es, en forma unitaria o federal. La diferencia radica, en el caso del Estado Unitario, en que existe uno o varios tributos de la misma naturaleza a nivel nacional y, en el Estado Federal, existe un

⁸Evans de la Cuadra, E. y E. Evans Espiñeira (1997). Los Tributos ante la Constitución, p. 18. Santiago. Editorial Jurídica de Chile.

tributo central y tributos locales distintos para cada región o Estado (Aste, 2013)⁹. Respecto de los tributos que pueden imponer cada región o entidad subnacional, la doctrina distingue entre potestad originaria y potestad derivada. La potestad derivada es la que emana de una delegación del ente público con potestad originaria. Dicho de otro modo, es originaria cuando emana de la Constitución Nacional, que es la que faculta al ente público para establecer tributos; y es derivada, cuando emana de una norma de rango inferior dictada en conformidad a la Constitución Política, que permite a otro ente público de entidad subnacional imponer tributos.¹⁰

2.2. Irrenunciable

El Estado no puede abdicar del derecho a establecer tributos dentro del marco que el ordenamiento jurídico le reconoce. Toda restricción que se imponga a dicha facultad carece de obligatoriedad, ya que la potestad tributaria es inherente al Estado mismo.

Lo anterior, tal como indica Aste (2013), no significa que la obligación tributaria, a veces, deje de cumplirse por voluntad activa o pasiva de los órganos del Estado, como ocurre por ejemplo, cuando se dictan leyes condonatorias o cuando producto de la inactividad judicial de la administración pública, la deuda no se cobra en el plazo legal. No debe confundir el poder tributario con el ejercicio de la función tributaria por parte

⁹Aste, Ch. (2013). Op. cit., pp. 3-5.

¹⁰García Belsunce, H. (1982). Temas de Derecho Tributario, pp. 197-198. Buenos Aires. Editorial Abeledo-Perrot.

de la administración, la que debe someterse a las normas que el ordenamiento jurídico establece para ello.

2.3. Indelegable

Se relaciona íntimamente con su irrenunciabilidad, ya que la indelegabilidad significa que el Estado no puede desprenderse de la potestad tributaria, ni aun en forma transitoria.

Lo anterior, no significa que no puede existir potestad derivada si la Constitución así lo establece, ya que la fuente del poder de imposición se encuentra precisamente en ella.

2.4. Abstracta

Porque la facultad de imponer tributos existe independientemente de su ejercicio, pues se encuentra radicada en el Estado mismo como un poder de imposición.

2.5. Imprescriptible

El mismo fundamento que explica la irrenunciabilidad del poder tributario, explica su imprescriptibilidad, todo vez que el no ejercicio por parte del Estado del poder tributario en un tiempo determinado, no lo hace perder el derecho a imponer tributos.

Aste (2013) agrega que no debe confundirse la imprescriptibilidad del poder tributario con el derecho que tiene el Estado para exigir el cumplimiento de la obligación tributaria que impone en virtud de este poder, el que se rige por las normas que el propio Estado se impone, pudiendo perfectamente prescribir la acción de cobro, del mismo modo que ocurre con las obligaciones entre particulares¹¹.

2.6. Territorial

Dado que el poder tributario se relaciona con la soberanía, el poder de imposición sólo se ejerce dentro de sus fronteras, lo que no se altera por la circunstancia de que el propio Estado imponga, como parte del hecho imponible en un tributo determinado, el factor de territorialidad.

2.7. Permanente

La potestad tributaria sólo se extingue con el Estado mismo, por lo que éste la mantiene independientemente de los cambios políticos que lo puedan afectar.

¹¹Aste, Ch. (2013). Op. cit., pp. 3-5.

3. Límites del Poder Tributario

Existe coincidencia en la doctrina nacional en que la potestad tributaria está sujeta a límites. Empero, no existe tal coincidencia en cuanto a la determinación y sistematización de éstos.

Masbernat (2002) anota que la falta de uniformidad de la doctrina nacional es motivada, en gran parte, en la diversidad de fuentes bibliográficas y enfoques que cada autor utiliza¹².

Escapa al objetivo de la presente tesis el analizar las diversas clasificaciones y denominaciones que ha elaborado la doctrina nacional acerca de los límites de la potestad tributaria. Seguiré la clasificación que la mayoría de la doctrina nacional utiliza y que distingue entre límites internos y externos, dado que permite un estudio más sistemático de ellos.

3.1. Límite Externo

Este límite se relaciona directamente con la soberanía del Estado, expresado en la característica de territorialidad del poder tributario, que ya estudiamos, y, conforme a la cual el Estado no puede gravar con tributos aquellas actividades económicas que no tengan nexos territoriales con el Estado, sea en forma total o parcial.

El problema surge cuando el nexo de la actividad económica con el Estado es sólo parcial, vale decir, cuando una parte o etapa de la actividad se realiza en un territorio distinto, de manera que pueden existir dos o más

¹²Masbernat Muñoz, P. (2002). Op. cit., p. 4.

Estado que tenga la facultad de imponer tributos sobre una misma actividad. Ello, puede implicar que la actividad económica pueda ser gravada más de una vez, lo que no es aceptable por considerarse un obstáculo a la inversión extranjera, al comercio internacional o a la movilidad del trabajo y, además, una situación injusta para el sujeto pasivo de la obligación tributaria, por cuanto tendría que soportar una carga tributaria superior al de un contribuyente que, no obstante ejercer una misma actividad, no se encuentra en la situación de que ella sea gravada por dos o más Estados. Ello, nos lleva al principio doctrinal de que la riqueza sólo puede ser gravada una vez.

Para solucionar dicho tipo de situaciones los Estados con frecuencia recurren a acuerdos entre Estados relativos a doble tributación internacional, donde se grava la riqueza por uno de los Estados o por ambos, con tasas reducidas o créditos o exenciones. También los Estados recurren a la dictación de normas en su legislación interna donde se establecen exenciones o reconocimiento como créditos de todo o una parte de lo pagado en el exterior¹³.

3.2. Límite Interno o Principios de la Tributación o Garantías del Contribuyente.

Los límites internos lo constituyen las restricciones que se impone el propio Estado para el ejercicio de dicho poder y se manifiesta en la existencia de derechos de rango superior que regulan el ejercicio del poder

¹³ Sobre este tema, véase el libro del profesor Pedro Massone Parodi (1997), "La Doble Tributación Internacional y los Convenios para evitarla". Editorial Edeval.

tributario del Estado. Dichos derechos se erigen como verdaderas salvaguardas para los administrados, como un régimen de garantías que restringen el ejercicio de la potestad normativa del Estado.

A estos derechos o límites internos al poder tributario, la doctrina denomina principios de la tributación, principios que limitan el poder tributario, principios supremos de la tributación o garantías de los contribuyentes.

Para los efectos de esta tesis, nos abocaremos al estudio de las garantías o derechos del contribuyente frente al legislador tributario que se encuentran reconocidos en la Constitución Política de 1980 y que son las garantías de legalidad o reserva legal, de igualdad, incluyendo en éste el de la capacidad contributiva; la de generalidad, progresividad, seguridad jurídica y su manifestación en la certeza en materia tributaria, tutela jurisdiccional efectiva, derecho de propiedad y no confiscatoriedad de los tributos, respeto a contratos leyes y, en nuestro concepto, la irretroactividad de la ley tributaria.

Antes de entrar al estudio particular de cada uno de estas garantías y derechos, debemos preguntarnos si ellos pueden ser calificados como principios o como reglas, lo que tiene importancia para los efectos de resolver los conflictos entre dichas garantías.

Al efecto, debemos indicar que principios son: "Las ideas fundamentales sobre la organización jurídica de una comunidad, emanadas de la conciencia social, que cumplen funciones fundamentadoras,

interpretativas y supletorias respecto de su total ordenamiento jurídico” (Arce y Florez-Valdés, J., 1990)¹⁴.

Los principios, cumplen una función informadora del ordenamiento jurídico, una función interpretativa de la ley y tienen, además, una función integradora en caso de insuficiencia de la ley o la costumbre.

Los principios se distinguen de las reglas por cuanto, como indica Alexy (2012)¹⁵: “las reglas son normas que ordenan algo definitivamente. Son mandatos *definitivos*”, siendo lo decisivo el que deba hacerse exactamente lo que ella exige, de manera que si ello se hace la regla se cumple; y al contrario, la regla se incumple. En cambio, no ocurre lo mismo con los principios, por cuanto, como indica el mismo autor, éstos ordenan que algo sea realizado en la mayor medida posible, de acuerdo con las posibilidades fácticas y jurídicas, por lo que los principios son *mandatos de optimización* que pueden ser cumplidos en diferentes grados y las posibilidades de cumplimiento depende de las posibilidades fácticas y jurídicas, determinándose estas últimas, mediante reglas y, sobre todo, mediante principios que juegan en sentido contrario.

Para Prieto Sanchís (2012)¹⁶, la diferencia entre ellos radica en la forma en que entran en contradicción y la forma como ella se resuelve. Así, los principios, tienen característica de que en el plano abstracto no son excluyentes entre ellos, no así las reglas, que pueden llegar a serlo. Las

¹⁴ Arce y Florez-Valdés, J. (1990). Los principios generales de derecho y su formulación constitucional, p. 79. Editorial Civitas. Madrid.

¹⁵ Alexy, R. (2008). La Fórmula de Peso, pp. 113-14. En: El principio de proporcionalidad e interpretación constitucional. Editor Miguel Carbonel. Ministerio de Justicia y Derechos Humanos. Primera Edición. Quito.

¹⁶ Prieto Sanchís, L. (2012.) El Juicio de Ponderación Constitucional, p. 98. En: El principio de proporcionalidad e interpretación constitucional. Editor Miguel Carbonel. Ministerio de Justicia y Derechos Humanos. Primera Edición. Quito.

posibles contradicciones entre los principios, a diferencia de las reglas, no generan la declaración de invalidez de alguno de ellos, ni tampoco la formulación de una cláusula de excepción en favor de otro. Cuando existe contradicción entre los principios en concreto, se produce una relación de preferencia condicionada, de suerte que en algunos casos triunfará un principio y, en otros, ocurrirá la situación inversa.

De acuerdo con lo expuesto, en nuestro concepto las garantías constitucionales que estudiaremos son principios y no reglas, dado que son ideas fundamentales por las que se rige el ordenamiento jurídico, son mandatos de optimización y que en caso de entrar en contradicción, no se invalidan unas a otras, ni se recurre al caso de excepción establecidos en ellos, sino que en el caso concreto se aplica uno u otro, de acuerdo al juicio de ponderación que se efectúe.

La distinción anterior, esto es, determinar que las garantías citadas son principios o reglas, como indicamos, tiene relevancia para determinar la forma en que se resuelve el conflicto entre ellas en un caso concreto.

Tal como anticipamos, cuando existe una antinomia o contradicción normativa, esto es, cuando existe un conflicto entre dos normas derivado de que su aplicación simultánea al caso concreto es incompatible, la solución tradicional para ello está en los criterios jerárquico, donde la ley de rango superior deroga la inferior; cronológico, por el cual la ley posterior deroga la anterior; y el criterio de la especialidad, donde la ley especial deroga a la general.

En materia constitucional, los dos primeros criterios no reciben aplicación, por cuanto se trata de normas del mismo rango y data, de manera que sólo podrá ser utilizado el criterio de la especialidad, lo que puede ser insuficiente para resolver el conflicto. Así, este último criterio, en

muchos casos, resulta inaplicable al caso concreto cuando no es posible establecer una relación de especialidad entre dos normas jurídicas.

Para resolver estos conflictos, la moderna doctrina constitucional ha elaborado lo que se denomina el juicio de ponderación, razonabilidad, proporcionalidad o interdicción de la arbitrariedad, el cual ha sido recogido jurisprudencialmente, por ejemplo, por el Tribunal Constitucional Alemán y Español.

Ponderar, en concepto de Prieto Sanchís (2012)¹⁷ es: “buscar la mejor decisión (la mejor sentencia, por ejemplo) cuando en la argumentación concurren razones justificatorias conflictivas y del mismo valor”. Ello, como ya indicamos, tiene aplicación cuando, tratándose de normas de un mismo rango, como son las constitucionales, al aplicarse al caso concreto, no se puede soslayar alguna de ellas, ni se puede sostener que una va a ceder siempre frente a la otra, como ocurre con las reglas. Por ello, mediante la ponderación, en un caso concreto, una de las normas triunfará total o parcialmente frente a la otra, pudiendo ocurrir una situación inversa en otro caso.

La ponderación se efectúa mediante una exigencia de proporcionalidad que implica establecer un orden de preferencia relativo al caso concreto. Para tal efecto, en primer término, se debe examinar en concreto si la norma o actuación del ente público tiene un fin legítimo de acuerdo a la Constitución para interferir en el ámbito de otro principio o derecho, de manera que si no tiene ningún fin o es ilegítimo, no hay nada que ponderar. En segundo término, se requiere acreditar la idoneidad de la actuación o norma para la consecución de la finalidad querida por ella, de manera que, si no es adecuada, significa que la intromisión en el derecho o

¹⁷ Prieto Sanchís, L. Loc. cit., p.100.

garantía es injustificada. En tercer término, la intervención del derecho debe ser necesaria, esto es, no debe existir otra medida menos gravosa o restrictiva que permita el logro del mismo fin. Por último, la intervención debe ser proporcional en sentido estricto, esto es, debe existir un equilibrio entre la actuación o norma y los beneficios que se obtienen con la medida.

4. Principios que limitan el Poder Tributario en la Constitución de 1980.

4.1. El Principio de Legalidad o de Reserva de Ley en materia Tributaria

De acuerdo con este principio, todo tributo supone una ley previa y expresa que lo autorice (*Nullum Tributum sine lege*), de manera que si no está contenido en una ley no puede ser exigido por la Administración, ello, por cuanto, como indica Aste (2013), nadie puede estar obligado a hacer lo que no manda la ley ni privado de lo que ella no prohíbe.¹⁸

Para Salcedo, Llanes y Alix (2011), este principio: “constituye una clara expresión del Estado democrático y social de derecho, máxima garantía del derecho ciudadano de protección de propiedad, releva a su vez el principio de separación de poderes estatales y constituye presupuesto de la garantía de seguridad y certeza jurídica”.¹⁹

Para García Belsunce (1982): “el principio de legalidad del tributo encuentra su fundamento en la necesidad de proteger a los contribuyentes en su derecho de propiedad, por cuanto los tributos importan restricciones

¹⁸Aste Ch. Op. cit., p. 11.

¹⁹Salcedo Yaunes, R., A. Llanes Arenas, A. Alix (2011). Principios Tributarios de Rango Constitucional. Principio de Reserva Legal y de Irretroactividad, pp-169-170. En: Del Derecho de la Hacienda Pública al Derecho Tributario. Estudios en honor a Andrea Amatucci, Volumen III, Editorial Temis. Bogotá.

a ese derecho, ya que en su virtud se sustrae a favor del Estado algo del patrimonio de los particulares y, en el estado de derecho, ello no es legítimo si no se obtiene por decisión de los órganos que en las formas republicanas de gobierno representan la soberanía popular”²⁰.

El fundamento del principio de legalidad, en concepto de Casás (2005), “se inspira en la idea de que determinadas materias –en nuestro caso la fiscal, por involucrar el derecho de propiedad de los obligados por la carga y la participación del pueblo en las decisiones sobre ingresos y gastos públicos; como, también, los delitos y las sanciones, por amenazar o comprometer la libertad individual- deben ser el producto de la instancia más altamente representativa de toda la Nación, para impedir la concentración del poder en manos de gobernante alguno”.²¹

Lo que caracteriza al principio de reserva legal, en concepto de Queralt, Lozano, Tejerizo y Casado (2013), en primer término es que la reserva de ley es un instituto de carácter constitucional, por lo que no cabe una reserva de ley establecida en ley ordinaria; en segundo lugar, que constituye un límite para el poder legislativo, que no puede abdicar de unas funciones; y, por último, que la operatividad del principio pende tanto de la efectiva separación de poderes como de la existencia de una instancia

²⁰García Belsunce, H. (1982). Temas de Derecho Tributario, p.79. Buenos Aires. Editorial Abeledo-Perrot.

²¹Casás, J. (2005). Derechos y garantías constitucionales del contribuyente a partir del principio de reserva de la ley tributaria, p. 248. Buenos Aires. Primera reimpresión. Editorial Ad-Hoc.

jurisdiccional capaz de juzgar acerca de la adecuación del legislativo al mandato constitucional ínsito en el principio de reserva de ley”²².

El principio de la reserva legal, como indica Aste (2013), permite que los contribuyentes puedan conocer cuáles son sus obligaciones tributarias, es decir, el tiempo, modo y cantidad de pago que deben efectuar; y constituye un mecanismo de defensa frente a las eventuales arbitrariedades de la administración.²³

Respecto del contenido del principio de la legalidad, la mayoría de la doctrina distingue entre una concepción amplia y una restringida.

En la concepción amplia, la ley que crea el tributo debe establecer todos los elementos de la obligación tributaria, de manera que la administración no tenga intervención en la determinación de los elementos de éste.

En la concepción restringida, por su parte, basta que la ley que establece el tributo precise los elementos fundamentales de la obligación tributaria, como el hecho imponible y el sujeto del impuesto, dejando a la administración, en uso de sus facultades reglamentarias o de ejecución, la integración de la norma.

El primer reconocimiento de este principio lo encontramos en la Carta Magna de Inglaterra de 1215²⁴, donde se procuró evitar los excesos que se

²²Queralt, J., C. Lozano, J.M. Tejerizoy G. Casado Ollero (2013). Curso de Derecho Financiero Tributario, p. 123. Editorial Tecnos, Vigésimo cuarta edición. Madrid.

²³Aste, Ch. Op. cit., pp. 16-17.

²⁴ En el punto XII de La Carta Magna de 1215 se indica: "*No se impondrá derecho de escudo (scutage) de nuestro reino, a menos que sea por el Consejo General de nuestro reino, excepto para redimir nuestra persona, y para armar caballero a*

producían en los sistemas de gobierno monárquicos pues no existía ningún límite para el establecimiento de los tributos, salvo los que emanaren de la voluntad del soberano reinante y tenía por objeto que el pueblo, a través de sus representantes, consintieran en el establecimiento de un impuesto, lo que dio origen al principio de auto imposición del tributo.

Posteriormente, dicho principio fue recogido por la Declaración de Derechos en Inglaterra de 1689 (*Bill of Rights*)²⁵ y, más tarde, incorporado en la Declaración de Derechos del Hombre y del Ciudadano en Francia en el año 1789²⁶.

En Chile, este principio tiene como antecedente el Reglamento Constitucional Provisorio de 1812 y el Reglamento para el Gobierno Provisorio de 1814, donde se estableció que para imponer contribuciones se requería el acuerdo del Senado²⁷. En la Constitución de 1822, se entregó al Congreso la

nuestro hijo mayor, y para casar una vez nuestra hija mayor; y para esto se pagará un subsidio razonable. De la misma manera deberá ser respecto de los subsidios de la ciudad de Londres". En: sitio web Facultad de Humanidades Universidad Nacional de Nordeste. Resistencia. Santa Fe. Recuperado el 11 de agosto de 2015 de

http://hum.unne.edu.ar/academica/departamentos/historia/catedras/hist_medi/documentos/occidente/carmagna.pdf.

²⁵La Declaración de Derechos en Inglaterra de 1689 (*Bill of Rights*), señala: "Que recaudar impuestos por y para el uso de la Corona bajo pretensión de prerrogativas, sin autorización del Parlamento, por un tiempo más largo o de una manera distinta de aquella en que la misma sea otorgada, es ilegal". En: Sitio web Biblioteca Jurídica Virtual. Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM. México (D.F.). Recuperado el 13 de agosto de 2015 de <http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/6/2698/20.pdf>

²⁶ El artículo 14 de la Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano señala: "*Todos los ciudadanos tienen el derecho a comprobar por sí mismos o mediante sus representantes, la necesidad de la contribución pública, de consentirla libremente, seguir su empleo y determinar la cualidad, la cuota, el método de cobro y la duración*". En: Sitio web Consejo Constitucional de la República Francesa. Recuperado el 11 de agosto de 2015 de http://www.conseil-constitutionnel.fr/conseil-constitutionnel/root/bank_mm/espagnol/es_ddhc.pdf

²⁷El artículo 7 del Reglamento Constitucional de 1812 dispone: "*Habrá un Senado compuesto de siete individuos, de los cuales el uno será Presidente, turnándose por cuatrimestres, y otro Secretario. Se renovará cada tres años, en la misma*

facultad de establecer contribuciones, entregándole a la Cámara de Diputados la iniciativa de ley²⁸. La misma idea se contiene en la Constitución de 1823, de 1833 y 1925. La iniciativa en materia de leyes que creen tributos se entregó al Presidente de la República a partir de la Constitución de 1980, teniendo su origen en la Sesión N°394, de 04 de julio de 1978, de la Comisión Ortuzar²⁹.

forma que los vocales de la Junta. Sin su dictamen no podrá el gobierno resolver en los grandes negocios que interesen la seguridad de la patria, y siempre que lo intente, ningún ciudadano armado o de cualquiera clase deberá auxiliarlo ni obedecerle, y el que contraviniese será tratado como reo de Estado. Serán reelegibles". El artículo 8° del mismo texto indica: *"Por negocios graves se entiende: imponer contribuciones..."*. El artículo 2° del Reglamento Constitucional Provisorio de 1814 señala: *"Por tanto, sus facultades son amplísimas e ilimitadas, a excepción de tratados de paz, declaraciones de guerra, nuevos establecimientos de comercio y pechos o contribuciones públicas generales, en que necesariamente deberá consultarse y acordarse con el Senado"*. En: Sitio web Universidad de Chile. Santiago. Recuperado el 11 de agosto de 2015 de http://www.historia.uchile.cl/CDA/fh_article/0,1389,SCID%253D10720%2526ISID%253D417%2526PRT%253D10717%2526JNID%253D12,00.html.

²⁸El artículo 47 de la Constitución Política de 1822 señalan: *"Corresponde al Congreso:... 2°. Fijar las contribuciones directas e indirectas, y aprobar su repartimiento"*. El artículo 49 del mismo texto constitucional indica: *"Se exceptúan del artículo anterior las que se dirijan a imponer contribuciones, cuya iniciativa es peculiar a la Cámara de Diputados, quedando sólo a la del Senado la facultad de admitirlas, repulsarlas o modificarlas"*. En: Sitio web Universidad de Chile. Santiago. Recuperado el 11 de agosto de 2015 de http://www.historia.uchile.cl/CDA/fh_article/0,1389,SCID%253D10726%2526ISID%253D417%2526PRT%253D10717%2526JNID%253D12,00.html.

²⁹En las páginas 15 y 16 del Acta de la Sesión N°394, de 04 de julio de 1978, de la Comisión Ortuzar, se lee: *"El señor ORTÚZAR (Presidente) subraya que el proyecto del señor Alessandri también entregaba iniciativa exclusiva para establecer cualquier clase de tributos o contribuciones, suprimir, reducir o establecer exenciones, o modificar en cualquier forma las existentes.*

La señora ROMO considera lógico que así sea, por cuanto es el Presidente de la República quien gobierna.

El señor ORTÚZAR (Presidente) estima, respondiendo al señor Lorca, que no tendría sentido haber aprobado una disposición en virtud de la cual toda ley que signifique gastos para el erario debe ser de iniciativa exclusiva del Presidente de la República, si se otorgara al Congreso iniciativa para imponer nuevas contribuciones o tributos.

El principio de la legalidad o reserva de ley, se encuentra consagrado en la Constitución Política del Estado de 1980, en sus artículos 63 y 65³⁰.

La garantía de reserva legal en la Constitución Política de 1980, se expresa en que todo lo relativo al establecimiento de tributos y sus modificaciones son materia de ley de iniciativa exclusiva del Presidente de la República y sólo con origen en la Cámara de Diputados.

El señor CARMONA plantea la posibilidad de que al considerar un proyecto del Ejecutivo, el Parlamento estima que el gasto es de 750 en vez de 500 y establezca un impuesto para financiar la diferencia.

El señor GUERRERO (Fiscal del Banco Central) replica que, en ese caso, el Congreso sencillamente no aprueba el gasto.

El señor DE CASTRO (Ministro de Hacienda) sostiene que es necesario restringir el gasto global, porque eso ha traído una serie de problemas, y añade que ese deseo será inconsistente si se da al Congreso la potestad para generar gastos y nuevos impuestos, porque lo hará sin cortapisa alguna, ya que nunca el contribuyente estará organizado para oponerse, y siempre lo estarán, en cambio, los intereses particulares para imponer esos criterios.

El señor ORTÚZAR (Presidente) acota que, además, es preciso tener en cuenta que la administración financiera y económica de la nación corresponde exclusivamente al Presidente de la República; de modo que si él tiene la responsabilidad, lo natural es que se proceda en esa forma.

—Se aprueba la disposición propuesta en el proyecto del señor Jorge Alessandri sobre esta materia—. En: Historia de la Ley. Constitución Política de 1980. Artículo 67. Proyecto Ley de Presupuesto. Biblioteca del Congreso Nacional. En sitio web www.leychile.cl. Recuperado el 11 de agosto de 2015 de archivo <http://www.leychile.cl/Navegar/scripts/obtienearchivo?id=recursoslegales/10221.3/24635/5/HLArt67CPR.pdf>.

³⁰El artículo 63 de la Constitución Política de 1980 establece que: "Sólo son materia de ley:... N° 14). Las demás que la Constitución señale como leyes de iniciativa exclusiva del Presidente de la República". Complementando dicha norma el inciso 2° del artículo 65 de la Constitución, señala: "La leyes sobre tributos de cualquiera naturaleza que sean, sobre los presupuestos de la Administración Pública y sobre reclutamiento, sólo pueden tener origen en la Cámara de Diputados". Se agrega en el inciso 4°: "Corresponder, asimismo, al Presidente de la República la iniciativa exclusiva para: 1°- Imponer, imprimir, reducir o condonar tributos de cualquier clase o naturaleza, establecer exenciones o modificar las existentes, y determinar su forma, proporcionalidad o progresión".

La Constitución Política de 1980, recoge, en mi opinión, la concepción amplia de tributo, como se desprende del tenor literal del inciso 4º del artículo 65, cuando señala que son de iniciativa exclusiva del Presidente de la República, todo lo relativo a los tributos de cualquier clase o naturaleza, la determinación de su forma, proporcionalidad y progresión debe ser materia de ley, lo que supone que todo los elementos del tributos deben quedar perfectamente delimitados en ella, de manera que no puede ser complementado por el poder ejecutivo en uso de su potestad reglamentaria de ejecución. Enrique y Eugenio Evans (1997)³¹ refiriéndose a la extensión del principio de legalidad de los tributos indican: "Corresponde al legislador no sólo crear el tributo, sino que establecer la totalidad de los elementos de la relación tributaria entre el Estado y el contribuyente, de modo que la obligación quede determinada en todos sus aspectos y pueda cumplirse sin necesidad de otros antecedentes".

La concepción amplia del principio de reserva legal de los tributos ha sido reconocido por el Tribunal Constitucional de Chile, la cual ha sido celosa en exigir que todos los elementos de la obligación tributaria estén contenidos en la ley, esto es, el hecho imponible, los sujetos obligados al pago, el procedimiento para determinar la base imponible, la tasa, las situaciones de exención y las infracciones³².

³¹Evans de la Cuadra, E. y E. Evans Espiñeira (1997).Op. cit., p. 51.

³² El Tribunal Constitucional de Chile ha fallado: "*DECIMO SEPTIMO: Que respecto del alcance del principio de legalidad en materia tributaria esta Magistratura ha señalado que "la Constitución Política, respetuosa de los derechos esenciales que emanan de la naturaleza humana, ha sido extremadamente cuidadosa en cuanto a la regulación de los tributos, requiriendo que no sólo los elementos esenciales de una obligación tributaria queden comprendidos en la ley misma, sino también que ésta se genere de acuerdo con las exigencias que la misma Constitución puntualiza"* (rol nº 247, de 14 de octubre de 1996). En esta misma decisión se

Además, el principio de la legalidad del tributo en la Constitución Política de 1980, alcanza a todo tipo de cargas impositivas, cualquiera sea su naturaleza, lo que se infiere del vocablo "tributo" empleado por el 65 de la Carta Fundamental y que fue introducido por la Comisión de Estudio de la Constitución de 1980 y que reemplazó a los vocablos "impuestos y contribuciones", que empleaba la Constitución de 1925³³.

estimó que infringía la Constitución Política un proyecto de ley que si bien fijaba el monto máximo de los tributos, dejaba sin embargo entregada al reglamento la determinación de las condiciones, plazos, tramos y demás modalidades que se aplicarían a su pago. Así, se indica, "tal remisión al ámbito del Reglamento permite que a través de éste se pueda regular la forma que garantice la igual repartición de los tributos establecidos, materia que, como se ha dicho, la Constitución exige que sea señalada por el legislador";

DECIMO OCTAVO: Que, de este modo, esta Magistratura ha sostenido que los elementos esenciales de la obligación tributaria deben quedar fijados suficientemente en la ley, no pudiendo efectuarse remisiones vagas y genéricas a la potestad reglamentaria de ejecución. Ello también –incluso– se ha sostenido en los ordenamientos jurídicos en los cuales existe una reserva legal más relativa. Así, por ejemplo, el Tribunal Constitucional español ha precisado que "si bien la reserva de ley en materia tributaria ha sido establecida por la Constitución (arts. 113 y 133 de la C.E.) de una manera flexible, tal reserva cubre los criterios o principios con arreglo a los cuales se ha de regir la materia tributaria y concretamente la creación ex novo del tributo y la determinación de los elementos esenciales o configuraciones del mismo" (stc 179/1985)". Tribunal Constitucional. Sentencia de 26 de noviembre de 2007. Rol 718-207. Requerimiento De Inaplicabilidad Por Inconstitucionalidad de los Artículos 1º, 3º, 4º, 5º, 7º, 10, 12 Y 16 de La Ley Nº 17.235 y del artículo 2º de la Ley Nº 20.033, en la parte que ordena reemplazar el cuadro anexo Nº1 de la Ley Nº 17.235, Nómina De Exenciones Al Impuesto Territorial, Párrafo I, Exención Del 100%, Letra B), Número 3. Además, Respecto del artículo 2º de la Ley Nº 17.235, en la parte referida al Cuadro Anexo Nº 1, Nómina De Exenciones Al Impuesto Territorial, Párrafo I, Exención Del 100%, Letra B), Número 3, deducido por la Sociedad de Deportes Palestina S.A..

³³Así se puede leer a partir de la página 75, de las Actas de la Sesión Nº 394, del 04 de Julio de 1978, de la Comisión de Estudios de la Constitución Política de 1980. En: Historia de la Ley. Constitución Política de 1980. Artículo 65. Proyecto Ley de Presupuesto. Biblioteca del Congreso Nacional. En sitio web www.leychile.cl. Recuperado el 11 de agosto de 2015 de archivo <http://www.google.cl/url?url=http://www.leychile.cl/Navegar/scripts/obtienearch>

o distinta situación frente a la norma tributaria. García Belsunce (1982)³⁶, señala al respecto que la problemática que se desarrolla alrededor de la aplicación de este principio estriba: “en determinar cuando las circunstancias o situaciones previstas por el legislador como desiguales son razonables en su fundamentación como para justificar un tratamiento desigual frente a la ley fiscal”.

La norma tributaria, en mi concepto, respeta el principio de la igualdad cuando las distinciones que efectúa son razonables y proporcionales al fin perseguido por el legislador, esto es, no son arbitrarias. Lo anterior, implica que las distinciones establecidas en la norma para establecer un determinado hecho imponible deben aplicarse a todas las personas que se encuentran en la misma situación, ello en base a condiciones objetivas y constitucionalmente válidas establecidas por el legislador.

Corolario de lo expresado es que, de acuerdo con este principio, tal como acota Jáuregui (2012)³⁷, la ley debe ser igual para todos los iguales en iguales circunstancias; no se pueden establecer excepciones o privilegios que excluyan a unos de otros en iguales circunstancias; se justifica la existencia de diferentes categorías de contribuyentes siempre que todos los contribuyentes de la misma categoría tengan el mismo tratamiento; existe razonabilidad en el establecimiento de la categorización siempre que la categorización no signifique una discriminación arbitraria,

³⁶García Belsunce, H., op. cit. pp. 89-90.

³⁷Jáuregui, M.Op. cit., p. 100.

injusta y hostil y respete la uniformidad y la generalidad del tributo y la progresividad no devenga en confiscatoria.³⁸

En virtud de este principio y tal como lo indica Aste³⁹, las diferencias en materia tributaria pueden tener las siguientes fuentes:

a. Capacidad contributiva

La capacidad contributiva o justicia horizontal implica que deben contribuir en mayor medida al financiamiento del Estado aquellas personas que tienen una mayor capacidad contributiva o económica, entendiendo ésta, como un mayor patrimonio para hacer frente a la obligación tributaria. No se trata de una igualdad numérica en el pago de los tributos, tampoco necesariamente una igualdad de proporción, sino una igualdad de sacrificios de los contribuyentes que deben soportar la carga impositiva.⁴⁰

³⁸ En este sentido, el Tribunal Constitucional en sentencia de fecha 04 de noviembre de 2010, Rol 1399-09, señaló que, atendidas las características de las labores que desempeñan los prácticos de puerto y canales autorizados, ellos ejercen una actividad profesional laboralmente independiente, por lo que se atenta contra la garantía de la igualdad ante la ley consagrada en el artículo 19 numerales 2 y 20 de la Constitución cuando el legislador los somete a un trato impositivo distinto al de los demás profesionales independientes, por lo que declaró la inaplicabilidad por inconstitucionalidad del artículo 42 inciso final de la Ley de Impuesto a la Renta, D.L. 824, en su redacción anterior a su modificación por la Ley 20.219.

³⁹Aste, Ch. Op. cit., pp. 37-38.

⁴⁰ En este sentido, en la Sesión N° 105, de 11 de Marzo de 1975, de la Comisión de Estudio de la Constitución de 1980, se dejó constancia de la opinión del comisionado Jorge Ovalle Quiroz, que refiriéndose a la igualdad en materia impositiva señaló: "la repartición de impuestos necesariamente debe ser igual, pero la igualdad en este aspecto no atiende al monto del tributo en sí mismo, ni está vinculado exclusivamente a la proporción que respecto del hecho, renta, ganancia o beneficio gravados debe contemplar la ley, sino que la filosofía tributaria, precisamente, al derecho de cada hombre de soportar las cargas, de manera que éstas sean por igual para todos. Estima que el punto de vista es

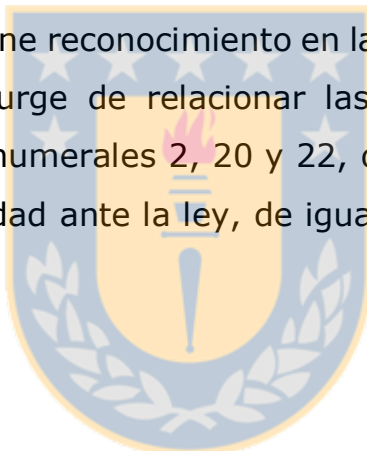
b. Origen de la renta

Conforme a ello resulta posible distinguir entre rentas con origen en el capital y rentas con origen en el trabajo, pudiendo otorgarse un tratamiento más favorable a unas u otras en base a diversos factores como riesgo, esfuerzo en su obtención, etc.

c. Beneficio del contribuyente

El beneficio que obtiene el contribuyente debiera ser considerado para la determinación de la correspondiente carga tributaria.

Este principio, tiene reconocimiento en la Constitución Política del Estado de 1980, lo cual surge de relacionar las garantías constitucionales del artículo, 19 en sus numerales 2, 20 y 22, que establecen respectivamente la garantía de igualdad ante la ley, de igual repartición de los tributos y la



distinto, ya que con este criterio cada componente de la sociedad chilena debe asumir los mismo sacrificios y éstos, obviamente, no generan pagos iguales y, a veces, ni siquiera en la misma proporción, porque son mayores respecto de aquel que debe dejar de satisfacer funciones vitales para pagar los tributos que establece la ley, que para quienes deben abandonar otra clase de agrados –no de necesidades- y pagar sus tributos con los fondos que a éstos destinen. Cree que por esta razón, la expresión “igual” no mira al tributo mismo, en su esencia, sino al sacrificio que debe hacer quien lo paga, por lo cual, además de la razón ya anotada, considera que este término debe conservarse”. Actas de la Sesión Nº 105, del 11 de Marzo de 1975, de la Comisión de Estudios de la Constitución Política de 1980. En: Actas Oficiales de la Comisión Constituyente, Tomo II, pp. 587-588. Biblioteca del Congreso Nacional. En sitio web www.leychile.cl. Recuperado el 13 de agosto de 2015 de http://www.leychile.cl/Consulta/antecedentes_const_1980.

no discriminación arbitraria que debe dar el Estado y sus organismos en materia económica⁴¹.

El Tribunal Constitucional ha reconocido ampliamente este principio en varias sentencias, recalcando que éste supone una distinción razonable entre quienes no se encuentren en la misma situación, siendo la razonabilidad el standard de acuerdo con el cual debe apreciarse la medida de igualdad o la desigualdad. Ha señalado que no se trata de una igualdad absoluta, sino que la ley debe aplicarse en cada caso conforme a las diferencias constitutivas del mismo, debiendo proscribirse las diferencias arbitrarias. El Tribunal Constitucional, aplicando la doctrina del Tribunal Constitucional Alemán de las igualdades esenciales y no esenciales, ha considerado que se lesiona la igualdad ante la ley cuando un grupo de destinatarios de la norma, comparados con otro grupo de destinatarios

⁴¹ El artículo 19 de la Constitución Política de 1980, inserto en el Capítulo III "De los Derechos y Deberes Constitucionales" establece: "*La Constitución asegura a todas las personas: N°2 La igualdad ante la ley. En Chile no hay personas ni grupos privilegiados. En Chile no hay esclavos y el que pise su territorio queda libre. Ni la ley ni autoridad alguna podrá establecer diferencias arbitrarias*"... N° 20. *La igual repartición de los tributos en proporción a las rentas o en la progresión o forma que fije la ley y la igual repartición de las cargas públicas. En ningún caso la ley podrá establecer tributos manifiestamente desproporcionados o injustos. Los tributos que se recauden, cualquiera que sea su naturaleza, ingresarán al patrimonio de la Nación y no podrán estar afectos a un destino determinado. Sin embargo, la ley podrá autorizar que determinados tributos puedan estar afectados a fines propios de la defensa nacional. Asimismo, podrá autorizar que los que gravan actividades o bienes que tengan una clara identificación regional o local puedan ser aplicados, dentro de los marcos que la misma ley señale, por las autoridades regionales o comunales para el financiamiento de obras de desarrollo*". ... N° 22. *La no discriminación arbitraria que deben dar el Estado y sus organismos en materia económica". Sólo en virtud de una ley, y siempre que no signifique tal discriminación, se podrá autorizar determinados beneficios directos o indirectos a favor de algún sector, actividad o zona geográfica, o establecer gravámenes especiales que afecten a unos o a otras. En el caso de las franquicias o beneficios indirectos, la estimación del costo de éstos deberá incluirse anualmente en la Ley de Presupuestos*".

de la misma, son tratados de manera distinta, a pesar de que entre ambos grupos no media ninguna diferencia de tal entidad o importancia que pudiera justificar un tratamiento desigual⁴².

4.3.- Principio de Generalidad

Este principio constituye una derivación del principio de la igualdad, por cuanto es necesario que los tributos se apliquen con generalidad, esto es, que comprenda a todas las personas o bienes que se encuentren en una misma categoría prevista en la ley y no a una parte de ellas.

Al decir de Altamirano, este principio exige que los tributos: "se apliquen con un criterio homogéneo abarcando íntegramente a la categoría de sujetos sobre quienes incide. Esto significa que no se puede aplicar el gravamen en forma singular, a un grupo de personas que conforman, a su vez, un grupo mayor"⁴³.

Para Insignares y Sánchez (2010): "la generalidad de la imposición es el primero de los principios constitucionales en materia tributaria que, conteniendo en sí mismo el valor de justicia, persigue la realización de tal valor y, obviamente, opera como límite del poder tributario"⁴⁴.

⁴² Tribunal Constitucional. Sentencia de 03 de julio de 2009. Rol N° 1.398-2009. Requerimiento de inaplicabilidad por inconstitucionalidad del artículo 1° de la Ley N° 19.989, deducido por Claudio Mario Márquez Vidal.

⁴³Altamirano, A. (2012). Derecho Tributario. Teoría General, p.131. Editorial Marcial Pons. Buenos Aires.

⁴⁴Insignares Gómez, R. y M. Sánchez Peña. (2010). Los Principios Constitucionales del Sistema Tributario. Curso de Derecho Tributario, procedimiento y régimen

Las exenciones constituyen excepciones a este principio de la generalidad y deben ser determinadas por el legislador en base a circunstancias de orden económico con el propósito de lograr fines superiores del Estado como una mayor justicia fiscal o fomentar el desarrollo de actividades económicas o zonas geográficas determinadas.

Este principio se encuentra reconocido en forma expresa en el artículo 19 N° 22 de la Constitución Política del Estado, el cual autoriza al legislador, siempre que no signifique discriminación y se contengan en una ley, a establecer determinados beneficios directos o indirectos a favor de sectores, actividades o zonas geográficas y establecer gravámenes especiales.

4.4. Principio de la Progresividad del tributo o de Justicia Tributaria Vertical

Mediante este principio se persigue mejorar el grado de redistribución de la renta, de manera, de hacerla más igualitaria para los contribuyentes. Se relaciona con el aporte de los contribuyentes al financiamiento del Estado en relación con su capacidad económica y persigue que los contribuyentes que obtienen más renta contribuyan con una porción mayor de ella que quienes obtienen menores ingresos.

sancionatorio, pp. 133-134. Editor Julio Roberto Piza Rodríguez. Universidad Externado de Colombia. Bogotá.

Tal como indica Simón Acosta (2003), un tributo es progresivo “cuando la distribución de la renta después de pagar el impuesto es más igualitaria que la que existía antes de pagar el impuesto”⁴⁵.

La forma de lograr que un impuesto sea progresivo es estableciendo una tasa en el impuesto que tenga ese carácter, esto es, que el gravamen sea mayor a medida que aumenta la base imponible.

Este principio se reconoce en la Constitución Política de 1980 en su artículo 19 numeral 20 al establecer el principio de la igualdad que ya vimos.

4.5. Principio de la seguridad jurídica y su manifestación concreta de la certeza en materia tributaria.

La seguridad jurídica es uno de los elementos fundamentales de un Estado de Derecho y se manifiesta en la existencia misma del Derecho positivo como mecanismo de tutela o garantía del orden jurídico de un Estado y la certeza de sus normas y previsibilidad en su aplicación.

Para García Novoa (2003), la seguridad jurídica comprende la existencia de la norma jurídica, que su existencia sea previa al acaecimiento de los hechos que regula, que dicha existencia previa sea pública, esto es,

⁴⁵Simón Acosta, E (2003).La capacidad contributiva en la reforma española del impuesto sobre la renta, p. 195. En: Barros Carvalho, P. (Director). Tratado de derecho tributario. Perú. Palestra Editores.

conocida por los destinatarios de la norma y, además, que su existencia sea regular, esto es, que tenga pretensiones de ser definitiva⁴⁶.

El principio de la seguridad jurídica se encuentra reconocido en la Constitución Política del Estado en sus artículos 6 y 7 y especificado en el artículo 19 N° 26 de mismo texto constitucional⁴⁷.

El Tribunal Constitucional en relación al principio de seguridad jurídica ha señalado que es uno de los elementos propios del Estado de Derecho e indica: *"Esto implica que toda persona ha de poder confiar en que su comportamiento, si se sujeta al Derecho vigente, será reconocido por el ordenamiento jurídico, produciéndose todos los efectos legales vinculados a los actos realizados"*⁴⁸.

El principio de la certeza en materia tributaria, es una consecuencia del principio de seguridad jurídica en su mayor extensión y se manifiesta en que los impuestos deben tener fijeza en sus elementos o características como sujeto del impuesto, base imponible, modalidad de pago, etc., a objeto de evitar que los contribuyentes sean afectados por actuaciones arbitrarias del Estado.

⁴⁶ García Novoa, C. (2003). Los límites a la retroactividad de la norma tributaria en el Derecho Español, pp. 440-441. En: Tratado de Derecho Tributario. Paulo Barros Carvalho (Director). Editorial Palestra Editores. Lima.

⁴⁷ En este sentido Cea Egaña, J.L., (1998). Los Principios de Reserva Legal y Complementaria en la Constitución Chilena, pp. 65 a 64. En: Revista de Derecho, Volumen IX, diciembre 1998.

⁴⁸ Tribunal Constitucional. Sentencia de 10 de febrero de 1995. ROL N° 207-1995 Requerimiento en contra del proyecto de ley que deroga el inciso cuarto del artículo 10 de la ley n° 18.401, sobre capitalización de dividendos en los bancos con obligación subordinada, deducido por un grupo de Diputados. Considerando 67.

4.6. Principio de la tutela judicial efectiva

Una de las bases fundamentales del Estado de Derecho es que los derechos y garantías que establece un ordenamiento jurídico a favor de los administrados, tengan una protección jurisdiccional adecuada que permita el amparo de ellos.

Para ello se requiere que los administrados puedan tener acceso a un Tribunal de justicia, natural, imparcial e idóneo y que en él puedan hacer valer sus derecho en un racional y justo procedimiento.

Este principio se encuentra reconocido en el artículo 19 N° 3 de la Constitución Política de 1980⁴⁹.

En materia tributaria, este principio se concretiza en la posibilidad del contribuyente de recurrir al órgano jurisdiccional por solicitar el amparo de los derechos constitucionales que estime amagado por parte de la Administración.

En Chile, los mecanismos que le otorga el ordenamiento jurídico para recurrir al órgano jurisdiccional lo constituyen el recurso de protección de derechos constitucionales establecido en el artículo 20 de la Constitución Política, el recurso de inaplicabilidad por inconstitucionalidad de la ley establecido en el artículo 93 del mismo texto constitucional y los Tribunales Tributarios y Aduaneros, creados por la ley N° 20.322, Ley Orgánica de

⁴⁹ El artículo 19 N° 3 de la Constitución Política de 1980 señala: "*Artículo 19.- La Constitución asegura a todas las personas: ... 3º.- La igual protección de la ley en el ejercicio de sus derechos... Nadie podrá ser juzgado por comisiones especiales, sino por el tribunal que señalare la ley y que se hallare establecido por ésta con anterioridad a la perpetración del hecho. 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...*".

Tribunales Tributarios y Aduaneros, promulgada el 13 de Enero del 2009, que perfecciona y fortalece la Jurisdicción Tributaria y Aduanera.

4.7. Principio de respeto del derecho de propiedad y no confiscatoriedad de los tributos

El establecimiento de todo tributo afecta el derecho de propiedad, ya que es precisamente el patrimonio del contribuyente el que se ve afectado por la carga impositiva. Por ello, siempre que se imponga un tributo se verá afectado dicho derecho, lo que se justifica por la obligación que tiene todos los ciudadanos de un país de contribuir a la mantención del Estado.

Sin embargo, el límite se encuentra dado cuando el impuesto afecta el derecho de propiedad en su esencia o en cualquiera de sus atributos. Este límite se manifiesta en el principio de la no confiscatoriedad, en mérito del cual, el tributo no puede ser de tal entidad que prive al contribuyente en forma sustancial de su derecho de propiedad sobre la renta o capital gravado por el impuesto.

En opinión de Collado y Moreno (2013), este principio "constituye un límite explícito a la progresividad del sistema tributario, con la finalidad de impedir que una aplicación radical de la progresividad ocasione una lesión de otros derechos constitucionales, particularmente del derecho a la propiedad privada"⁵⁰.

⁵⁰Collado, M. y S. Moreno. (2013). Principios Constitucionales del Derecho Financiero: principios materiales, en Derecho Financiero y Tributario, Parte General, pp.130-131. Editorial Atelier, Tercera Edición.

Este principio fue recogido inicialmente en nuestro país el Reglamento Constitucional Provisorio de 1812 y luego en las Constitución de 1818⁵¹, donde se reconoce que el Estado debe respetar el derecho de propiedad, por lo que no puede privar a una persona de su propiedad y uso de sus bienes. En la Constitución de 1822, se estableció que el respeto del derecho de propiedad podía tener como límite la utilidad o necesidad común⁵². En la Constitución de 1833 se agregó que la utilidad del Estado debía ser calificada por una ley y la privación debía hacerse mediante una expropiación, sujeta a que al dueño se le pague la indemnización que se acuerde con el afectado o se determine por hombres buenos⁵³. En la Constitución de 1925 se reemplazó

⁵¹El artículo 16 del Reglamento Constitucional de 1812 dispone: "*Se respetará el derecho que los ciudadanos tienen a la seguridad de sus personas, casas efectos y papeles; y no se darán órdenes sin causas probables, sostenidas por un juramento judicial, y sin designar con claridad los lugares o cosas que se han de examinar o aprehender*". En: Sitio web Universidad de Chile. Santiago. Recuperado el 11 de agosto de 2015 de http://www.historia.uchile.cl/CDA/fh_article/0,1389,SCID%253D10720%2526ISID%253D417%2526PRT%253D10717%2526JNID%253D12,00.html.

⁵²Los artículos 5 y 9 de la Constitución Provisoria de 1818 disponen: "*Artículo 5. La casa y papeles de cada individuo son sagrados, y esta ley sólo podrá suspenderse en los casos urgentes en que lo acuerde el Senado. Artículo 9. No puede el Estado privar a persona alguna de la propiedad y libre uso de sus bienes, si no lo exige la defensa de la patria, y aún en este caso, con la indispensable condición de un rateo proporcionado a las facultades de cada individuo, y nunca con tropelías e insultos*". En: Sitio web Universidad de Chile. Santiago. Recuperado el 11 de agosto de 2015 de

http://www.historia.uchile.cl/CDA/fh_article/0,1389,SCID%253D10722%2526ISID%253D417%2526PRT%253D10717%2526JNID%253D12,00.html

⁵³El artículo 12 numeral 5 de la Constitución Política de 1833 dispone: "*Artículo 12. La Constitución asegura a todos los habitantes de la República:... 5º. La inviolabilidad de todas las propiedades, sin distinción de las que pertenezcan a particulares o comunidades, y sin que nadie pueda ser privado de la de su dominio, ni de una parte de ella por pequeña que sea, o del derecho que a ella tuviere, sino en virtud de sentencia judicial; salvo el caso en que la utilidad del Estado, calificada por una ley, exija el uso o enajenación de alguna; lo que tendrá lugar dándose previamente al dueño la indemnización que se ajustare con él, o se avaluare a juicio de hombres buenos*". En: Sitio web Universidad de Chile. Santiago. Recuperado el 11 de agosto de 2015 de

el término utilidad del Estado por utilidad pública, con el objeto de dejar en claro que como causal de expropiación comprende los intereses generales del Estado, la salud de los ciudadanos y la salubridad pública⁵⁴. Se agregó que la determinación de la indemnización en caso de expropiación, a falta de acuerdo con el expropiado, debía ser fijada por el Juez, y se precisó que el derecho de propiedad estaba sometido a las limitaciones o reglas que exijan el mantenimiento y el progreso del orden social, por lo que la ley podía imponer obligaciones o servidumbres de utilidad pública a favor de los intereses generales del Estado, de la salud de los ciudadanos y de la salubridad pública⁵⁵.



http://www.historia.uchile.cl/CDA/fh_article/0,1389,SCID%253D10738%2526ISID%253D417%2526PRT%253D10717%2526JNID%253D12,00.html

⁵⁴ Días Müller, L. (1972). *La propiedad en la Ley de Reforma Agraria*, p. 42. Editorial Andrés Bello. Santiago

⁵⁵ El artículo 10 numeral 10 de la Constitución Política de 1925 dispone: "Artículo 10. La Constitución asegura a todos los habitantes de la República: ...10°. La inviolabilidad de todas las propiedades, sin distinción alguna. Nadie puede ser privado de la de su dominio, ni de una parte de ella, o del derecho que a ella tuviere, sino en virtud de sentencia judicial o de expropiación por razón de utilidad pública, calificada por una ley. En este caso, se dará previamente al dueño la indemnización que se ajuste con él o que se determine en el juicio correspondiente. El ejercicio del derecho de propiedad está sometido a las limitaciones o reglas que exijan el mantenimiento y el progreso del orden social, y, en tal sentido, podrá la ley imponerle obligaciones o servidumbres de utilidad pública en favor de los intereses generales del Estado, de la salud de los ciudadanos y de la salubridad pública". En: Sitio web Universidad de Chile. Santiago. Recuperado el 11 de agosto de 2015 de http://www.historia.uchile.cl/CDA/fh_article/0,1389,SCID%253D10741%2526ISID%253D417%2526PRT%253D10717%2526JNID%253D12,00.html

Este principio se encuentra recogido en el artículo 19 en sus numerales 24 y 26 de la Constitución Política del Estado⁵⁶.

En relación al principio del derecho de propiedad debemos señalar que el Tribunal Constitucional ha indicado en diversas sentencias, que la Constitución de 1980 fortaleció el derecho de propiedad al ampliar su protección en varios ámbitos. Así, restringió los elementos que constituyen la función social de la propiedad que permite su limitación por ley, estableció que en caso de expropiación, lo que se debe indemnizar es el daño patrimonial efectivamente causado y que, a falta de acuerdo, la indemnización debe ser pagada de contado y en dinero efectivo.

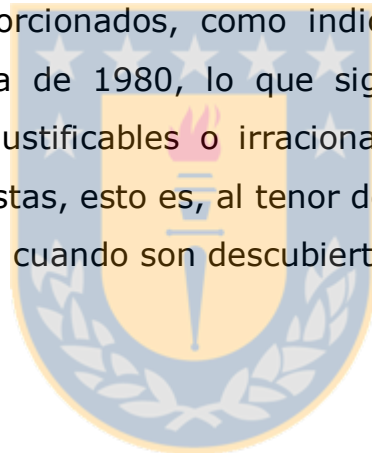
La protección del derecho de propiedad también incluye sus atributos, de manera que la afectación de cualquiera de ellos importa un atentado al derecho de dominio. El Tribunal Constitucional ha señalado que también hay privación, no sólo cuando se despoja a su dueño totalmente de él o de uno de sus atributos esenciales, sino, también, cuando ello se hace

⁵⁶El artículo 19 de la Constitución Política de 1980 en sus numerales 24 y 26 establece que: *"La Constitución asegura a todas las personas:... 24º El derecho de propiedad en sus diversas especies sobre toda clase de bienes corporales o incorporales. Sólo la ley puede establecer el modo de adquirir la propiedad, de usar, gozar y disponer de ella y las limitaciones y obligaciones que deriven de su función social. Esta comprende cuanto exijan los intereses generales de la Nación, la seguridad nacional, la utilidad y la salubridad públicas y la conservación del patrimonio ambiental. Nadie puede, en caso alguno, ser privado de su propiedad, del bien sobre que recae o de alguno de los atributos o facultades esenciales del dominio, sino en virtud de ley general o especial que autorice la expropiación por causa de utilidad pública o de interés nacional, calificada por el legislador..."* "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 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".

parcialmente o mediante el empleo de regulaciones que le impidan libremente ejercer su derecho o uno de sus atributos mencionados.⁵⁷

Ahora bien, la determinación del carácter confiscatorio de un tributo corresponde al Juez quien debe hacer la calificación en el caso concreto sometido a su conocimiento, fundado en el parámetro de que no afecte el derecho de propiedad en su esencia.

El Tribunal Constitucional ha fallado que tienen el carácter confiscatorio aquellos tributos que, por su monto, afectan el patrimonio o la renta de una persona, siendo el límite conceptual que ellos no sean manifiestamente injustos o desproporcionados, como indica el artículo 19 N° 20 de la Constitución Política de 1980, lo que significa que ellos no contengan desproporciones injustificables o irracionales, lo que ellas se producen, cuando son manifiestas, esto es, al tenor de la definición del Diccionario de la Lengua Española, cuando son descubiertas, patentes, claras.⁵⁸



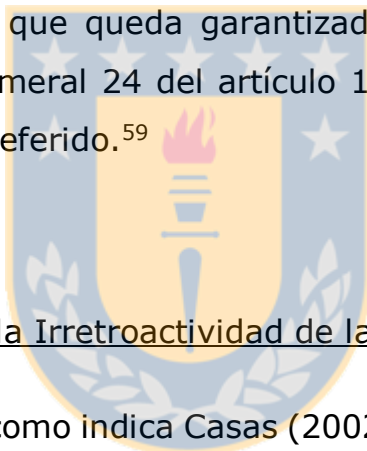
⁵⁷ Por ejemplo, Tribunal Constitucional. Sentencia de 21 de agosto de 2001. Rol N° 334-2001. Requerimiento de inconstitucionalidad del proyecto de ley que modifica el Decreto Ley N° 3.500, de 1980, que establece normas relativas al otorgamiento de pensiones a través de la modalidad de rentas vitalicias, deducido por un grupo de senadores.

⁵⁸Tribunal Constitucional. Sentencia de fecha 31 de Julio de 1995. Rol N° 219-1995. Requerimiento de Constitucionalidad en contra de la tramitación del proyecto de reajuste extraordinario de un 10 % a las pensiones que indica y un aumento adicional a la Educación, deducido por más de la cuarta parte de los Senadores en ejercicio.

4.8. Principio de respeto a los contratos leyes

Es una derivación del principio del respeto al derecho de propiedad y se expresa en que, en ocasiones, el Estado, con el fin de atraer inversión extranjera, le otorga a inversionistas foráneos privilegios consistentes en franquicias o estabilidad normativa, especialmente en materia tributaria, para lo cual celebra con el inversionista contratos leyes que el Estado se obliga a respetar y que no puede ser modificado sino por acuerdo de ambas partes.

El respeto a estos contratos leyes constituye un límite interno de la potestad tributaria, que queda garantizado por el derecho de propiedad reconocido en el numeral 24 del artículo 19 de la Carta Fundamental y al cual ya nos hemos referido.⁵⁹



4.9. Principio de la Irretroactividad de la Ley Tributaria

Históricamente, como indica Casas (2002), la retroactividad fue recogida como principio en la Constitución de Teodosio I del año 393 para reeditarse en la Constitución de Teodosio II y Valentiniano III, del año 400⁶⁰ y, en materia tributaria, tiene su origen durante la Revolución Francesa donde se dictaron leyes retroactivas como el célebre decreto de Nivoso del año II, que hizo aplicable a todas las sucesiones abiertas después del 14 de julio

⁵⁹ En Chile hubo una época en que fue muy resistido el respeto de los contratos leyes a propósito de la nacionalización del cobre. Véase el artículo del profesor Eduardo Novoa Monreal "Alcance del Contrato-Ley 1967", en el Libro "Una Crítica del Derecho Tradicional", pp- 360- 363. Ediciones Centro de Estudios Políticos Latinoamericanos Simón Bolívar. Santiago. 1993.

⁶⁰Casás, J.O.(2002). Op. cit. p. 766.

de 1789 las nuevas leyes sucesorias que descansaban sobre la idea de igualdad, lo que originó tal revuelo que obligó a tomar medidas contra la retroactividad de las leyes que atentaban contra la libertad individual, la tranquilidad y el orden de la sociedad.⁶¹

En las diversas legislaciones comparadas nos encontramos que existen países en que expresamente se establece en la Constitución Política del Estado el principio de la irretroactividad de la ley tributaria, otros en que no tiene referencia explícita a ello, pero que puede deducirse la existencia del principio relacionando sus disposiciones y otras, que precisamente no lo contemplan.

Dentro de las primeras, podemos mencionar a los Estados Unidos de Norteamérica, donde está expresamente prevista la irretroactividad de la ley no penal, no obstante lo cual la Suprema Corte ha limitado la irretroactividad exclusivamente a la materia penal.

Por otro lado, podemos mencionar la Constitución del Brasil de 1988, en el art. 150 preceptúa que: "Sin perjuicio de otras garantías aseguradas al contribuyente, está prohibido a la Unión, a los Estados, al Distrito Federal a los municipios (...) III. Cobrar tributos: a) con base en hechos imponibles ocurridos antes del inicio de la vigencia de la ley que los hubiera establecido o ampliado; b) en el mismo ejercicio financiero en que haya sido publicada la ley que los estableció o amplió (...)." De manera similar, las Constituciones de Colombia de 1991 (art. 363) y de Perú de 1993 (art.103),

⁶¹Chavez González, M.(2010). La Retroactividad de la Ley Tributaria en la Constitución Política de 1993, p. 4. En: Revista Peruana de Derecho Tributario", Año 4, Nº 5, 2010, Editada por el Centro de Estudio Tributarios Universidad San Martín de Porras, Lima.

prohíben el efecto retroactivo de la ley fiscal.

En el Constitucionalismo europeo, la Constitución Española de 1978 estableció, en su art. 9.3, la irretroactividad sólo para las disposiciones sancionadoras no favorables o restrictivas de derechos individuales, entre las que no se cuentan las leyes tributarias, según la interpretación dada por el Tribunal Constitucional, en coincidencia con la doctrina de los autores, aun cuando ello ha sido atenuado en su aplicación jurisprudencial cuando no existe una confianza legítima del contribuyente que deba ser amparado, según estudiaremos más adelante.

La Constitución de la Federación Rusa de 1993, a su vez, preceptúa en su art. 57 que todos están obligados a pagar los tributos y otros gravámenes establecidos legalmente, pero que las leyes que establezcan nuevos tributos o que supongan un gravamen mayor no tendrán carácter retroactivo.

En el caso de Alemania, la irretroactividad de la ley tributaria no penal la jurisprudencia constitucional ha afinado una prohibición general de retroactividad, fundado en principios como el de la seguridad jurídica y protección de la confianza.

En otros países como Argentina, no existe una disposición expresa, sin embargo, la Corte Suprema de dicho país se ha pronunciado en algunos casos en admitir la retroactividad de la ley tributaria y en otros no. En general, podemos decir que, como señala Casás, hay dos familias de fallos respecto de la admisibilidad de los efectos retroactivos de las leyes. Por una parte, están aquellos pronunciamientos donde se legitima la aplicación retroactiva de leyes, especialmente en materia de locaciones, de legislación

laboral, previsional o financiera y, por otro lado, “se encuentran las decisiones que restringen la discrecionalidad legislativa de regular el pasado, al fijar como doctrina que, cuando durante la vigencia de una ley el particular ha cumplido todos los actos y condiciones sustanciales y los requisitos formales previstos en la misma para ser titular de un determinado derecho, debe considerarse que hay un derecho adquirido, porque la situación jurídica general creada por esa ley se transforma en una situación jurídica concreta e individual en cabeza del sujeto que, como tal, se hace inalterable y no puede ser suprimida por una ley posterior sin agraviar al derecho de propiedad, consagrado por el artículo 17 de la Constitución Nacional.”⁶²



El tema de la retroactividad de la ley tributaria constituye el eje central de esta tesis, por lo cual se tratará en extenso en el capítulo siguiente.

⁶²Casás, José Osvaldo: Op. cit., p. 773.

CAPÍTULO II

PRINCIPIO DE LA IRRETROACTIVIDAD DE LA LEY TRIBUTARIA

1. Concepto de retroactividad en materia tributaria

Las leyes tienen un lapso de tiempo durante el cual se aplican, tienen un momento en que comienzan su aplicación y, otro, en el cual expira su vigencia. Lo normal es que la ley rija hacia el futuro y no hacia el pasado, sin embargo, excepcionalmente hay leyes que pueden afectar situaciones pretéritas, en cuyo caso hablamos de retroactividad.

Cabe preguntarnos cuando estaremos en presencia de una norma retroactiva.

Desde el punto de vista teórico y siguiendo las doctrinas civilistas clásicas sobre el tema desarrolladas a propósito de la sucesión de leyes en el tiempo, debemos hacer referencia a las principales teorías que intentan determinar cuándo una ley es retroactiva.

Siguiendo a Casás⁶³, podemos mencionar las siguientes:

a) Teoría de los derechos adquiridos

Es la posición clásica que fue expuesta por Chabot de l'Allier y continuada por Merlin, en Francia, y por Herrestrof y Borst, en Alemania. Ella, distingue entre derechos adquiridos y meras expectativas, siendo los

⁶³Casás, José Osvaldo: Op. cit., p. 765.

primeros aquellos que ingresaron al patrimonio de una persona y forman parte de él, por lo que pueden ejercerse actualmente, y el Estado les debe protección. En cambio, las meras expectativas son esperanzas o posibilidades de que pueda configurarse un derecho cuando se reúnan a su respecto todos los requisitos y presupuestos legales correspondientes.

b) Teoría de los hechos cumplidos

Es recogida por Chironi, en Italia, y Varreilles-Sommieres, en Francia y, conforme a ella, la ley no puede regir los hechos cumplidos con anterioridad a su sanción, mientras que si ellos estaban en trance de realización, ya pasan, automáticamente, a caer bajo su ámbito de vigencia.

c) Teoría de Duguit y su discípulo Jèze

Se funda en el concepto de situación, distinguiendo entre situaciones objetivas y subjetivas. Las primeras, con carácter individual, producto de la voluntad de los sujetos privados, que resultan inmodificables por la ley nueva y, las segundas, generales, derivadas de la ley, siguen sus vicisitudes, resultando así susceptible de reformas por ésta.

d) Teoría de la situación jurídica

Fue expuesta por Rubier y Laviel. Sustituye el concepto de hecho jurídico por el de situación jurídica, distinguiendo en ésta tres momentos: el de su constitución, el de sus efectos y el de su extinción. Si la norma afecta a la situación jurídica en su fase dinámica (constitución o extinción), es retroactiva; en cambio si lo afecta en su fase estática (efecto), no lo será.

Ahora bien, si bien es cierto, las teorías expuestas pueden permitirnos determinar cuándo una norma es retroactiva desde el punto de vista de la

doctrina civil, ello no nos otorga una solución satisfactoria desde el punto de vista de la doctrina tributaria.

En efecto, si bien, a primera vista puede resultar sencillo determinar cuándo una norma es retroactiva, por cuanto, teóricamente, bastaría con analizar si la norma es previa a los presupuesto de hecho que la misma norma contempla, en la práctica ello no resulta fácil en materia tributaria, sobre todo respecto de aquellos tributos en que el hecho imponible es de carácter complejo.

Por ello, a fin de precisar en mejor medida el concepto de retroactividad de la norma jurídica tributaria, en doctrina, considerando el aspecto temporal del devengo de los tributos, se distingue entre aquellos en que el hecho imponible es instantáneo, ya que el devengo se produce en un solo instante, de aquellos que se han denominado complejos, sucesivos, continuados o periódicos, por cuanto el hecho imponible se produce en un determinado lapso de tiempo y está compuesto por varias acciones.⁶⁴

La distinción señalada ha servido de base para establecer diversos matices o grados de retroactividad, pudiendo distinguirse, por un lado, entre, retroactividad propia, plena o auténtica y retroactividad impropia o inauténtica o retrospección; y, por otro, entre retroactividad de grado máximo, medio y mínimo o débil.

La retroactividad es propia, plena o auténtica cuando ella incide en situaciones o supuestos de hecho que ya se ha producido, esto es, están cerrados o agotados. Como indica Falsitta (2012)⁶⁵, la retroactividad es

⁶⁴Falsitta, G. (2012). Manuale di Diritto Tributario. Parte Generale, p. 111. Editorial Antonio Milani. Octava Edición, Roma.

⁶⁵Falsitta, G.(2012).Op. cit., p 112.

propia, cuando la nueva norma afecta a hechos imponible que se han desarrollado íntegramente con anterioridad a la sanción de la norma, como por ejemplo aumentando la base imponible o elevando a la categoría de hechos gravados a aquellos que no eran tales.

La retroactividad impropia o inauténtica tiene lugar respecto de tributos cuyo presupuesto de hecho es complejo y se produce cuando los efectos de la nueva ley alcanzan a hechos o acciones que integran el hecho imponible que se han producido, aun cuando el hecho imponible en su integridad no se encuentra concluido, esto es, afecta a relaciones jurídicas iniciadas y que no se encuentran agotadas.

En base a la misma distinción entre hechos imponibles instantáneos y complejos, la doctrina también distingue entre retroactividad de grado mínimo o débil, medio y máximo o fuerte⁶⁶.

De acuerdo con dicha distinción la retroactividad será en grado máximo cuando afecta las relaciones jurídicas y efectos de ella ya producidos en un tiempo anterior a la entrada en vigencia de la norma. La retroactividad será en su grado medio cuando alcanza a los efectos nacidos con anterioridad a la nueva ley, pero que aún no se han consumado; y débil, cuando afecta las situaciones anteriores, pero sólo respecto de los efectos que no se han producido.

La importancia de la distinción entre los diversos tipos de retroactividad radica precisamente en que ellas han sido útiles doctrinariamente para precisar cuándo una norma es retroactiva.

⁶⁶Casás, J.O. Op. cit., p. 768.

Al efecto, conforme a la distinción entre retroactividad propia e impropia, sólo en el primer caso se estaría en presencia de una norma retroactiva; en cambio, no ocurriría lo mismo en el segundo caso, ya que el hecho imponible no se encontraría agotado.

Por otro lado, de acuerdo con la distinción en retroactividad en grado máximo, medio y débil, sólo en las dos primera se podría hablar de que la norma es retroactiva, ya que se estaría afectado a efectos ya producidos.

2. Admisibilidad en doctrina de la dictación de normas tributarias con efecto retroactivo

Delimitado el concepto de norma retroactiva en materia tributaria, nos corresponde analizar si es posible dictar normas con efecto retroactivo en materia tributaria desde el punto de vista doctrinario.

Dado que en la doctrina nacional el tema no ha sido desarrollado suficientemente, debemos mirar hacia la doctrina y jurisprudencia comparada donde observamos que la dictación de normas tributarias no ha sido un tema pacífico. Así, existen autores que la admiten en forma amplia, algunos que la admiten en casos determinados y, otros, que definitivamente no la aceptan. Lo mismo ocurre desde el punto de vista jurisprudencial comparado.

2.1 Doctrina que aceptan la retroactividad de las normas tributarias en forma amplia

En general los autores que aceptan esta posición son minoritarios. Entre ellos, citando a Casás (2002)⁶⁷, podemos mencionar a Rafael Bielsa, quien acepta la retroactividad de la ley tributaria en forma amplia, pero con la limitación de que no se puede extender más allá del ejercicio financiero en que incide el impuesto, exponiendo al efecto razones de orden presupuestario. Así, admite la retroactividad de las leyes tributarias que creen o modifiquen gravámenes al 1º de enero del año en que entra en vigencia la norma. Reconoce, en todo caso, que ello puede afectar la certeza jurídica.

En el mismo sentido, podemos mencionar a Norberto Godoy, también citado por Casas (2002)⁶⁸, para quien, desde un punto de vista estrictamente jurídico, no se puede descartar en el derecho positivo la dictación de normas con efecto retroactivo, con la excepción del derecho Penal, ya que estima que la exigencia de que las normas tributarias no sean retroactivas sólo pueden tener un fundamento axiológico y sin base jurídica dogmática científica.

2.2. Doctrina que aceptan la retroactividad de las normas tributarias en casos determinados

Se trata de un sector de la doctrina que no admiten la retroactividad de la norma tributaria, pero en casos determinados consideran que ella

⁶⁷Casás, J. O.(2002). Op. cit., pp. 790-791.

⁶⁸Ibidem.

podría ser legítima.

El primer caso, se relaciona con la constatación en economía financiera que basta el anuncio de una medida impositiva en estudio o trámite de aplicación, para que se genere un fenómeno denominado "fuga ante el impuesto" o "efecto anuncio" y consiste, tal como indica Casás (2002): "en la acción deliberada del contribuyente de intentar sustraerse de la imposición, o morigerarla, orientando su obrar, una vez anunciado un cambio en la legislación tributaria, a no quedar encuadrado en los hechos generadores de los gravámenes, o estarlo en la menor medida posible".⁶⁹

En razón de ello, la doctrina comparado admite la posibilidad de dictar normas con efectos retroactivo con el fin de evitar que se produzca el efecto de fuga ante el impuesto, mediante la dictación de normas tributarias denominada "leyes candado", las cuales dejan comprendido dentro de los efectos de la nueva ley el período intermedio entre el anuncio y la sanción de la norma.

Salcedo y LLanes se refieren al tema de la retroactividad y el denominado "efecto anuncio", indicando que ello se relaciona con "la imposibilidad de ampararse en el principio de irretroactividad tributaria cuando se producen cambios normativos que resultan más gravosos, los cuales conoce con antelación, puesto que en general existe la obligada publicación del proyecto de ley correspondiente, por lo que el contribuyente puede adecuar su comportamiento a la normativa que se prepara"⁷⁰.

La justificación teórica de las leyes con "efecto candado", está dada

⁶⁹Casás, José Osvaldo: Op. cit., p. 791.

⁷⁰Salcedo Yaunes, Ruth Yamilet y LLanes Arenas, Alix Adriana: Op. cit., p. 189.

porque el administrado no puede invocar el principio de la seguridad jurídica frente a la actuación del legislador, ya que como indica García Novoa (2003): "la agravación de la fiscalidad era conocida y esperada, pues no existe en este supuesto una verdadera confianza protegible"⁷¹.

Esta doctrina ha sido reconocida en el Modelo del Código Tributario para América Latina, elaborado el año 1967 para el programa conjunto de tributación OEA/BID. También, ha sido reconocida en la Constitución de Grecia a propósito de las leyes que establezcan o aumenten derechos de importación o exportación, o de impuesto sobre consumo, donde se autoriza la percepción de ellos desde el momento en que se haya presentado a la Cámara el proyecto de ley.

También podemos mencionar la situación de la norma tributaria benigna, respecto de la cual se estima que ella debe ser admitida, por cuanto, al no empeorar la situación del contribuyente, no se afecta la seguridad jurídica, por lo que el legislador puede alterar las relaciones jurídicas ya producidas⁷².

Finalmente, hay una posición doctrinaria, recogida por ejemplo, en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional español citada por García Novoa (2003), que partiendo de la base que el principal fundamento para rechazar la retroactividad de la ley tributaria, es la seguridad jurídica, destacan que es posible admitir la retroactividad de la norma tributaria en un caso concreto cuando no existe riesgo de afectar la seguridad jurídica, situación que se produce cuando no hay una confianza legítima o protegible del

⁷¹ García Novoa, C.(2003). Op. Cit., pp. 456 y 457.

⁷² En este sentido, por ejemplo, se manifiesta el autor César García Novoa, op. cit, pp. 454-456.

contribuyente, pues el cambio normativo, por ser razonable, debe ser esperable⁷³.

2.3. Doctrinas que no admiten la retroactividad de la ley tributaria en forma amplia

Participa de esta posición la mayoría de la doctrina comparada, fundando al efecto su posición en base a uno o varios principios que limitan el poder tributario del Estado y que hemos estudiado.

Así, el sustento de esta posición lo encontramos en los siguientes principios:

2.3.1. Principio de la legalidad o reserva de ley

Como vimos al analizar los límites internos del Poder Tributario, en mérito de este principio puede crear, modificar o extinguir tributos y como lo ha señalado Horacio García Belsunce, citado por Casás (2002), "el principio de la legalidad, no se agota en el concepto de que no puede haber impuesto sin ley, sino también en que la ley debe ser preexistente o anterior al tributo, lo que se refuerza con el criterio de que la determinación del tributo –institución básica del derecho tributario administrativo- tendiente a aplicar la ley al caso concreto, tiene carácter declarativo y no constitutivo de la obligación tributaria, porque ésta es, como decimos, preexistente"⁷⁴. Vale decir, no basta para respetar el principio de la legalidad o de reserva

⁷³ García Novoa, C. (2003), op. cit., pp. 452-453.

⁷⁴Casás, J. O. (2002). Op. cit., p. 798.

de ley que el tributo sea fruto de la actividad legislativa del Estado, sino que es menester que dicha ley sea anterior a los efectos de ella, ya que de otro modo, en el tiempo anterior en que se pretende aplicar el tributo, no existía ley que lo autorizara. Este principio ha sido reconocido en preceptos Constitucionales de Países Americanos como la Constitución de Ecuador de 1978, de Brasil de 1988, Colombia de 1991 y Perú de 1993.

2.3.2. Principio del derecho de la igualdad y capacidad contributiva

Tal como analizamos anteriormente, otro límite del Poder Tributario es el principio de la igualdad y dentro de éste el de la capacidad contributiva, que como dijimos, consiste en que las personas deben contribuir al mantenimiento del Estado conforme a su capacidad económica.

Pérez Royo (2013) indica que: "siendo el sistema tributario un modo de reparto de la carga del sostenimiento de los gastos públicos, es lógico, desde el punto de vista de la igualdad, que el metro de este reparto sea la capacidad económica, al mismo estilo que lo es la capacidad física en relación al deber de defensa de la Patria mediante el servicio militar"⁷⁵.

Por ello, tal como lo indica Falsitta (2012)⁷⁶ y Tinelli (2013)⁷⁷, el gravamen debe actuar sobre la capacidad económica actual y no pasada de las personas, ya que aun cuando pudo haber existido una capacidad contributiva pretérita, ella no fue gravada en su oportunidad por la norma,

⁷⁵Pérez Royo, F.(2013). Derecho Financiero y Tributario, Parte General, p. 66. Editorial Thomson Reuters, Vigésimatercera Edición. Sevilla.

⁷⁶Falsita, G. (2012).Op. cit., pp. 113-114.

⁷⁷Tinelli, G.(2013).Istituzioni di Diritto Tributario, p. 803. Cuarta Edizione. Editorial Antonio Milani. Milan.

por lo que una nueva ley no puede afectar ahora dicha capacidad contributiva pasada.

Señalan doctrinadores como Casás (2002), que una norma que afecte la capacidad contributiva pasada afecta a igualdad en las cargas públicas, por cuanto frente a un grupo de personas con igual capacidad contributiva, algunos de ellos pueden ser llamados a contribuir en diferente medida, por el sólo hecho de que poseyeron una situación económica diferente⁷⁸.

Valdés Costa (1992) indica que el criterio de la capacidad contributiva tiene dos posibilidades de aplicación, la primera relacionada con el establecimiento del tributo y su imputación a los sujetos pasivos, de acuerdo con lo cual, para que el tributo sea justo, es imprescindible que el contribuyente tenga, a juicio del legislador, la capacidad económica suficiente para contribuir, cuya determinación es un acto discrecional, que encuentra su fundamento en las ideas políticas dominantes. La segunda, tiene relación con la cuantificación del tributo para efecto de su mejor adecuación al principio de igualdad ante la ley, lo que también se vincula a las ideas políticas dominantes. De esta manera la noción de capacidad contributiva contiene un elemento objetivo, cantidad de riqueza, y otro subjetivo, relación de esa riqueza con la persona del contribuyente⁷⁹.

2.3.3. Principio de la Seguridad Jurídica

Se señala que uno de los componentes fundamentales del Estado de

⁷⁸Casás, J.O. (2002).Op. cit., p. 803.

⁷⁹Valdés Costa, R. (1992). Instituciones de Derecho Tributario, p.447. Editorial Depalma. Buenos Aires.

Derecho es la seguridad jurídica y a que hemos hecho referencia. Precisamente, anota Falsitta⁸⁰, una norma tributaria retroactiva viola el principio de la certeza del derecho.

Casás (2002), explica que la seguridad jurídica en materia tributaria se relaciona con la certidumbre, con el conocimiento acabado de lo que en el ámbito tributario cada uno puede esperar de sus propias acciones lo que es un componente fundamental para merecer la calificación del Estado como Estado de Derecho⁸¹.

Por ello, se estima que la dictación de normas con efecto retroactivo altera el Estado de Derecho, por cuanto viola la confianza legítima de los administrados, derivada de que al desarrollar una actividad económica en vista de la legislación vigente que la regula, ello no se verá alterado por cambios en la legislación que no estaban en condiciones de prever al momento de realizar dicha actividad económica, sea porque posteriormente una situación jurídica pueda ser calificado como hecho gravado, sea porque realizando un hecho imponible, su situación se verá agravada por modificaciones en los elementos del tributo.

El criterio de la previsibilidad, lo explica Falsitta, indicando que la política fiscal debe ser previsible, de manera que los gobernados deben poder tener la certeza de que las acciones que ejecuten tendrán una determinada carga impositiva, la que no se verá alterada en el futuro con una ley de efecto retroactivo, ya que de otro modo obligaría al contribuyente al término del ejercicio fiscal a provisionar una suma determinada de sus utilidades para futuras modificaciones impositivas

⁸⁰Falsita, G. (2012). Op. cit., p. 116.

⁸¹Casás, J. O.2002). Op. cit., p. 811.

respecto de hechos que ya fueron gravados⁸².

Las normas retroactivas generan el justo temor en los administrados de verse expuesto a la arbitrariedad de los gobiernos de turno, los cuales pueden caer en la tentación de dictar este tipo de leyes para cumplir con sus objetivos, lo que atenta contra el Estado de Derecho al afectar la certeza jurídica. Por ello, la seguridad jurídica se encuentra enlazada con la interdicción de la arbitrariedad.

Tal como lo señala Spisso (2007), el principio de certeza impone un orden racional, a fin de que las normas tributarias sean claras, completas y precisas, como forma de eliminar la confusión y el desorden, muchas veces exacerbado por la proclividad fiscalista de los órganos encargados de la aplicación de la ley. Ello afecta, en concepto del mismo autor, la posibilidad de promover la creación de riqueza, lo que redundaría en que el Estado no puede cumplir el objetivo de recaudar más fondos para su mantención⁸³.

Ahora bien, partiendo de la base de que el fundamento de la proscripción de la retroactividad de la norma tributaria, por la aplicación del principio de la seguridad jurídica de los administrados, tiene su fuente en la confianza legítima de éstos que debe ser amparado por el ordenamiento jurídico, el límite para su protección se encuentran precisamente en ella, por lo que al no haberse alterada dicha confianza legítima, es posible dictar normas retroactivas como ocurre en el caso del llamado "efecto anuncio" y la ley tributaria benigna, que ya estudiamos. También se mencionada el caso de las leyes aclaratorias o interpretativas, donde se indica que no

⁸²Falsita, Gaspare (2012). Op. cit., p. 115.

⁸³Spisso, R. (2007). Derecho Constitucional Tributario, p. 307. Editorial LexisNexis Argentina, Tercera Edición, Buenos Aires.

existen en realidad confianza legítima digna de proteger, ya que al ser oscuras o confusas no se puede generar certidumbre en los administrados acerca de su aplicación. Lo mismo ocurriría respecto de las leyes declaradas nulas o inválidas y respecto de aquellos casos individualmente considerados, donde el contribuyente no puede ampararse en la confianza legítima, por ser previsible el cambio normativo.

Mención aparte merece las normas que reducen o suprimen retroactivamente beneficios fiscales o exenciones, que consisten en presupuesto de hecho independientes del hecho imponible que anulan o aminoran los efectos de éste. Inicialmente se acuñó la idea de que las exenciones generaban derecho adquiridos, sin embargo, se estima que ello carece de fundamento, por cuanto su análisis en realidad no escapa de las normas generales que hemos señalado, esto es, si el contribuyente realizó el supuesto de hecho de la exención, aun cuando ella produzca efecto en períodos posteriores, dicho supuesto de hecho estará protegido por tratarse de una situación jurídica agotada, pero si aún no lo ha efectuado, no habrá derecho adquirido a mantener dicha exención, pues se tratará de una expectativa o de un elemento de un tributo a que puede estar sujeto el contribuyente, como los demás elementos del tributo, que puede ser modificado en el futuro por una ley.

2.3.4. Principio de tutela del Derecho de propiedad

Cuando se dicta una ley con efecto retroactivo, se afecta el derecho de propiedad, ya que es el patrimonio del contribuyente el que debe soportar la carga tributaria, por lo que, siguiendo la doctrina de los derechos

adquiridos, se sostiene que una norma retroactiva atenta contra el derecho de propiedad, ya que satisfecha la obligación tributaria, se producirían los efectos liberatorios del pago, lo que sería un derecho ingresado al patrimonio del contribuyente que el Estado debe proteger.

2.3.5. La garantía innominada de la razonabilidad tributaria

La razonabilidad tributaria se relaciona directamente con la prohibición de establecer tributos manifiestamente injustos o desproporcionados.

Tal como acota Fermandois (2010): “La determinación de cuando un tributo se transforma en manifiestamente desproporcionado o injusto es uno de los problemas del derecho constitucional económico. Y lo es porque mientras otros ejercicios complejos, como el problema de limitación de la propiedad y el eventual compromiso de su esencia, operan en el plano de la regla general –propiedad- y la excepción –limitación-, la potestad tributaria es por definición una invasión patrimonial del Estado sobre el patrimonio particular”⁸⁴.

También siguiendo a Casás (2002), debemos indicar que la retroactividad de la ley tributaria, afecta el principio de la razonabilidad tributaria, ya que “la pretensión de alcanzar por ley fiscal situaciones agotadas o concluidas con anterioridad a su sanción, constituye una típica manifestación de arbitrariedad legislativa”⁸⁵.

⁸⁴Fermandois, A. (2010). Derecho Constitucional Económico, Regulación, Tributos y Propiedad, Tomo II, p.162. Ediciones Universidad Católica de Chile. Santiago.

⁸⁵Casás, J. O., Op. cit., p. 843.

3. Situación de las Leyes Interpretativas

Una ley es interpretativa cuando aclara el sentido de otra ley anterior.

En estricto rigor, una ley interpretativa no es retroactiva por cuanto no crea una nueva norma, sino que se limita a precisar el verdadero sentido de la norma interpretada. Se trata de lo que en doctrina se denomina como interpretación auténtica.

Ahora bien, el problema se presenta en la determinación de cuando una ley es verdaderamente interpretativa y cuando contiene una nueva norma, con aplicación retroactiva. Estimo, que ello es una cuestión que queda entregada al control judicial sea de los Tribunales Ordinarios de Justicia o del Tribunal Constitucional, siendo el eje rector en esta materia la determinación si dicha ley en realidad crea un nuevo hecho imponible o lo modifica.

Desde luego, si se determina que la ley interpretativa no tiene el carácter de tal, para analizar sus efectos debe estarse a lo que hemos indicado en relación con las leyes retroactivas propiamente tales.

4. Cambios de interpretación administrativa

En doctrina se señala que los cambios de criterio administrativo en la interpretación de la ley tributaria no pueden tener efecto retroactivo. El fundamento es el mismo que hemos estudiado respecto de las leyes con

efecto retroactivo.⁸⁶

5. El cambio de criterios jurisprudenciales en la interpretación de la ley tributaria

Se relaciona con los temas anteriores, los cambios de criterios jurisprudenciales en la interpretación de la ley tributaria.

Si bien es cierto, por el efecto relativo de las sentencias, las decisiones judiciales sólo producen efecto entre las partes y no obligan a los tribunales respecto de los casos futuros que deban conocer, no lo es menos que ello genera certeza en los justiciables, otorgando seguridad jurídica.

Los cambios jurisprudenciales que reinterpretan una determinada norma jurídica, pueden originar que muchas controversias en trámite, sean incluidas en el cambio de criterio, que puede aplicarse con efecto retroactivo.

En doctrina se señala, que: "algunas modificaciones de la jurisprudencia requieren que su aplicación a los casos ocurrentes sea diferida en el tiempo, cuando proyectándose al ámbito procesal su aplicación retroactiva puede afectar palmariamente el derecho constitucional de defensa en juicio, malogrando el tránsito recursivo pertinente (se trate de causas con contenido tributario o no tributario)".⁸⁷

⁸⁶ Véase sobre este tema el artículo del profesor Jorge Streeter, La Interpretación de la Ley Tributaria; Revista de Derecho Económico Universidad de Chile, años 1967 y 1968, números 21 y 22.

⁸⁷Casás, J. O. Op. cit., p 856.

CAPÍTULO III

EL PRINCIPIO DE LA IRRETROACTIVIDAD DE LA LEY TRIBUTARIA EN LA LEGISLACIÓN NACIONAL. RÉGIMEN DE AMPARO

1. Planteamiento de problema e hipótesis de investigación.

Hemos estudiado en los capítulos anteriores de esta tesis los límites del poder tributario y la retroactividad de la norma tributaria desde el punto de vista doctrinario, todo ello, a fin de aplicar dichos conceptos al tema central de esta tesis, que, como anticipamos, se relaciona con las siguientes preguntas de investigación: ¿Pueden dictarse leyes tributarias con efectos retroactivo al amparo de la Constitución Política de 1980? y, si, fuera posible, ¿ello tiene o no límites que nos puedan conducir a un régimen de protección del administrado frente a la pretensión estatal?.

Como hipótesis provisional a las interrogantes planteadas -que trataremos de demostrar o contrastar-, debemos señalar que las leyes retroactivas, por regla general, no se ajustan a la Constitución y por tanto, sería posible para el administrado alzarse frente al ente público con los mecanismos que el ordenamiento jurídico entrega para evitar las consecuencia de la aplicación de ese tipo de leyes en el caso concreto.

Como indicamos en la introducción de esta tesis, no encontramos en la doctrina nacional un tratamiento acabado del tema ni una respuesta a nuestras interrogantes, por lo que en este capítulo, junto con plantear nuestra hipótesis, trataremos de demostrarla o contrastarla.

Como primera cuestión, debemos indicar que en el ordenamiento jurídico nacional, a diferencia de lo que ocurre en otros países -según hemos estudiado-, no existe una norma con rango constitucional, que en forma específica prohíba la retroactividad de la ley tributaria, ni tampoco que la permita. Sólo existe una norma de rango legal que se relaciona con el tema y que es el artículo 3º del Código Tributario, que señala:

"En general la ley que modifique una norma impositiva, establezca nuevos impuestos o suprima uno existente, regirá desde el día primero del mes siguiente al de su publicación. En consecuencia, sólo los hechos ocurridos a contar de dicha fecha estarán sujetos a la nueva disposición. Con todo, tratándose de normas sobre infracciones y sanciones, se aplicará la nueva ley a hechos ocurridos antes de su vigencia, cuando dicha ley exima tales hechos de toda pena o les aplique una menos rigurosa.

La ley que modifique la tasa de los impuestos anuales o los elementos que sirven para determinar la base de ellos, entrará en vigencia el día primero de enero del año siguiente al de su publicación y los impuestos que deban pagarse a contar de esa fecha quedarán afectos a la nueva ley.

La tasa del interés moratorio será la que rija al momento del pago de la deuda a que ellos accedan, cualquiera que fuere la fecha en que hubieren ocurrido los hechos gravados".

Dicha norma, parece recoger el principio de la irretroactividad de la ley tributaria. Sin embargo, ello no es del todo acertado, por cuanto, el inciso 2º, -que regula la entrada en vigencia de las leyes que modifiquen la tasa de impuestos anuales o los elementos que sirvan para determinar su base imponible-, puede derivar en una hipótesis de aplicación retroactiva de dicho tipo de leyes, ello, dado que, según dispone su texto, dicha clase

de normas entra en vigencia el día 1º de enero del año siguiente al de su publicación, lo que importa que los impuestos que deban pagarse a contar de esa fecha quedarán afecto a la nueva tasa o deberán determinarse conforme a los elementos que establezca la nueva ley. Pues bien, impuestos anuales, como los de primera categoría o global complementario, se pagan al año siguiente en que se realiza el hecho gravado, de manera que puede ocurrir que la nueva ley afecte situaciones en que el hecho gravado ya se hubiere realizado en su totalidad bajo el imperio de la ley anterior e imponga que la determinación del impuesto deba hacerse conforme a la ley nueva. Ello puede afectar a situaciones ya producidas bajo el imperio de la antigua ley, por lo que, en dicha circunstancia, nos podríamos encontrar con una norma que, frente a un caso concreto, contemplaría una hipótesis de retroactividad plena o auténtica, cuya constitucionalidad, según veremos a continuación, podría ser cuestionada.

Con todo, el artículo 3º del Código Tributario, por ser una ley puede ser modificada por otra posterior, por lo que su utilidad práctica está restringida a aquellos casos en que se dictan leyes tributarias que no contienen artículos transitorios que regulen su aplicación temporal.

Empero, el problema se produce si se dicta una norma tributaria que tiene efectos retroactivos regulando en su propio texto el ámbito de aplicación temporal.

De ahí que, la pregunta que surge, es si el principio de la irretroactividad de la ley tributaria tiene reconocimiento en la Carta Fundamental.

2. Demostración o contratación de la hipótesis de investigación.

2.1 Principios de los cuales a primera vista se puede extraer un reconocimiento al principio de irretroactividad de la ley

Desde luego, la irretroactividad de ley tributaria penal tiene consagración como garantía constitucional en el artículo 19 N° 3 inciso 7° de la Constitución Política de 1980 que señala: "*Ningún delito se castigará con otra pena que la que señale una ley promulgada con anterioridad a su perpetración, a menos que una nueva ley favorezca al afectado*".

Dicha norma consagra el principio de la *lex praevia*, que admite sólo como excepción la retroactividad benigna de la ley penal.

Sin embargo, el problema surge con las leyes con efecto retroactivo no penales, donde, como hemos indicado, la Constitución Política de 1980 no contiene una norma específica que regule la retroactividad de la ley tributaria. Sin embargo, ello no significa que no pueda tener reconocimiento constitucional, ya que perfectamente podría inferirse relacionando las diversas disposiciones de la Constitución Política, que es lo que trataremos de dilucidar a continuación.

Para efectuar dicho análisis se debe recurrir, en primer término, a las normas de hermenéutica. Interpretar una norma es fijar su verdadero sentido y alcance. Sin embargo, en materia constitucional nos encontramos con que, a veces, resulta insuficiente el aplicar los conceptos tradicionales de interpretación de la ley, como los elementos gramatical, lógico, histórico y sistemático, ya que éstos están destinados a fijar el sentido de la ley en un caso concreto, donde el supuesto de hecho de la norma está fijada en ella y, por tanto, el objeto de la interpretación es determinar si ese supuesto de hecho recibe aplicación en un caso determinado. En cambio, la Constitución es el estatuto por el cual la sociedad se organiza, donde se

reconocen derechos y libertades en forma amplia y se fijan los órganos del Estado, determinado su forma y competencia, por lo que la labor del interprete se relaciona con la determinación de principios generales recogidos en la Constitución, con los valores fundamentales que deben orientar una sociedad determinada y, por los cuales debe regirse el legislador y, en general, el ente público, por lo que no sólo debe tenerse en consideración aspectos jurídicos, sino también políticos, sociológicos y axiológicos.

Por lo expresado, en materia constitucional reciben aplicación otros principios, como el de la unidad constitucional, en virtud del cual, cada norma debe ser interpretada en relación con las demás; el principio de armonización o concordancia práctica, que indica que cuando se produce una situación de tensión entre dos normas constitucionales, el intérprete debe evitar la aplicación excluyente de una en relación con la otra; el principio de corrección funcional, por el cual el intérprete no debe desvirtuar la distribución de funciones y equilibrio entre los poderes del Estado; el principio de eficacia normativa, por el cual debe privilegiarse aquella interpretación que permita obtener consecuencia en su aplicación; el principio de la función integradora, por el cual al interpretar el texto constitucional debe mantenerse la unidad política de la sociedad; y el principio de fuerza normativa de la Constitución, ya que ella es una norma jurídica cuyo valor es el de una norma suprema en un Estado, lo que trae como consecuencia, por un lado, que las normas constitucionales tiene preeminencia sobre las normas de rango legal, y por otro, que frente a do

o más interpretaciones posibles de una ley, debe preferirse aquella que mejor se conforme con la norma constitucional.⁸⁸

Ahora bien, al analizar las diversas disposiciones constitucionales de la Carta Fundamental conforme a los principios de unidad constitucional, eficacia normativa y fuerza normativa, podemos, en mi concepto, afirmar a primera vista que de diversas disposiciones de la Constitución Política de 1980 que consagran derechos y garantías y que recogen los principios que hemos estudiado como fundamento de la irretroactividad de la ley tributaria, que existe un reconocimiento del principio de la irretroactividad de la ley tributaria no penal.

Así, esto serían los siguientes:

a) Principio de la legalidad o reserva de ley

Como señalamos anteriormente, el principio de la legalidad o reserva legal se encuentra recogido en los artículos 6º y 7º de la Constitución Política del Estado en cuanto fijan los límites de actuación de los órganos estatales y, por tanto, del legislador y específicamente en materia tributaria, en los artículos 19 N° 20, 63 y 65 de la Constitución y en mérito del cual los elementos de la obligación tributaria deben quedar suficientemente fijados y determinados en la ley, lo que en definitiva dice relación con el hecho imponible, los sujetos obligados al pago, el procedimiento para determinar la base imponible, la tasa, las situaciones de exención y las infracciones; pero, además, significa que la ley debe ser previa, esto es, anterior al establecimiento del tributo y sus efectos, ya que, de otro modo, si no fuera anterior, se estaría aplicando un tributo a

⁸⁸ Contreras Matus, P. (2005). Interpretación Constitucional. Un Régimen especial. En: Revista Derechos y Humanidades. N° 11. 2005. 311-321. Santiago.

situaciones en que, cuando acaecieron, no existía ley vigente que las normara, lo que en el hecho importa que se estarían afectando con un tributo a situaciones ocurridas en un espacio temporal donde no existía ley vigente que lo autorizara.

La doctrina del Tribunal Constitucional de Chile expresada, entre otros, en las sentencias dictadas en procesos rol 822, 1234 y 2038 y por la Excelentísima Corte Suprema, en sentencia dictada en causa Rol N° 8135-2012, permite respaldar esta afirmación.

b) Principio de la igualdad y capacidad contributiva

La Constitución Política del Estado recoge este principio en el artículo 19 N° 2 de la Constitución Política del Estado al recoger el principio de la igualdad ante la ley y proscribir las diferencias arbitrarias por parte de la ley y la autoridad y, en el artículo 19 N° 20 de la Carta Fundamental al establecer la igual repartición de los tributos en proporción a las rentas, no pudiendo en ningún caso el legislador establecer tributos manifiestamente desproporcionados o injustos.

Dijimos anteriormente, al estudiar este principio, que el deber de contribuir al financiamiento del Estado afecta a las personas en relación con su capacidad económica, lo que se relaciona directamente con el principio de la igualdad, por lo que el tributo debe afectar la capacidad económica que tienen los administrados al tiempo de establecerse el tributo independientemente de la capacidad económica que pudieron haber tenido en el pasado, ya que, de otro modo, precisamente se afecta el principio de

la igualdad, por cuanto entre las personas con la misma capacidad económica, algunas de ellas, tendrán que contribuir en mayor medida a la mantención del Estado por el solo hecho de haber tenido una capacidad económica pretérita superior, por lo que una nueva ley que no grava en su oportunidad dicha capacidad económica no podría hacerlo ahora sin que dicho tributo afectara el principio de la igualdad y fuere arbitrario. Si se gravara la capacidad contributiva pasada y no la actual, se podría gravar una capacidad económica inexistente o notoriamente inferior.

c) El principio de la seguridad jurídica

El principio de la seguridad jurídica, como indicamos, se encuentra reconocido en la Constitución Política del Estado en sus artículos 6 y 7 y especificado en el artículo 19 N° 26 de mismo texto constitucional.

Indicamos anteriormente que uno de los pilares fundamentales del Estado de Derecho en un país es la seguridad jurídica y su consecuencia, la interdicción de la arbitrariedad.

Una ley con efecto retroactivo atenta contra la seguridad jurídica, por cuanto elimina la necesaria certidumbre que deben tener las personas acerca de la ley que regirá los actos que realicen, ya que, la seguridad jurídica precisamente permite a los administrados tener la confianza de que las decisiones que tomaron en un momento determinado, teniendo presente el marco jurídico que regulaba sus acciones, no será alterado en el futuro de forma tal de no tener que enfrentar situaciones que no pudieron representarse al momento de tomar sus decisiones económicas.

Sin embargo, se debe tener presente, como ya vimos, que el fundamento del respeto del principio de la seguridad jurídica en materia tributaria, tiene su fuente en la confianza legítima de éstos que debe ser amparado por el ordenamiento jurídico, por lo que este principio se encuentra limitado por aquellos casos en que no se ve alterada esta confianza, como en el caso de las leyes con efecto candado, la ley tributaria benigna, las leyes aclaratorias o interpretativas, las leyes declaradas nulas o inválidas y aquellos casos concretos donde el contribuyente no puede ampararse en dicha confianza por ser previsible el cambio normativo.

d) Tutela del derecho de propiedad y no confiscatoriedad de los Tributos.

El derecho de propiedad, como analizamos en extenso, se encuentra tutelado en la Constitución Política del Estado en los artículos 19 N° 24 que consagra el respeto del derecho de propiedad en sus diversas especies sobre toda clase de bienes corporales e incorporales; y N° 26, en cuanto no se pueden afectar los derechos en su esencia, ni imponer condiciones, tributos o requisitos que impidan su libre ejercicio.

Se indicó anteriormente que la imposición de un tributo necesariamente grava el patrimonio del administrado y, por tanto, en mayor o menor medida afecta el derecho de propiedad sobre sus bienes. Sin embargo, el límite está dado por la circunstancia de que ese derecho de propiedad afectado no lo sea en su esencia o en cualquiera de sus atributos esenciales, de manera tal que se vuelva confiscatorio sobre la renta o capital gravado por el impuesto, lo que ocurrirá, según la teoría de los derechos

adquiridos, cuando se producen los efectos liberatorios del pago una vez satisfecha la obligación tributaria.

No obstante lo señalado, debemos recordar que el derecho de propiedad en sí mismo está limitado constitucionalmente en el mismo numeral 24 del artículo 19 de la Constitución por la función social de la propiedad.

e) La garantía innominada de la razonabilidad

El artículo 19 N° 20, inciso 2º, de la Constitución Política del Estado, establece que en ningún caso la ley puede establecer tributos manifiestamente desproporcionados o injustos, de lo que se deriva que una ley retroactiva, en la medida que alcanza situaciones agotadas o concluidas antes de su entrada en vigencia, se puede volver un tributo manifiestamente injusto o desproporcionado por afectar la capacidad contributiva pasada o lesionar la confianza legítima.

2.2 Aplicación de estos principios al caso concreto

Dijimos anteriormente que, a primera vista, los principios mencionados nos podrían permitir fundar la hipótesis provisional de que la irretroactividad de la ley tiene consagración constitucional. Sin embargo, ello es apresurado, por cuanto para poder dar una respuesta definitiva, debemos analizar cómo se relacionan estos principios en el caso concreto, especialmente a las excepciones que consagran cada uno de ellos para su respeto o cuando colisionan con otros principios constitucionales que están

íntimamente ligados con los fines del Estado, como por ejemplo, el bien común, establecido en el artículo 1º inciso 4º de la Constitución; el derecho a vivir en un medio ambiente libre de contaminación, consagrado en el numeral 8º del artículo 19 del texto constitucional; el derecho a la protección a la salud, establecido en el numeral 9 del mismo artículo; el derecho a la educación, establecido en el numeral 10 o; el derecho a la seguridad social, establecido en el numeral 17, etc..

Para dilucidar dicha interrogante, debemos recurrir a los métodos que la moderna doctrina constitucional ha elaborado para resolver las tensiones entre principios, que ya estudiamos, y que se traducen en el juicio de ponderación, razonabilidad, proporcionalidad o interdicción de la arbitrariedad.

También, como ya señalamos, mediante la ponderación se pretende establecer un orden de preferencia en un caso concreto, de manera que una de las normas o principios en tensión triunfará total o parcialmente frente a la otra, pudiendo ocurrir, en otro caso concreto, la situación inversa.

La ponderación habrá que efectuarla mediante el test de proporcionalidad, debiendo, en primer término, examinar en concreto si la norma o actuación del ente público tiene un fin legítimo de acuerdo con la Constitución para interferir en el ámbito de otro principio o derecho; en segundo término, determinar la idoneidad de la norma para la consecución de la finalidad querida por ella; en tercer término, determinar la necesidad de la intervención del derecho, esto es, no debe existir otra medida que permita el logro del mismo fin, menos gravoso o restrictivo; y, por último, determinar si la intervención es proporcional en sentido estricto, esto es, debe existir un equilibrio entre la actuación o norma y los beneficios que se obtienen con la medida.

2.3 Conclusión

Corolario de lo expresado es que, si bien, podemos sostener que el principio de la irretroactividad de la ley tributaria tiene una consagración constitucional, éste no es un principio absoluto, ya que en el caso concreto puede ceder frente a otros principios, por lo que podrá tener amparo o no frente a un caso determinado, dependiendo su tensión con otros principios o garantías constitucionales o de los casos de excepción que cada principio establece, como es el caso de la función social, tratándose del derecho de propiedad o la ausencia de la confianza protegible, tratándose de la seguridad jurídica.

3. Mecanismos de protección del contribuyente frente a una Ley con efecto Retroactivo

Haciendo la salvedad que efectuamos respecto del carácter no absoluto de este principio, estimamos que el contribuyente afectado por una norma tributaria que estime retroactiva, puede utilizar los siguientes mecanismos para alzarse frente a la administración:

3.1 Recurso de Protección de Garantías Constitucionales

La posibilidad de interponer un recurso de protección de garantías constitucionales en conformidad al artículo 20 de la Constitución Política de 1980, está limitada al evento en que se denuncia como infracción a los artículos 19 N° 2 y 24 de la Carta Fundamental, esto es, igualdad ante la Ley, que permite incluir los casos en que la nueva ley afecta la capacidad contributiva y el derecho de propiedad, cuando se denuncie la existencia de un derecho adquirido.

El numeral 20 del artículo 19 y los artículos 63 y 65 de la Constitución, no tiene resguardo a través de dicho recurso, lo que impide por esa vía denunciar trasgresión al principio de reserva legal y el establecimiento de impuestos manifiestamente injustos y arbitrarios.

Sin embargo, se debe tener presente que en este caso más que plantear un recurso de protección directamente en contra de una ley, -lo que sería discutible-, el recurso de protección tendría que plantearse respecto del acto administrativo de determinación de impuesto que tenga por fundamento una hipótesis de retroactividad legal.

También se debe tener presente que la Corte de Apelaciones podría determinar que se trata de un tema de "lato conocimiento", que debería ser conocido dentro del Procedimiento General de Reclamación.

3.2 Requerimiento de Inaplicabilidad por Inconstitucionalidad

En conformidad al artículo 93, inciso primero, nº 6, de la Constitución Política de la República, es atribución del Tribunal Constitucional: "*Resolver, por la mayoría de sus miembros en ejercicio, la inaplicabilidad de un precepto legal cuya aplicación en cualquier gestión que se siga ante un Tribunal ordinario o especial, resulte contraria a la Constitución*".

Mediante este recurso es posible obtener el reconocimiento del principio de irretroactividad de la Ley Tributaria, ya que se puede denunciar en forma amplia las contravenciones a la Constitución que contenga una Ley Tributaria con efecto retroactivo.

3.3 Reclamo en Procedimiento Tributario, en especial, el Procedimiento General de Reclamación

En efecto, por regla general, la aplicación retroactiva de una ley tributaria se plasmará en un acto administrativo de determinación de

impuesto, como una liquidación, giro o resolución de aquellas reclamables del artículo 124 del Código Tributario. Por ello, que en dicho procedimiento se podrá plantear que el Servicio de Impuestos Internos pretende la aplicación de una norma de manera que produzca efecto retroactivo.

4. Jurisprudencia del Tribunal Constitucional en relación a este principio.

Al analizar la jurisprudencia del Tribunal Constitucional, sólo encontramos un fallo que hace referencia explícita a problemas de irretroactividad de la ley, ya que los otros fallos que se relacionan con el tema, sólo tratan la aplicación de los principios que rigen la Potestad Tributaria a conflictos de la misma índole.

La única sentencia pesquisada, corresponde a la sentencia de 05 de agosto de 2010, recaída en Requerimiento de inaplicabilidad por inconstitucionalidad del artículo único de la Ley N° 20.028, deducido por Dagoberto Jara Garrido. Rol N° 1.452-2009.

4.1 Planteamiento del problema

Los hechos expuestos en el recurso de inaplicabilidad consistieron en que el requirente señor Dagoberto Jara Garrido solicitó la inaplicabilidad respecto del artículo único de la Ley N° 20.028, de 30 de junio de 2005, en relación con los autos caratulados "Dagoberto Jara con Servicio de Impuestos Internos", de los cuales conoce la Corte de Apelaciones de Santiago bajo el rol N° 3383-2008, señalando que el 2 de agosto de 2006 rectificó su declaración de impuesto a la renta correspondiente a dicho año tributario, presentada con fecha 26 de abril del mismo año, indicando que no renunciaba al beneficio tributario contenido en el artículo 57 bis de la

Ley de Impuesto a la Renta, que había sido introducido por la Ley N° 18.293, de 31 de enero de 1984.

Dicha disposición estableció que las personas naturales gravadas con los impuestos que indica: “podrán rebajar de las rentas imponibles determinadas a base de ingresos efectivos por cada año comercial, las siguientes cantidades por concepto de inversiones con sujeción a las normas que se indican: 1. 20% del valor invertido en acciones de pago de sociedades anónimas abiertas, de que sean dueños por más de un año al 31 de diciembre.”

Señaló el requirente que al presentar la declaración rectificatoria solicitó al Director Regional respectivo del Servicio de Impuestos Internos aceptar la declaración rectificatoria por el año tributario 2006 y que se dispusiera la devolución de la suma de \$7.150.200, más reajustes, monto que resulta de la declaración rectificatoria por la cantidad de \$ 6.842.879, más lo pagado equivalente a la suma de \$ 307.321.

Con fecha 16 de noviembre de 2006, el Servicio de Impuestos Internos denegó la petición del requirente por considerar que dicho régimen tributario no se encontraba vigente, toda vez que la Ley N° 20.028, de 30 de junio de 2005, dispuso en su artículo único lo siguiente:

“Derogase el inciso tercero del artículo 18 de la ley N° 19.578. Lo dispuesto en el inciso anterior regirá a contar del año tributario 2006.”

El conflicto constitucional a resolver por el Tribunal, según se indica en la sentencia consistió en:

“CUARTO: Que, de acuerdo a lo expuesto por el requirente, el conflicto constitucional que este Tribunal debiera resolver consiste en determinar, en primer término, si la aplicación del precepto legal impugnado en la gestión pendiente ya individualizada vulneraría el derecho de propiedad, garantizado en el artículo 19, n° 24°, de la carta Fundamental.

El actor sostiene, en efecto, que la aplicación del artículo único de la ley n° 20.028 afectaría su derecho de propiedad en la medida que dicha norma eliminó el beneficio tributario especial que había conferido el inciso tercero del artículo 18 de la ley n° 19.578, a los poseedores de acciones de pago de sociedades anónimas que habían adquirido dichos títulos con anterioridad al 29 de julio de 1998 y que estuvieran gravados por el Impuesto de Segunda Categoría o el Impuesto Global Complementario.

Dicho beneficio consistía en descontar de sus rentas imponibles sobre la base de ingresos efectivos, por cada año comercial, el 20% del valor efectivamente invertido en acciones de pago de sociedades anónimas abiertas, de que fueran dueños por más de un año al 31 de diciembre respectivo.

Así, a juicio del requirente, por el solo hecho de adquirir las acciones, se incorporó de pleno derecho a su patrimonio el beneficio que había establecido el inciso tercero del artículo 18 de la ley N° 19.578, del que no podría ser despojado por una ley derogatoria posterior.

Al mismo tiempo, el actor sostiene que la aplicación del precepto legal impugnado lo priva del dominio sobre la suma de dinero que el Servicio de Impuestos Internos debe devolverle en relación con su declaración anual de impuesto a la renta, privación cuyos efectos asimila a los de una expropiación;

QUINTO. Que el conflicto constitucional sometido a la decisión de esta Magistratura se extiende, asimismo, a constatar si la aplicación del precepto legal impugnado, en la causa sub lite, transgrede el artículo 1°, inciso cuarto, de la Constitución, que establece el bien común como fin del Estado. Al respecto, el requirente hace presente que de acuerdo con la historia de la ley n° 19.578, el beneficio tributario que ella consagró obedeció a la necesidad de incentivar el ahorro en la población para, entre otros fines,

frenar la creciente crisis financiera que terminó por detonar en el año 1983. Así, en su concepto, la razón de bien común que inspiró la dictación de la normativa que la ley nº 20.028 deroga, no ha sido superada, atendidas las características del escenario actual, lo que impediría proceder a tal derogación sin contradecir la finalidad propia del Estado;

SEXTO. Que el requirente también sostiene que la aplicación del precepto legal impugnado en la causa que debe fallar la Corte de Apelaciones de Santiago transgrede el numeral 26º del artículo 19 de la Carta Fundamental. No obstante, no explica las razones por las cuales ello se produciría;”

4.2. Decisión del Tribunal

El Tribunal Constitucional rechazó el requerimiento fundado en los siguientes argumentos:

1.- Respecto de la trasgresión del artículo 1º, inciso cuarto, de la Constitución, que establece el Bien Común como fin del Estado, señaló que “el beneficio tributario concedido por el nº 1, de la letra a, del artículo 57º bis de la ley sobre impuesto a la renta, prorrogado para ciertos contribuyentes por la ley nº 19.578 y derogado, finalmente, por el artículo único de la ley nº 20.028, corresponde a una rebaja de las rentas imponibles afectas al Impuesto Global Complementario o al Impuesto Único a la renta de ciertos contribuyentes que sean accionistas de sociedades anónimas abiertas y que cumplan las demás condiciones establecidas por la misma ley”. Dicho beneficio fue otorgado en “el ejercicio de la Potestad Tributaria del Estado, que si bien se inserta dentro de las facultades discrecionales del legislador, está sometido, igualmente, a un test de constitucionalidad desde el punto de vista de la razonabilidad del beneficio, atendida su idoneidad en función de las finalidades que se persiguen con su concesión (o derogación).

Lo anterior se explica, precisamente, porque la concesión de beneficios tributarios impacta en la capacidad impositiva de los contribuyentes en cuanto manifestación de la igualdad que impera en materia tributaria, según la cual a igual riqueza corresponde igual tributación. Esta igualdad en cuanto a la capacidad económica ha sido complementada, hoy en día, por la capacidad contributiva, que supone que por medio de la aplicación de ciertos tributos (o de los correspondientes beneficios y franquicias), el Estado se encuentra en condiciones de alentar o desalentar ciertas actividades en forma acorde con la obtención de los fines políticos, económicos y sociales que lo animan, los que, naturalmente, deben propender al logro del bien común". Que, "el legislador es soberano para modificar o suprimir beneficios tributarios a la luz de las nuevas circunstancias imperantes que imponen una revisión de la política fiscal existente hasta entonces. Ello no es sino la expresión del contenido dinámico y permanente del bien común en cuanto fin del Estado que obliga a éste a dar cumplimiento a los deberes específicos que le impone el inciso final del artículo 1º de la Constitución Política de acuerdo a los imperativos de cada momento histórico determinado". Que, "la historia de la tramitación de la ley nº 20.028 permite constatar que el legislador derogó el beneficio tributario a que se refería el inciso tercero del artículo 18 de la ley nº 19.578, a contar del año tributario 2006, teniendo, precisamente, en vista el cambio de circunstancias producido en el país, así como la necesidad de contribuir eficazmente a la redistribución del ingreso". "Que en lo que se refiere al objetivo del proyecto de ley que se comenta, el mismo Mensaje Presidencial aludido se encarga de precisar que la totalidad de los recursos que el Estado ahorre al derogar el beneficio tributario en cuestión se destinaría a becas para educación superior focalizadas en los alumnos de alto rendimiento académico de los sectores de menores recursos de la

población...”. Que las razones consignadas precedentemente son suficientes para que este Tribunal concluya que, en la especie, la aplicación del artículo único de la ley nº 20.028 en el proceso tributario que sustancia la Corte de Apelaciones de Santiago, rol nº 3383-2008, no producirá un resultado contrario al artículo 1º, inciso cuarto, de la Constitución, que consagra el bien común como fin del Estado. Lo anterior, por cuanto la derogación del beneficio tributario de que gozaba el contribuyente, al amparo de la normativa derogada, se funda en razones de bien común vinculadas a la redistribución del ingreso nacional, lo que es un motivo suficiente desde el punto de vista de la razonabilidad de que debe estar dotada la actuación del legislador cuando ejerce la potestad tributaria que le corresponde al Estado;

2.- En relación a la trasgresión a la garantía constitucional del derecho de propiedad asegurado en el artículo 19 N° 24 de la Constitución, el Tribunal indicó que “la doctrina especializada distingue dos tipos de situaciones al entrar en vigor una ley que modifique o suprima determinado beneficio fiscal. La primera, consiste en que antes de dicha entrada en vigor se hayan consumado diversos períodos impositivos, habiéndose devengado en cada uno de ellos la correspondiente exención. Basta, en este caso, el principio de irretroactividad para mantener los beneficios devengados a resguardo de la nueva norma. La segunda situación es la de los eventuales beneficios pendientes de producción, pero aún no devengados al no haberse verificado en su integridad el período impositivo en que se esté ni, desde luego, los sucesivos. No habiendo nacido todavía la exención derivada de estos últimos, no puede considerarse ya adquirida frente a la ley modificadora. La construcción de los derechos adquiridos resulta, pues, innecesaria en el primer caso, y de imposible aplicación en el segundo, ya que la realización del hecho imponible en cada período tendrá lugar bajo la

vigencia de la ley nueva. (Queralt, Juan Martín, y otros. "Curso de Derecho Financiero y Tributario", 6ª Edición, Editorial Tecnos, Madrid, 1995, pp. 292-293). "Que, sobre la base de lo expresado, es posible sostener que la sola adquisición de acciones de pago de sociedades anónimas abiertas, al tenor de lo dispuesto en el inciso tercero del artículo 18 de la ley nº 19.578, no confería ipso facto, a sus titulares, el beneficio tributario consistente en descontar de sus rentas imponibles sobre la base de ingresos efectivos, el 20% del valor efectivamente invertido en ellas." "Que, así y a juicio de esta Magistratura, no puede sostenerse la existencia de un derecho de propiedad sobre beneficios tributarios, como el conferido por el inciso tercero del artículo 18 de la ley nº 19.578. En efecto, su concesión por la ley sólo da derecho a exigir que se materialice, pero siempre y cuando se cumplan las condiciones que la misma ley ha señalado para su concreción. De allí que pueda sostenerse, válidamente, que el beneficio tributario involucrado en estos autos corresponde a una mera expectativa de derecho, cuya irrevocabilidad sería, por lo demás, incompatible con el ejercicio de la potestad tributaria del Estado en los términos ya explicados;

3.- Finalmente respecto de la eventual trasgresión del artículo 19 Nº 26 de la Constitución Política del Estado, el Tribunal no se pronuncia por no haber fundamentado el requirente la eventual transgresión.

4.3. Comentario

Resulta interesante esta sentencia, por cuanto aplica para desestimar el recurso, por un lado, el juicio de ponderación entre dos principios constitucionales, como son el bien común establecido en el artículo 1º inciso 4º de la Constitución y el derecho de propiedad establecido en el artículo 19 Nº 24 del mismo texto constitucional, dando preeminencia al principio del bien común por las razones que expone y, por otro, reconoce la doctrina

de los derechos adquiridos amparado por el derecho de propiedad, pero que no tiene aplicación al caso sometido a su conocimiento, por tratarse de una mera expectativa.

Claramente, en mi opinión, dado que lo solicitado por el requirente fue precisamente la mantención del beneficio ya derogado -no que éste se respetará para el año tributario 2006-, por estimar que sobre él tenía un derecho adquirido amparado por el derecho de propiedad, me parece adecuada la solución del Tribunal, ya que la potestad tributaria del Estado es irrenunciable, por lo que no resulta posible limitar dicha facultad sin contravenir lo previsto en los artículos 63 y 63 de la Constitución Política. Claramente el requirente no tiene derechos adquiridos sobre el beneficio tributario, ya que el supuesto de hecho de la exención aún no lo había realizado al tiempo de la modificación legislativa. Por otro lado, el juicio de ponderación entre dos normas constitucionales aplicado por el Tribunal Constitucional, deja de manifiesto lo que hemos expuesto en esta tesis en orden a que los principios en que se puede fundar una protección constitucional del principio de irretroactividad de la ley, pueden ceder frente a otros derechos constitucionales.

5. Jurisprudencia de la Excelentísima Corte Suprema en materia de irretroactividad de la ley

Al igual que respecto del Tribunal Constitucional, encontramos en la jurisprudencia de la Corte Suprema revisada, pocos fallos en que se resuelven problemas de retroactividad y más bien orientados a la aplicación de preceptos con efecto retroactivo por parte de la Autoridad Administrativa y Judicial.

5.1. Sentencia de fecha 1º de octubre de 2013, dictada por la Excma. Corte Suprema en causa Rol 734-2013 caratulada "Ramón Prieto Trespacios con Servicio de Impuestos Internos".

5.1.1. Planteamiento del problema

En los autos señalados sobre procedimiento de reclamación de giros emitidos por diferencia de impuesto territorial iniciado por el contribuyente don Ramón Prieto Trespacios, el mencionado contribuyente señala que el Servicio de Impuestos Internos practicó en el año 2005 una tasación general de bienes raíces no agrícolas, emitiendo en octubre de 2011 una resolución modificatoria del valor de avalúo de la propiedad de autos, informándose al contribuyente en noviembre del mismo año el cobro suplementario de contribuciones correspondiente al segundo semestre de 2008, primer y segundo semestre de los años 2009, 2010 y 2011.

El demandante señala que la actuación del Servicio conculca, en primer término, lo dispuesto en los artículos 26 del Código Tributario y 706 y 707 del Código Civil, normas que consagran lo que se conoce en materia tributaria como el principio del precedente, conforme al cual si un contribuyente se acoge de buena fe a la interpretación realizada por el Servicio de Impuestos Internos, éste no puede cobrar un impuesto con efecto retroactivo.

En segundo lugar, señala que al ratificar la Corte de Apelaciones de Valparaíso los giros impugnados se ha infringido lo establecido en los artículos 13 de la ley 17235, 52 de la ley 19.880, 26 del Código Tributario, 52 y 53 del Código Civil, 19 N° 24 y 26 de la Constitución Política de la República, ya que la primera de estas disposiciones establece que las retasaciones solo tienen efecto desde el día 1 de enero del año siguiente al hecho que determine la modificación o del 1 de enero del año siguiente a

aquel en que el Servicio constate la causal respectiva. La nueva tasación se hizo el 2011, por lo que debe regir desde el 1 de enero de 2012, pero el Servicio la ha aplicado desde el 1 de enero de 2008, dándole un efecto retroactivo contrario a la norma citada. Esta prohibición está reforzada por el artículo 52 de la ley 19880, que dispone que los actos administrativos no tendrán efecto retroactivo, salvo cuando produzcan consecuencias favorables para los interesados y no lesionen derechos de terceros, supuesto que no concurre en la especie. Señala además que los casos de excepción del artículo 13 deben estar debidamente acreditados por el ente fiscalizador, y en autos no existe prueba alguna en tal sentido, por lo que debe aplicarse la regla general, esto es, que el nuevo avalúo rige desde el 1 de enero del año siguiente. Además, conforme lo dispuesto en el artículo 26 del Código Tributario, que data del 31 de diciembre de 1974, fecha de la dictación de este cuerpo legal, se puede sostener que el artículo 13 de la ley 17.235, que proviene del antiguo artículo 28 de la misma ley, dictada en el año 1969, ha sido tácitamente derogado, al consagrar la primera de las disposiciones la prohibición de retroactividad en el caso de una actuación de buena fe del contribuyente que se ajusta a las interpretaciones de las leyes tributarias, prohibiendo que un acto administrativo revocatorio tenga efectos retroactivos, lo que se ve ratificado por el artículo 19, numerales 24 y 26 de la Constitución Política de la República, incorporados al ordenamiento jurídico en el año 1980, con vigencia desde el 11 de marzo de 1981 y el artículo 52 de la ley 19880, dictada en el año 2003.

Por ello, agrega, que si el conjunto de normas citadas son antagónicas con el artículo 13 de la ley 17.235, este conflicto se soluciona conforme a los artículos 52 y 53 del Código Civil, de acuerdo al criterio de la temporalidad, por lo que es posible sostener la derogación tácita del

mencionado artículo 13, por las demás disposiciones mencionadas y la Constitución Política de la República.

5.1.2. Conflicto a resolver en concepto de la Corte Suprema

“Que, entonces, debe dilucidarse si el artículo 26 del Código Tributario derogó tácitamente el artículo 13 inciso 2° de la Ley 17.235, que permite la aplicación retroactiva de las modificaciones de avalúo efectuadas conforme al artículo 10 del mismo texto y, en caso de ser negativa la respuesta a esta interrogante, si el efecto retroactivo contemplado en la primera de las disposiciones mencionadas, comprende o no al contribuyente de buena fe” (Motivo 4°).

5.1.3. Solución al conflicto contenido en la sentencia

En relación con la alegación de si el artículo 26 del Código Tributario derogó tácitamente el artículo 13 inciso 2° de la Ley 17.235, que permite la aplicación retroactiva de las modificaciones de avalúo efectuadas conforme al artículo 10 del mismo texto, la Corte concluyó que siendo el inciso 2° del artículo 13 de la Ley 17.235 una norma especial, la general del artículo 26 no ha tenido la virtud de derogarla tácitamente.

En relación a si el efecto retroactivo contemplado en la primera de las disposiciones mencionadas, comprende o no al contribuyente de buena fe, la Corte resolvió que entre las distintas interpretaciones posibles del inciso 2° del artículo 13 de la Ley 17.235 que se han enunciado, debe preferirse aquélla que no contravenga la prohibición constitucional de establecer tributos manifiestamente injustos (artículo 19 N° 20, inciso 2°), situación que podría predicarse de aceptar la aplicación retroactiva de un impuesto

al contribuyente como consecuencia de haber omitido la propia Administración todos los elementos disponibles para su correcta determinación, omisión en la que el administrado no ha tenido participación ni injerencia , y que, en el lapso entre el error y su corrección, ha cumplido de buena fe con su obligación de pagar el tributo que creía acertadamente determinado. Agrega la Corte que "con esta decisión no se contraviene el principio de legalidad, o de reserva legal, en materia de tributos, consagrado en los artículos 6º, 7º, 19 Nº 20, 63 y 65 de la Constitución Política de la República, pues en caso alguno debe entenderse que se ha establecido aquí una exención del pago del impuesto territorial por vía jurisdiccional. En efecto, en cumplimiento del principio y mandato de inexcusabilidad consagrado en el inciso 2º del artículo 76 de nuestra Carta Máxima, se ha procedido, a requerimiento de un contribuyente, a determinar el correcto alcance que debe darse a una norma, actividad en que reside la esencia de un Tribunal de Casación".

5.1.4. Comentario

En este fallo La Corte Suprema, con un voto en contra, se reconoce expresamente como principio general en materia tributaria el de la irretroactividad, amparándose no sólo en las normas del Código Tributario y el Derecho común, sino también en el artículo 19 Nº 20 de la Constitución Política, en lo relativo a el establecimiento de impuestos manifiestamente injustos o arbitrarios para interpretar un precepto legal de manera que no produzca efecto retroactivo en su aplicación. Se reconoce implícitamente en mi concepto el principio de la confianza legítima como elemento de la seguridad jurídica, al proteger la buena fe del contribuyente.

5.2. Sentencia de fecha 1º de octubre de 2013, dictada por la Excma. Corte Suprema en causa Rol 8135-2012 caratulado "Pablo Saraff Aragón con Servicio de Impuestos Internos"

En esta sentencia, trata un caso similar con un planteamiento del problema y conflicto a resolver idéntico, por lo que sólo la reproduciremos, sin analizarla. La única diferencia es que en este caso la Corte de Apelaciones de Valparaíso había acogido el reclamo porque estimó que el artículo 13 de la Ley 17235, había sido derogado tácitamente por el artículo 26 del Código Tributario. La Corte Suprema, si bien estableció que no existía tal derogación, siguiendo la doctrina del fallo anterior y con los mismos argumentos, estableció que la recta interpretación del artículo 13, en comento, es que no regía respecto del contribuyente de buena fe y estimó que, en consecuencia, el error de derecho de estimar tácitamente derogado el precepto no tenía influencia sustancial en lo dispositivo del fallo, porque igualmente correspondía acoger el reclamo y por tanto desechar el recurso de casación intentado.

5.3. Sentencia de fecha 22 de diciembre de 2009, dictada por la Excma. Corte Suprema en causa Rol 185-2008, caratulados "Pedro Moral Fernández Limitada con Servicio de Impuestos Internos.

5.3.1. Planteamiento del Problema

El recurso denuncia la infracción de los artículos 200 del Código Tributario, 9 del Código Civil, 2 y 3 del Código Tributario, 94 y 95 del Código Penal, explicando que la Corte de Apelaciones de San Miguel no acogió la excepción de prescripción interpuesta por la contribuyente, al establecer un

plazo de prescripción de seis años, fundándose en el inciso 3º del artículo 200 del Código Tributario, respecto de la sanción de multa por infracción a lo dispuesto en el artículo 97 N° 4 del mismo cuerpo legal, no obstante que los hechos tuvieron lugar con anterioridad a la dictación de la Ley 19.506, que agregó el inciso 3º y del inciso final del artículo 200 del Código Tributario que vino a reglar el tiempo en que prescribían las acciones del Fisco para perseguir la aplicación de sanciones pecuniarias.

5.3.2. Conflicto a resolver en concepto de la Corte Suprema

El conflicto a resolver es si correspondía aplicar a los hechos de autos que se reputaron constitutivos de la infracción contemplada en el artículo 97 N° 4 del Código Tributario, el plazo de prescripción del artículo 200 del mismo Código o el derecho común contenido en los artículos 96 y 97 del Código Penal, dado que los plazos de prescripción contenidos en la primera disposición fueron introducidos por una ley posterior a la comisión de los hechos.

5.3.3. Solución al conflicto contenido en la sentencia

La sentencia decide que se incurrió en "error de derecho, al aplicar equivocadamente en el caso de aquellas facturas de fecha anterior al 30 de julio de 1997 el plazo del artículo 200 del Código Tributario y no, como correspondía hacerlo, las disposiciones contenidas en los artículos 94 y 95 del Código Penal, ya que determinados hechos se perpetraron antes de la vigencia de la Ley N° 19.506, remontándose al año 1996 y 1997, esto es, tres y cuatro años antes de efectuarse la denuncia, que tiene fecha 24 de marzo de 2000".

5.3.4. Comentario

Esta sentencia, si bien no se fundamenta en disposiciones constitucionales, recoge claramente el principio que la ley tributaria penal no puede tener efecto retroactivo.

En todo caso, claramente se trata de una norma de carácter infraccional donde se aplican supletoriamente los principios del derecho penal, aun cuando con matices, -como ha indicado el Tribunal Constitucional en sentencias como la Rol 244 del año 1996-, por lo que la solución dada por la Corte se ajusta a la norma del artículo 19 N° 3 de la Carta Fundamental, que contempla el principio de irretroactividad de la ley penal.

6. Jurisprudencia de los Tribunales Tributarios y Aduaneros

En nuestra revisión de fallos de dicho Tribunal, no encontramos sentencias que se relacionen con el tema de esta tesis.

CAPÍTULO IV

ANÁLISIS DE ALGUNAS DISPOSICIONES DE LA LEY 20.780, REFORMA TRIBUTARIA QUE MODIFICA EL SISTEMA DE TRIBUTACIÓN DE LA RENTA E INTRODUCE DIVERSOS AJUSTES EN EL SISTEMA TRIBUTARIO, PUBLICADA EN EL DIARIO OFICIAL EL 29 DE SEPTIEMBRE DE 2014, EN QUE PUDIERAN PLANTEARSE HIPÓTESIS DE RETROACTIVIDAD DE LA LEY TRIBUTARIA.

1. Ganancias ocasionales en la enajenación de bienes raíces

1.1. Régimen anterior

El Régimen anterior a la dictación de la Ley 20.780, en materia de ganancias ocasionales de capital, regulado en el artículo 17 N° 8 y 18 de la Ley de Impuesto a la Renta establecía que el mayor valor obtenido en la enajenación de un bien raíz, por ser una ganancia de capital, se consideraba un ingreso no constitutivo de renta.

De acuerdo a esto, el mayor valor en la enajenación de bienes raíces, como también en el caso de la enajenación de derechos o cuotas respecto de los mismos, podía estar afecto a dos formas de tributación:

a) Al régimen general, donde la renta se grava con el impuesto de Primera Categoría y con el Impuesto Global Complementario o Adicional, según corresponda; y

b) Al régimen especial, en cuya virtud se clasifica al mayor valor como un ingreso no constitutivo de renta.

Los requisitos para que el mayor valor producido en la enajenación de bienes raíces no fuera constitutivo de renta, eran los siguientes:

- Que se trate de bienes raíces situados en Chile, los derechos o cuotas sobre ellos, poseídos en comunidad, efectuada por personas naturales o sociedades de personas formadas exclusivamente por personas naturales, que no formen parte del activo de empresas que declaren su renta efectiva que declaren cualquier clase de rentas efectivas de la primera categoría sobre la base de un balance general según contabilidad completa.
- Que no exista habitualidad en este tipo de operaciones.
- Que la enajenación no se realice a una sociedad donde el enajenante tenga determinada participación o tenga interés.

Respecto de la habitualidad, de conformidad al inciso primero del artículo 18 de la LIR, los contribuyentes "habituales" en este tipo de operaciones quedan excluidos del régimen especial. Sin embargo, el artículo 18 no definía qué debe entenderse por habitualidad, sino que se limitaba a permitir en el inciso segundo del mismo artículo 18, al Servicio de Impuestos Internos calificar la habitualidad de dichas operaciones.

La misma norma establecía presunciones de "habitualidad". La primera de ellas constituye una presunción de derecho, la que se aplicará en las siguientes situaciones, cuando la enajenación se produzca dentro de los cuatro años siguientes a la adquisición o construcción, según sea el caso:

- En los casos de subdivisión de terrenos urbanos o rurales.
- En la venta de edificios por pisos o departamentos.

La segunda presunción es simplemente legal y se aplicará bajo el requisito de que entre la adquisición o construcción de bien raíz y su

enajenación transcurra un plazo inferior a un año y en las siguientes situaciones:

- En los casos distintos a la subdivisión de terrenos urbanos o rurales.
- En los casos distintos a la venta de edificios por pisos o departamentos.

1.2 Nuevo Régimen

Conforme a las modificaciones introducidas por la Ley 20.780, se debe distinguir entre los bienes adquiridos hasta antes del 1º de enero de 2004 por personas naturales, que se rigen por la tributación anterior; y los bienes adquiridos después de esa fecha.

Bienes adquiridos desde el año 2004 en adelante: Para que la ganancia de capital constituya un ingreso no renta deben cumplirse los siguientes requisitos copulativos:

- (i) enajenante debe ser una persona natural residente o domiciliada en Chile;
- (ii) adquirente debe ser una entidad no relacionada;
- (iii) entre la fecha de adquisición y enajenación debe haber transcurrido más de un año, o cuatro años en caso de venta de edificios por piso o departamentos o subdivisión de terrenos, y
- (iv) constituirá ingreso no renta únicamente la parte de la ganancia que no exceda de 8.000 UF, independientemente del número de bienes raíces que posea el contribuyente, y de las enajenaciones realizadas.

Si no se cumplen los requisitos mencionados en (i), (ii) y (iii) anterior, el total de la ganancia de capital se encontrará afecta al régimen general.

Por su parte, si se cumplen los requisitos mencionados, pero se excede el límite de las 8.000 UF, el exceso se encontrará afecto, en el año en que se produzca, a:

- (i) Impuesto Global Complementario en carácter de único, con la posibilidad de reliquidarse durante el tiempo que el contribuyente fue dueño del bien raíz (máximo de 10 años); o
- (ii) Impuesto único y sustitutivo de 10%, aplicado sobre base percibida.

Se considera ganancia tributable la diferencia entre el costo de adquisición reajustado y el valor de enajenación. Por su parte, el costo de adquisición estará determinado por el valor de adquisición más mejoras, siempre que estas últimas hayan sido declaradas debidamente al SII para efectos del avalúo fiscal.

Por su parte, si la adquisición fue realizada antes de diez años al 31 de diciembre de 2014, el mayor valor obtenido en la enajenación se rige por el régimen anterior.

1.3 Normas transitorias respecto de bienes raíces adquiridos con anterioridad a la entrada en vigencia de la Ley 20.780 y especiales para la primera enajenación de bienes raíces agrícolas posteriores al cambio de régimen de renta efectiva

Se aplica a los enajenantes de bienes raíces adquiridos con anterioridad a la fecha de publicación de la ley en el Diario Oficial (29.09.2014), que sean personas naturales con domicilio o residencia en Chile, que no sean contribuyentes del impuesto de primera categoría que declaren su renta efectiva, quienes podrán considerar, para las enajenaciones a partir del 01.01.2017, como valor de adquisición:

i) el valor de adquisición, reajustado de acuerdo a la variación del IPC, con desfase de un mes, más las mejoras conforme a la regla anterior.-

ii) el avalúo fiscal respectivo vigente al 1º de enero de 2017, reajustado de acuerdo a la variación del IPC entre el mes de diciembre de 2016 y el mes anterior al de la enajenación.-

iii) el valor de mercado acreditado fehacientemente ante el Servicio por el contribuyente, a la fecha de publicación de la ley (29.9.2014).- Esta tasación deberá ser comunicada hasta el 31 de diciembre de 2015.-

Sin perjuicio de lo dicho, el mayor valor obtenido en las enajenaciones de los bienes raíces, efectuadas por los contribuyentes señalados, cuando hayan sido adquiridos antes del 1º de enero de 2004, se sujetarán a las disposiciones de la LIR, según su texto vigente al 31 de diciembre de 2014.-

En relación a la primera enajenación de bienes raíces agrícolas con posterioridad al cambio a régimen de renta efectiva a partir del 1º de enero de 2016, respecto de inmuebles agrícolas adquiridos con anterioridad se sujetan a las siguientes normas:

El valor de enajenación, incluido el reajuste del saldo de precio, tendrá el carácter de ingreso no constitutivo de renta hasta la concurrencia de cualquiera de las siguientes cantidades a elección del contribuyente:

a) El valor de adquisición del predio respectivo reajustado en el porcentaje de variación experimentado por el Índice de Precios al Consumidor entre el último día del mes anterior a la adquisición y el último día del mes que antecede al término del año comercial anterior a aquel en que se efectúa la enajenación.

b) Su avalúo fiscal a la fecha de enajenación.

c) El valor comercial del predio determinado según la tasación que, para este sólo efecto, practique el Servicio de Impuestos Internos.

d) El valor comercial del predio, incluyendo sólo los bienes que contempla la ley N° 17.235, determinado por un ingeniero agrónomo, forestal o civil, con, a lo menos, diez años de título profesional. Dicho valor deberá ser aprobado y certificado por una firma auditora registrada en la Superintendencia de Bancos e Instituciones Financieras o por una sociedad tasadora de activos.

1.4. Hipótesis de Retroactividad

La hipótesis de retroactividad que podría plantearse, es si las personas naturales o sociedades de personas formadas exclusivamente por personas naturales que enajenen bienes raíces con posterioridad al 1º de enero de 2017, cuya adquisición ocurrió con anterioridad al 1º de enero de 2004, podría alegar la existencia de una norma retroactiva en la reforma introducida por la Ley 20.780.

En nuestro concepto, para determinar si estamos en presencia de una hipótesis de retroactividad, debemos determinar cuál es el hecho imponible sobre el cual se aplica el impuesto.

Claramente, al tenor de lo previsto en el artículo 17 numeral 8 de la Ley de Impuesto a la Renta, es precisamente la enajenación, que la propia norma sitúa temporalmente a la fecha del instrumento respectivo. Por consiguiente, se trata de un hecho imponible simple que se perfecciona con la fecha del instrumento en que se produce la enajenación.

Luego, la norma sería retroactiva si se afecta a enajenaciones ya realizadas y, no lo sería, en caso contrario. Por consiguiente, en la situación planteada no vemos la concurrencia de una hipótesis de retroactividad.

2. Retiros en exceso

2.1 Régimen anterior

Hasta la Ley 20.780, los retiros en exceso aplicables sólo a las sociedades de personas y personas naturales -no a las sociedades anónimas-, no generaban ningún impuesto final, esto es, ni Impuesto Global Complementario, ni Adicional, sino hasta el primer ejercicio en que la empresa tuviere utilidades y así sucesivamente hasta el término de giro en que no pagaba ningún impuesto, todo ello según lo establecía el artículo 14 A 1º b) y antiguo artículo 38 bis de la Ley de Impuesto a la Renta.

2.2 Nuevo Régimen

La Ley 20.780, modificó los artículos 14 y 38 de la Ley de Impuesto a la Renta, estableciendo en la letra d), del Nº 3, de la letra A, del nuevo artículo 14, vigente entre el 1º de enero de 2015 y 31 de diciembre de 2016, que no se podrá generar nuevos retiros en exceso. Respecto del tratamiento tributario que debe darse a los retiros en exceso que se hayan determinado hasta el 31 de diciembre de 2014, se precisó en el número 4 del número I.-, del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley 20.780, que se consideran realizados en el primer ejercicio posterior en que la empresa tenga utilidades tributables determinadas en conformidad a las nuevas disposiciones del artículo 14 en la oportunidad, forma y orden de imputación indicado en ella misma, afectándole la tributación hay señalada. Además se considera la opción transitoria de pago de un impuesto único de un 32% sustitutivo sobre los retiros en exceso determinados al 31

de diciembre de 2014, efectuados con anterioridad al 31 de diciembre de 2013.

2.3. Hipótesis de Retroactividad

En mi concepto, se puede plantear como hipótesis, si el tratamiento tributario establecido en el número 4 del número I.-, del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley 20.780, que dicha norma otorga a los retiros en exceso determinados al 31 de diciembre de 2014, podría tener efecto retroactivo respecto de los contribuyentes que efectuaron retiros en exceso con anterioridad a la fecha de entrada en vigencia de la Ley.

Al igual que en el caso anterior, para determinar la posible existencia de un efecto retroactivo de la norma debemos atenernos al hecho gravado, que, en este caso, sería el retiro, el cual es un hecho imponible simple que se perfecciona en la fecha del mismo. El retiro, en este caso, se habría efectuado con anterioridad a la vigencia de la norma que lo grava con impuesto por el sólo hecho del retiro. En definitiva, la nueva Ley creó un nuevo impuesto, ya que, antes, sólo tributaba cuando había utilidades, como en el Régimen general, con la única diferencia, que en estos casos, el retiro era anterior a la existencia de la utilidad y no a la inversa como en el primer Régimen.

De acuerdo al análisis efectuado, en nuestro concepto, tratándose de los retiros en exceso efectuados con anterioridad a la vigencia de la nueva Ley, existiría retroactividad propia y en grado máximo que permitiría reclamar de su inconstitucionalidad a través de un requerimiento ante el Tribunal Constitucional por vulneración de las garantías constitucionales del artículo 19 N° 20, 24 y 26 y 63 y 65 de la Constitución Política de 1980, según ya lo hemos estudiado.

3. Régimen del 14 Bis de la Ley de Impuesto a la Renta

3.1 Régimen anterior

Era un beneficio tributario que podían utilizar los contribuyentes obligados a declarar renta efectiva según contabilidad completa, por las rentas del artículo 20 de la Ley de la Renta, y cuyos ingresos anuales por ventas, servicios u otras actividades de su giro, no hayan excedido un promedio anual de 5.000 unidades tributarias mensuales en los tres últimos ejercicios, o en el caso de los que inician actividades, los que determinen un capital propio inicial igual o inferior al equivalente de 1000 Unidades Tributarias Mensuales del mes en que ingresen.

Dicho régimen especial de tributación con impuesto a la renta da la opción de pagar los impuestos anuales de primera categoría y global complementario o adicional, sobre todos los retiros en dinero o en especies que efectúen los propietarios, socios o comuneros, y todas las cantidades que distribuyan a cualquier título las sociedades anónimas o en comandita por acciones, sin distinguir o considerar su origen o fuente, o si se trata o no de sumas no gravadas o exentas

3.2. Régimen actual

El artículo 1º N° 5 de la Ley 20.780, derogó el régimen del 14 bis a contar del 1º de enero de 2015 y estableció en su Artículo Tercero Transitorio numeral II que los contribuyentes que al 31 de diciembre de 2014 se encuentren acogidos a dicho régimen, podrán mantenerse en él

hasta el 31 de diciembre de 2016, entendiéndose en tal caso, vigentes todas las normas existentes al 31 de diciembre de 2014 relacionadas con éste, sólo respecto de los contribuyentes referidos y por el período señalado.

El 01 de enero de 2017 se incorporan al régimen de renta efectiva según contabilidad completa (Art. 14 A o 14 B) y se generan los siguientes efectos:

- Las rentas que se determinen al 31 de diciembre de 2016, por comparación del capital propio al incorporarse al régimen del 14 bis y el capital propio al 31 de diciembre de 2016, se incorporan en esa misma fecha al FUT, sin derecho al crédito de 1ª categoría y afectándose con el Impuesto Global Complementario en la oportunidad en que ellas se retiren o distribuyan, si es que exceden de las cantidades registradas según el nuevo artículo 14 A y 14 B, vigentes desde el 01 de enero de 2017.

- Si al 31 de diciembre de 2016 existiere un remanente de crédito de 1ª categoría originado en el FUT existente a la fecha en que el contribuyente abandonó el régimen general para irse al 14 Bis (Artículo 1º Ley 18.775), éste mantendrá su carácter de tal respecto de las utilidades que de acuerdo a lo dicho en el párrafo anterior, deban incorporarse al FUT y hasta la concurrencia de estas últimas, extinguiéndose la parte del crédito que no pueda asignarse a tales utilidades.

- El monto del crédito acumulado al 31 de diciembre de 2016 se dividirá por 0,25 y el resultado será el monto de las utilidades que se registrarán en el FUT con derecho al crédito del 25%.

- Cuando corresponda imputar retiros o distribuciones con cargo a dichas utilidades y solo una parte de ellas goce del crédito, el contribuyente optará libremente por efectuar la imputación a unas u otras.

Si al 1 de enero de 2017 el contribuyente opta por incorporarse al régimen simplificado del artículo 14 Ter, reuniendo los requisitos exigibles a contar de esa fecha, se produce lo siguiente:

- Las rentas determinadas al 31 de diciembre de 2016 por la diferencia del capital propio al incorporarse al régimen del 14 bis y el capital propio al 31 de diciembre de 2016, se gravarán de acuerdo al artículo 38 bis según su texto vigente a esa misma fecha, esto es, con un impuesto único del 35% por aquella parte de dichas utilidades que correspondan a personas naturales que no tributan por renta efectiva según contabilidad completa.

-El empresario, socio o accionista afectado por tal impuesto del 35% puede optar al 30 de abril de 2017 por afectar su parte correspondiente a las mencionadas utilidades con el promedio de las tasas más altas de Global Complementario de los seis ejercicios anteriores (2010 – 2015), utilizando como crédito el impuesto del 35% y pidiendo la devolución o imputación de la diferencia a su favor, todo ello de acuerdo con las normas de los N° 1 y 2 del artículo 38 bis vigente al 31 de diciembre de 2016.

3.3. Hipótesis de retroactividad

Las preguntas que surgen frente a esta derogación del Régimen tributario del 14 bis, son las siguientes:

1.- Si los contribuyentes que al 29 de septiembre de 2014 se habían incorporado al Régimen del artículo 14 bis que se derogó, pueden sostener que la nueva Ley es retroactiva y que, por tanto, se afectó su derecho a permanecer en dicho régimen tributario y,

2.- Si pueden sostener que, respecto de las utilidades no retiradas, los contribuyentes conservan el derecho a tributar cuando se efectúe su retiro, o sea, si respecto de dichas utilidades ya devengadas conservan el tratamiento establecidos en la ley anterior.

En relación a la primera interrogante, debemos indicar que sostener que los contribuyentes tienen un derecho adquirido consistente en el derecho a permanecer por siempre en el citado Régimen, importaría limitar la Potestad Tributaria del Estado, que es irrenunciable y trasgredir el principio de la reserva legal de los tributos establecidas en los artículos 63 y 65 de la Constitución Política del Estado, en mérito del cual sólo una ley puede: "Imponer, suprimir, reducir o condonar tributos de cualquier clase o naturaleza, establecer exenciones o modificar las existentes, y determinar su forma, proporcionalidad o progresión". Por lo anterior, estimamos que no habiendo un derecho que cautelar, sino una mera expectativa, no habría una hipótesis de retroactividad.

En relación a la segunda interrogante, debemos indicar que el Régimen del artículo 14 bis, no establecía una exención de impuesto, sino una postergación de su pago para una época determinada, regulando en sus disposiciones transitorias el tratamiento de las utilidades no retiradas en las diversas hipótesis que ya vimos, y en ellas, no se observa un efecto retroactivo de la norma, por cuanto permite que las utilidades no retiradas permanezcan en FUT y se afectaran con Impuesto Global Complementario una vez que se retiren o distribuyan.

4. La situación del IVA en los bienes raíces

4.1. Régimen vigente

Con anterioridad a la dictación de la Ley 20.780, la actividad de la construcción se encontraba gravada con el Impuesto al Valor Agregado o IVA. De esta manera, la actividad de la construcción quedaba afectada al impuesto señalado cuando la empresa constructora prestara un servicio de construcción (mediante un contrato general de construcción por administración), o cuando realizara la venta de un inmueble construido totalmente por ella o en parte, por un tercero para ella (mediante un contrato general de construcción a suma alzada equiparado a venta).

4.2. Nuevo Régimen

La Reforma Tributaria afectó con el Impuesto al valor Agregado la venta de inmuebles, como una forma de poner término a lo que se consideró, por sus autores, como una práctica elusiva de división de los giros "inmobiliario" y "construcción".-

Conforme al artículo 2 y Sexto y Séptimo Transitorio de la Ley 20.780, a partir del 1º de enero de 2016, entrarán en vigencia las nuevas normas sobre la aplicación de IVA a las ventas habituales de bienes corporales inmuebles o no, independiente de que sean nuevos o que haya mediado la actividad de la construcción, excluidos los terrenos.-

Se establecen presunciones simplemente legales de habitualidad, consistentes en que se presumirá que existe habitualidad en los casos de venta de edificios por pisos o departamentos, siempre que la enajenación se produzca dentro de los cuatro años siguientes a la adquisición o

construcción, en su caso y, en todos los demás casos, se presumirá la habitualidad cuando entre la adquisición o construcción del bien raíz y su enajenación transcurra un plazo igual o inferior a un año. No se considerará habitual la enajenación de inmuebles que se efectúe como consecuencia de la ejecución de garantías hipotecarias.

La transferencia de inmuebles efectuada por contribuyentes con giro inmobiliario efectivo, podrá ser considerada habitual.

La base imponible en la venta de bienes corporales inmuebles usados, en cuya adquisición no se haya soportado IVA, realizada por un vendedor habitual, será la diferencia entre el precio de venta y compra, debiendo descontarse del precio de compra y del precio de venta el valor del terreno que se encuentre incluido en ambas operaciones.

Para estos efectos, el vendedor podrá deducir del precio de venta como valor máximo asignado al terreno, el valor comercial de éste a la fecha de la operación.- Efectuada esta deducción, el vendedor deberá deducir del precio de adquisición del inmueble una cantidad equivalente al porcentaje que represente el valor comercial asignado al terreno en el precio de venta.

Se estableció que se encuentran exenta la venta de una vivienda efectuada al beneficiario de un subsidio habitacional otorgado por el Ministerio de Vivienda y Urbanismo, cuando ésta haya sido financiada, en todo o en parte, por el referido subsidio. Lo mismo respecto de arriendo con opción de compra.

Se reduce el tope de Unidades de Fomento de 4.500 UF a 2.000 UF, de la franquicia del crédito del 65% del IVA, a que pueden acogerse las empresas constructoras en conformidad al artículo 21 del Decreto Ley 910.-

4.3. Disposiciones transitorias

No se aplicará el impuesto a las ventas de inmuebles que se hubiere celebrado en virtud de un contrato de promesa con anterioridad al 01 de enero de 2016, mediante escritura pública o instrumento privado protocolizado.- Lo mismo respecto del arriendo con opción de compra.-

Estarán exentas del impuesto las ventas de inmuebles siempre que dichos bienes cuenten al 1º de enero de 2016 con el permiso de edificación, y las ventas se efectúen dentro del año 2016.

Los contribuyentes que partir del año 2016 deban recargar el impuesto por la venta de inmuebles tendrán derecho a crédito fiscal por el impuesto soportado en la adquisición o construcción de dichos inmuebles, aun cuando este haya sido soportado con anterioridad a la fecha en que deban recargar dicho impuesto, pero dentro de los plazos de prescripción del art. 200 del Código Tributario, contado desde esta última fecha.

4.4. Hipótesis de retroactividad

Dado que la modificación rige a contar del 1º de enero del año 2016 y dejó a salvo la venta de inmuebles efectuadas con anterioridad a esa fecha y las ventas que se perfeccionan después, pero que pueden considerarse que tenían una especie de título anterior, no visualiza hipótesis de retroactividad con importancia académica.

5. La situación del IVA en los contrato de arriendo con opción de compra sobre bienes corporales inmuebles

5.1 Régimen anterior

Hasta la Ley 20.780, estaban afectas a IVA las promesas de venta de bienes corporales inmuebles de propiedad de una empresa constructora de su giro y los contratos de arriendo con opción de compra que celebren estas empresas respecto de los inmuebles señalados y los comunidades por inmuebles construidas total o parcialmente por ellos, to ello según establecía el artículo 8º letra l) del D.L. 825.

5.2 Nuevo Régimen

La Ley 20.780, modificó la letra l del artículo 8º del D.L. 825 indicado, gravando con IVA las promesas de venta y los contratos de arriendo con opción de compra que recaigan sobre bienes corporales inmuebles realizadas por un vendedor.

En conformidad al artículo quinto transitorio N° 1 esta modificación entra en vigencia a contar del 1 de enero de 2016.

5.3. Hipótesis de Retroactividad

La hipótesis de retroactividad que se puede plantear dice relación con la situación de los contratos de arriendo con opción de compra sobre bienes corporales inmuebles que realice un vendedor y que se hubieren celebrado con anterioridad al 1 de enero de 2016 y, específicamente, si corresponde

gravar con IVA las cánones que se paguen después de la fecha de entrada en vigencia de la nueva norma.

A propósito de dicha situación el Servicio de Impuestos Internos, mediante Ord. 1835, de fecha 14 de julio de 2015, respondiendo una consulta de una empresa de leasing inmobiliario, señaló que correspondía que fueran gravados con IVA, "por cuanto al ser el arrendamiento un contrato de tracto sucesivo, las obligaciones van naciendo y extinguiéndose sucesiva y periódicamente mientras dure su vigencia, de manera que cumplida con una de las obligaciones, nace otra de la misma naturaleza y extinguida ésta, la próxima, y así sucesivamente".

Para dilucidar el tema, debemos, en primer término, responder la interrogante acerca de si el contrato de leasing tiene la naturaleza jurídica de un contrato de tracto sucesivo.

Los contratos de tracto sucesivo o de ejecución sucesiva son aquellos en que las obligaciones que emanan del contrato para las partes o, a lo menos para una de ellas, se van cumpliendo en un lapso escalonado de tiempo y consisten en prestaciones periódicas o continuas, desarrollándose las prestaciones a medida que el tiempo transcurre.

El contrato de arriendo con opción de compra es un contrato de tracto sucesivo, ya que, como indica Ortuzar (1990), "se va cumpliendo en el tiempo, normalmente mes a mes, en término que las obligaciones del contrato se van extinguiendo y renovando sucesivamente, ya que el arrendador proporciona el goce de la cosa y el arrendatario paga la renta fijada por el período que corresponda." ⁸⁹

⁸⁹ Ortuzar, A. (1990). El Contrato de Leasing, Primera Edición, Primer reimpresión 1995, p. 37. Santiago. Editorial Jurídica de Chile.

Ahora bien determinada la calidad de contrato de tracto sucesivo del leasing, corresponde analizar en qué casos se puede considerar retroactiva una nueva norma cuando ésta afecta a un contrato que tenga dicha calidad.

Para dilucidar el tema debemos remitirnos a los conceptos, que ya vimos, acerca de cuándo se entiende doctrinariamente que una norma es retroactiva. En este punto cobra importancia la clasificación que distingue entre retroactividad de grado mínimo o débil, medio y máximo o fuerte, conforme a la cual la retroactividad será en grado máximo cuando afecta las relaciones jurídicas y efectos de ella ya producidos en un tiempo anterior a la entrada en vigencia de la norma. La retroactividad será en su grado medio cuando alcanza a los efectos nacidos con anterioridad a la nueva ley, pero que aún no se han consumado y; débil, cuando afecta las situaciones anteriores, pero sólo respecto de los efectos que no se han producido. Doctrinariamente, sólo respecto de las dos primeras situaciones se podría hablar de que la norma es retroactiva, ya que se estaría afectado a efectos ya producidos.

Por consiguiente, aplicando dicha clasificación doctrinal, podemos indicar que en la hipótesis en estudio la norma no sería retroactiva, por cuanto se estaría afectando los efectos no producidos de relaciones jurídicas ya nacidas.

V. CONCLUSIÓN

A lo largo de esta tesis hemos pretendido abordar en la más forma sistemática posible el complejo tema de la retroactividad de la ley tributaria, partiendo por la Potestad Tributaria del Estado, con sus límites y principios que lo rigen, los cuales sin duda tienen directa incidencia en el tema que nos ocupa, ya que uno de sus límites teóricos es precisamente el principio de la irretroactividad de la ley tributaria. Decimos teórico, por cuanto, - como vimos-, no es un tema pacífico en la doctrina, ya que si bien la mayoría de la doctrina lo acepta, existen algunos autores que niegan su existencia y otros, lo aceptan con limitaciones.

En algunos países, este principio de la irretroactividad de la ley tributaria, se encuentra consagrado mediante una norma específica de rango constitucional, como ocurre en el caso de Brasil. En otros países, si bien se consagra en la Constitución Política del Estado, los Tribunales por la vía interpretativa han negado aplicación a dicho principio, como sucede en Estados Unidos de América. También existen países en que derechamente ha quedado entregada a la jurisprudencia de los altos tribunales del país la determinación de si una norma puede o no tener efecto retroactivo, como es el caso de Argentina, donde en algunas sentencias se ha aceptado la posibilidad de que la ley tributaria pueda tener dicho efecto y, en otras, no. Finalmente, tenemos el caso de países como Chile, en que no se consagra expresamente en la Carta Fundamental este principio.

Dado que no existe una consagración expresa de la irretroactividad de la ley tributaria como principio en la Constitución Política de 1980, nos planteamos la interrogante de si podía tener reconocimiento constitucional

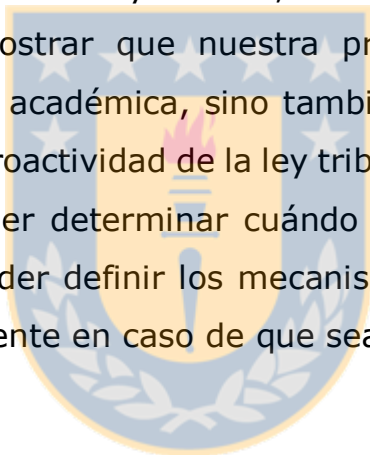
no explícito. Por ello, estudiamos los principios doctrinarios en que se apoya la irretroactividad de la ley tributaria y la consagración de dichos principios en nuestra Carta Fundamental, concluyendo que es posible sostener, -respondiendo nuestra primera interrogante-, que la irretroactividad de la ley tributaria se encuentra consagrada en la Carta Magna, lo que surge de relacionar sus diversas disposiciones que consagran los principios que doctrinariamente analizamos como los artículos 6, 7, 19 N° 2, 20, 24 y 26 y artículos 63 y 65 de la Carta Fundamental.

De acuerdo a lo que hemos expuesto existen argumentos suficientes para sostener la consagración del principio de la irretroactividad de la ley tributaria no penal en la Constitución Política de 1980, pero también concluimos, -respondiendo con ello la segunda interrogante-, que la aplicación de dicho principio no es absoluta, por cuanto puede colisionar con otros derechos amparados por la Constitución Política del Estado. En ese caso, será el Tribunal que conozca del asunto quien establecer la preeminencia o no de este principio, lo que estimamos, deberá hacer, mediante un juicio de ponderación, donde aplicará los criterios definidos por la moderna doctrina constitucional en materia de interpretación de normas de rango constitucional y de colisión de principios constitucionales al ser aplicados al caso concreto, como el juicio de ponderación que contempla el análisis de legitimidad del fin, idoneidad o adecuación, necesidad y proporcionalidad. Al analizar la jurisprudencia del Tribunal Constitucional, constatamos que de esta forma lo ha entendido dicha Magistratura.

Por otro lado, y respondiendo la tercera interrogante, creemos haber demostrado, no sólo sobre la base de disquisiciones teóricas o doctrinarias, sino también a través de la jurisprudencia citada del Tribunal Constitucional

y de la Excelentísima Corte Suprema, que un contribuyente afectado por los efectos de una ley tributaria retroactiva, puede en un caso determinado, solicitar amparo en sus derechos fundándose precisamente en la protección constitucional, sea por la vía de un recurso de protección de garantías constitucionales, sea, por la vía de un requerimiento de inaplicabilidad por inconstitucionalidad o a través del procedimiento de reclamación ante el Tribunal Tributario.

Incluimos en la presente tesis el análisis de algunas hipótesis de retroactividad que pudieran plantearse en relación con la aplicación de las normas contenidas en la Ley 20.780, de 29 de septiembre de 2014, ello, con el fin de demostrar que nuestra pregunta de investigación tiene importancia no sólo académica, sino también profesional, ya que frente a una hipótesis de retroactividad de la ley tributaria, resulta de extraordinario interés práctico poder determinar cuándo una norma es retroactiva y en caso que lo sea, poder definir los mecanismos de amparo con que puede contar un contribuyente en caso de que sea afectado por ella.



VI. BILIOGRAFIA

1. ALESSANDRI RODRÍGUEZ, ARTURO y SOMARRIVA UNDURRAGA, MANUEL. VODANOVIC H., ANTONIO: "Curso de Derecho Civil, Parte General y los Sujetos de Derecho". Editorial Nascimento. Cuarta Edición. Santiago. 1971.
2. ALEXY, ROBERT: "La Fórmula de Peso". En: El principio de proporcionalidad e interpretación constitucional. Editor Miguel Carbonel. Ministerio de Justicia y Derechos Humanos. Primera Edición. Quito. 2008.
3. ALTAMIRANO, ALEJANDRO: "Derecho Tributario Teoría General". Editorial Marcial Pons. Buenos Aires. 2012.
4. ALTAMIRANO CATALÁN, MARCO y MUÑOZ BENAVENTE, FELIPE: "Derecho tributario: parte general: determinación de la obligación tributaria". Editorial LexisNexis. Santiago. 2006.
5. ARCE Y FLOREZ-VALDÉS, JOAQUIN: "Los principios generales de derecho y su formulación constitucional". Editorial Civitas. Madrid. 1990.
6. ASTE MEJIAS, CHRISTIAN: "Curso Sobre Derecho y Código Tributario", Tomos I y II. Editorial Legalpublishing. Sexta Edición, Santiago, 2013.

7. AVILES HERNÁNDEZ, VICTOR MANUEL: "Legalidad tributaria". Editorial Jurídica de Chile. 2005.
8. BARROS CARVALHO, PAULO (Director): Tratado de Derecho Tributario. Editorial Palestra Editores. Perú. 2003.
9. BRAVO BOTTA, ESTEBAN, RAMÍREZ KRAUSEE, CLAUDIA y SAAVEDRA RAMÍREZ, KARIN: "Análisis de la cuestión de inconstitucionalidad, a partir de la sentencia del Tribunal Constitucional rol N° 681-2066". En Revista de derecho público (Universidad de Chile). N° 76 (1º Semestre 2012), p. 337-353. Santiago. 2012.
10. BERLINI, ANTONIO: "Principios de Derecho Tributario".Vol. I. Tratados de Derecho Financiero y de Hacienda Pública. Editorial de Derecho Financiero, 1964.
11. CASAS, JOSÉ OSVALDO: "Derechos y Garantías Constitucionales del Contribuyente. A partir del principio de reserva de la ley tributaria". Editorial Ad.Doc. Buenos Aires. Primera Reimpresión. 2005.
12. CEA EGAÑA, JOSE LUIS: "Los Principios de Reserva Legal y Complementaria en la Constitución Chilena" En: Revista de Derecho, Volumen IX, diciembre 1998.
13. CÉSPEDES PROTO, RODRIGO: "Veinte años de jurisprudencia sobre el principio de la legalidad tributaria durante la vigencia de la Constitución de 1980". En Revista de derecho de la Universidad Católica de Valparaíso. Volumen 23, pp. 271-294. Valparaíso. 2002.

14. COLLADO YURRITA, MIGUEL ANGEL y MORENO GONZÁLEZ, SATURNINA: "Principios Constitucionales del Derecho Financiero: principios materiales, en Derecho Financiero y Tributario, Parte General". Editorial Atelier. Tercera Edición. Barcelona. 2013.
15. CONTRERAS MATUS, PAMELA ANDREA. Interpretación Constitucional. Un Régimen especial. En: Revista Derechos y Humanidades. Nº 11. 2005. 311-321. Santiago.
16. CHAVEZ GONZALEZ, MARCO: "La Retroactividad de la Ley Tributaria en la Constitución Política de 1993. En: Revista Peruana de Derecho Tributario"; Año 4, Nº 5, 2010. Editada por el Centro de Estudio Tributarios Universidad San Martín de Porres; Lima.
17. DE BARROS CARVALHO, PAULO: "Tratado de Derecho Tributario". Editorial Palestra Editores. Lima. 2003.
18. DIAS MÜLLER, LUIS: "Las propiedad en la Ley de Reforma Agraria". Editorial Andrés Bello. Santiago.1972.
19. EVANS DE LA CUADRA, ENRIQUE y EVANS ESPIÑEIRA, EUGENIO: "Los Tributos ante la Constitución". Editorial Jurídica de Chile, Santiago, 1997.
20. FALSITTA, GASPARE: "Manuale di Diritto Tributario", Parte Generale. Editorial Antonio Milani. Octava Edición, Milán, 2012.

21. FERNAMDOIS V., ARTURO: "Derecho Constitucional Económico, Regulación, Tributos y Propiedad". Tomo II. Ediciones Universidad Católica de Chile. Santiago. 2010.
22. FERNÁNDEZ AMOR, JOSÉ ANTONIO y PATRICIO MASBERNAT MUÑOZ: "El principio de la capacidad económica en la jurisprudencia tributaria comparada de Chile y España. En Revista de derecho de la Pontificia Universidad Católica de Valparaíso. Volumen 37, Semestre II, p. 567-593. Valparaíso. 2011.
23. FERNÁNDEZ GONZALEZ, MIGUEL ANGEL: "Principios constitucionales de proporcionalidad y justicia en materia tributaria. En Revista chilena de derecho (Universidad Católica de Chile). Volumen 27 N° 2, p. 357-372. Santiago. 2000.
24. FIGUEROA VALDEZ, JUAN EDUARDO: "Las Garantías Constitucionales del Contribuyente en la Constitución Política de 1980". Editorial Jurídica de Chile. Santiago. 1985.
25. GARCIA BELSUNCE, HORACIO: "Temas de Derecho Tributario", Editorial Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1982.
26. GARCIA NOVOA, CÉSAR: "El principio de seguridad jurídica en materia tributaria". Editorial Marcial Pons. Madrid. 2000.
27. GARCIA NOVOA, CESAR: "Los límites a la retroactividad de la norma tributaria en el Derecho Español", pp. 440-441. En: Tratado de Derecho Tributario. Paulo Barros Carvalho (Director). Editorial Palestra Editores. Lima. 2003.

28. GARCIA NOVOA, CÉSAR y HOYOS JIMÉNEZ, CATALINA. Coordinadores. "El Tributo y su Aplicación: perspectivas para el siglo XXI. Tomo I. Editorial Marcial Pons. Barcelona. 2008.
29. GONZÁLEZ MOYA, CARLOS A.: "Código Tributario y Ley Orgánica del Servicio de Impuestos Internos: Decreto Ley N° 830". Editorial Publliley. Santiago. 2005.
30. IBACETA MEDINA, DAVID ALEJANDRO JESÚS: "Protección del principio de legalidad tributaria a través de la acción de inaplicabilidad ante el tribunal constitucional". En Revista de derecho público (Universidad de Chile), N° 69 Tomo I, p. 247-269. Santiago. 2007.
31. IBACETA MEDINA, DAVID ALEJANDRO JESÚS: "Mecanismos de control del principio constitucional de legalidad tributaria. Dos casos constitucionales. Un caso legal". En Revista de derecho público (Universidad de Chile), N° 67 Tomo I, p. 231-268. Santiago. 2005.
32. INSIGNARES GOMEZ, ROBERTO y SANCHEZ PEÑA, MARY CLAUDIA: "Los Principios Constitucionales del Sistema Tributario, Curso de Derecho Tributario, procedimiento y régimen sancionatorio". Universidad Externado de Colombia. Editor Piza Rodríguez, Julio Roberto. Bogotá. 2010.
33. JAUREGUI, MARIA DE LOS ANGELES: "Introducción al Régimen Impositivo Argentino". Editorial Errepar. Buenos Aires. 2012. Segunda Edición.
34. LUQUI, JUAN CARLOS: "Derecho constitucional tributario". Editorial Depalma. Buenos Aires. 1993.

35. MABERRAT MUÑOZ, PATRICIO: "El principio de capacidad económica como principio jurídico material de la tributación: su elaboración doctrinal y jurisprudencial en España". En Revista Ius et praxis Derecho en la Región. Año 12 N° 1, p. 181-213. Talca. 2006.
36. MEZA ENCINA, BÁRBARA ANDREA y IBACETA MEDINA, DAVID: "El principio constitucional de legalidad en materia tributaria". En Cuadernos del Tribunal Constitucional. N° 37. Santiago. 2007.
37. MABERRAT MUÑOZ, PATRICIO: "Garantías constitucionales del contribuyente: Crítica al enfoque de la doctrina nacional. En Revista Ius et praxis Derecho en la Región. Año 8 N° 2, p. 299-358. Talca. 2002. Recuperado en 10 de agosto de 2015, de http://www.scielo.cl/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0718-00122002000200010&lng=es&tlng=es.10.4067/S0718-00122002000200010.
38. MARTÍN, JOSÉ MARÍA y RODRÍGUEZ USÉ, GUILLERMO F.: "Derecho Tributario General". Editorial Depalma, Buenos Aires. 1995.
39. MASSONE PARODI, PEDRO: "Los hechos jurídicos y los actos jurídicos frente al derecho tributario". En Revista de ciencias jurídicas (Universidad Católica de Valparaíso). N° 2, p. 141-147. Valparaíso. 1971.
40. MASSONE PARODI, PEDRO: "Principios de derecho tributario". Editorial Edeval, Segunda Edición, Valparaíso. 1979.

41. MASSONE PARODI, PEDRO: "La Doble Tributación Internacional y los Convenios para evitarla". Editorial Edeval. Valparaíso. 1997.
42. NAVARRO BELTRÁN, ENRIQUE: "Notas sobre principios de derecho constitucional tributario". En Revista de derecho público (Universidad de Chile), Nº 70, p. 77-88. Santiago. 2008.
43. ORTUZAR SOLAR, ANTONIO (1990). "El Contrato de Leasing. Editorial Jurídica de Chile. Primera Edición, Primer reimpresión 1995, Santiago. 1990.
44. OYARZÚN GALLEGOS, RUBÉN: "Los tributario: un esquema para su estudio". En Revista de derecho económico. Año 17 Nº 64-65, p-7-8, Santiago, 1984.
45. PÉREZ RODRIGO, ABUNDIO: "Manual de Código Tributario". Editorial LexisNexis. Cuarta Edición, Santiago, 2006.
46. PÉREZ DE AYALA, JOSÉ LUIS y MIGUEL PÉREZ DE AYALA BECERRIL: "Fundamentos de Derecho Tributario". Editorial Dykinson. Madrid. 2011.
47. PÉREZ DE AYALA, JOSÉ LUIS: "Curso de Derecho Tributario". Editorial Derecho Financiero. Madrid. 1978-1979.
48. PEREZ ROYO, FERNANDO: "Derecho Financiero y Tributario, Parte General". Editorial Thomson Reuters. Vigésima tercera Edición. Sevilla. 2013.

49. PAOLINELLI MONTI, ITALO: "Ley española de derechos y garantías de los contribuyentes". En Revista de ciencias sociales (Universidad de Valparaíso). Nº 44, p. 359-372. Valparaíso. 1999.
50. PAOLINELLI MONTI, ITALO: "El principio de la legalidad de los tributos en la legislación chilena y en el modelo de código tributario para América Latina". En Boletín del Instituto de Docencia e Investigación Jurídica. Año 3, Nº 15, p. 71-88. Santiago. 1972.
51. PARRA MUÑOZ, AUGUSTO: "Límites del poder tributario: consagración constitucional y protección jurisdiccional". En Revista de derecho económico. Año 12, Nº 44-45, p. 181-189. Santiago. 1979.
52. PEREZ ROYO, FERNANDO: "Derecho Financiero y Tributario, Parte General". Editorial Thomson Reuters, Vigésima tercera Edición. Sevilla. 2013.
53. PRIETO SANCHIS, LUIS: "El Juicio de Ponderación Constitucional". En: El principio de proporcionalidad de interpretación constitucional". Editor Miguel Carbonel. Ministerio de Justicia y Derechos Humanos. Primera Edición. Quito. 2012.
54. QUERALT, JUAN MARTIN, CARMELO LOZANO SERRANO, CARMELO, JOSÉ MARÍA TEJERIZO LOPEZ y GABRIEL CASADO OLLERO: "Curso de Derecho Financiero Tributario". Editorial Tecnos. Vigésimo cuarta edición. Madrid. 2013.

55. SALCEDO YAUNES, RUTH YAMILET y ALIX ADRIANA LLANES ARENAS: "Principios Tributarios de Rango Constitucional. Principio de Reserva Legal y de Irretroactividad. En Del Derecho de la Hacienda Pública al Derecho Tributario". Estudios en honor a Andrea Amatucci. Volumen III. Editorial Temis. Bogotá.
56. SIMON ACOSTA, EUGENIO: "La capacidad contributiva en la reforma española del impuesto sobre la renta" En: Barros Carvalho, P. (Director). 2003. Tratado de derecho tributario. Perú. Palestra Editores, p. 195.
57. SPISSO, RODOLFO R.: "Derecho constitucional tributario". Editorial LexisNexis Argentina. Tercera Edición, Buenos Aires. 2007.
58. TALLEDO MAZU, CÉSAR: "La retroactividad de las normas tributarias en la legislación peruana "; En: Revista de Derecho Tributario; Junio 1987-1988; Vol. Nº 12; Editada por el Instituto de Administración Tributaria; Lima – Perú; págs. 31-44.
59. TAVEIRA TORRES, HELENO: "Derecho Tributario y Derecho Privado. Autonomía privada, simulación y elusión tributaria". Editorial Marcial Pons. Buenos Aires. 2008.
60. TINELLI, GIUSEPPE: "Istituzioni di Diritto Tributario". Cuarta Edizione. Editorial Antonio Milani, Milan, 2013.
61. VALDÉS COSTA, RAMÓN: "Instituciones de derecho tributario". Editorial Depalma. Buenos Aires. 1992.
62. VANONI, EZIO: "Naturaleza e interpretación de las leyes tributarias". Editorial Instituto de Estudios Fiscales. Madrid. 1973.

63. ZAVALA ORTÍZ, JOSÉ LUIS: "Manual de Derecho Tributario". Editorial Thomas Reuters; Punto Lex. Santiago. 2010.

64. ZAVALETA ALVAREZ, MICHAEL: Director. "Estudios de Derecho Constitucional Tributario". Fondo Editorial Universidad San Martín de Porras. Lima. 2011

