

Víctor M. Avilés Hernández.*

Congreso Nacional y protección del principio de la legalidad de los tributos

I. Introducción**

1. Problemática de los tributos

- La primera finalidad de los tributos es proveer de recursos al Estado para cumplir sus fines. Esta finalidad es especialmente relevante en esquemas en que el Estado se abstiene de desarrollar directamente actividades en el ámbito económico empresarial. Dado este enfoque, los tributos son un aporte indirecto a la consecución de los fines de bien común por parte del Estado.
- Adicionalmente, los tributos son una herramienta del Estado para cumplir directamente sus fines, a través de normas de fomento y restricción de determinadas actividades, según se estimen benéficas o perjudiciales en relación al bien común.
- Conclusión: i) Las infracciones a la legalidad tributaria afectan la existencia misma del Estado y sus fines. En efecto, el bien jurídico protegido en esta materia guarda relación con algo más que el mero patrimonio fiscal; ii) toda la actividad del Estado administrador y legislador debe tener presente ambas finalidades de los tributos, y; iii) atenta contra el bien jurídico antes descrito tanto quien no paga los tributos procedentes como la autoridad que deja de aplicar la ley en su genuino sentido y alcance para, por ejemplo, extenderla más allá de su sentido propio.

* Abogado de la
Universidad de
Chile.
Instructor del
Departamento de
Derecho Público,
Facultad de
Derecho U. de
Chile.

** Este tema será desarrollado extensamente en la Tesis para postular al grado de Magíster en Derecho con mención en Derecho Tributario por la Universidad de Chile.

2. La norma tributaria como norma de excepción

- El Estado se encuentra limitado por las normas que lo regulan y no existen potestades implícitas que él pueda realizar. Tal es el principio de la legalidad, contenido fundamentalmente en los artículos 6 y 7 de la Constitución Política de la República.
- A la misma conclusión se llega sea que se asuma que el Estado es un ente accidental de asociación o no. Sea que se estime que no existe derecho de propiedad sin el Estado que lo cree o que se considere que éste solo lo reconoce, la conclusión es la misma.
- El ordenamiento positivo reconoce o garantiza, dependiendo de la tesis a la que se adscriba, los derechos de las personas y entre ellos el de propiedad. Esa es una de las finalidades del Estado.
- Si el tributo nace para permitir al Estado cumplir sus fines y, entre éstos, resguardar la propiedad, no puede en sí desconocerla por la vía, por ejemplo, de alterar el principio de la legalidad en las dos fases antes señaladas.
- El tributo es una norma de excepción y es el Congreso Nacional, por medio de la ley en sentido formal, el llamado a dilucidar la tensión entre la propiedad y la existencia del Estado y los tributos: Nace el principio de la legalidad. El sistema constitucional chileno es ortodoxo en lo relativo a la legalidad tributaria y establece este principio como una garantía de las personas en el artículo 19 de la Constitución Política de la República. En razón de lo anterior, el legislador no puede disponer de esta garantía por la vía de la remisión normativa a la potestad reglamentaria. Dicha remisión normativa en materia tributaria es inconstitucional.
- Este principio plantea opciones e interrogantes: i) ¿sin norma legal no hay tributo?; ii) ¿procede la delegación de facultades legislativas en materia tributaria?; iii) ¿alcance de la potestad reglamentaria en materia tributaria?, y; iv) ¿cómo se interpreta la norma tributaria?
- Estas interrogantes deben contestarse a la luz del óptimo constitucional, por una parte, y por la otra, de conformidad a las normas constitucionales existentes.

II. Principio de la legalidad de los impuestos

1. Constituye una especificación del principio de la legalidad general

El principio de la legalidad de los impuestos es una especificación del principio general de legalidad de la actividad del Estado. No obstante ello, en materia tributaria el principio de la legalidad tiene un carácter especial, desde el momento en que el constituyente lo establece como una garantía constitucional en el número 20 del artículo 19 de la Constitución Política de la República. Al ser una garantía de las personas, esto obliga al legislador y en razón de ello, no es constitucionalmente factible el que proce-

da a remitir lo relativo a la “repartición de los tributos” a una norma jurídica de rango inferior.

Por el contrario, en otros campos de la legalidad administrativa diferente a la tributaria, no se visualizan en principio objeciones a la remisión del legislador a la potestad reglamentaria.

2. Alcance doctrinario del principio de la legalidad tributaria

- Formulación clásica de tipo ortodoxo: la Ley, en sentido formal y material, debe contener todos los elementos del tributo. De acuerdo a esta formulación, la potestad reglamentaria autónoma no opera en la materia y la de ejecución se encuentra restringida a aspectos no relacionados con los elementos del tributo. No procede la delegación de facultades legislativas. Un ejemplo al respecto es el Modelo de Código Tributario para América Latina.
- Formulaciones atenuadas: nacen de las necesidades fiscales o patrimoniales del Estado, de las de fiscalización, de la rapidez del mundo de los negocios y de la potestad de eximir de un tributo, cuyo ejercicio ágil exigen los particulares. De conformidad a estas tesis la ley solo establece el tributo en su esencia y ella puede complementarse con normas reglamentarias. Como ejemplos al respecto se pueden considerar los sistemas español e italiano que hablan de que “solo con base en una ley” se pueden establecer tributos.

3. Evolución histórica del principio de la legalidad de los impuestos en el Derecho comparado (antigüedad e importancia del principio)

- Lo contempla la Carta Magna inglesa de 1215 (Juan Sin Tierra), sobre empréstitos y tributos para financiar la guerra. Reiterada en *Petition of Rights* de 1628 y la *Bill of Rights* de 1689, presentada a los príncipes Guillermo y María de Orange por el Parlamento en forma previa a acceder a la dignidad real. En todo caso, el Consejo que aprobaba el tributo se encontraba sólo formado por los nobles y por el clero.
- Lo contempla la Constitución de los Estados Unidos de América (Filadelfia, 1787) y la Declaración de Independencia de los Estados Unidos de América de 1776, la que indicaba expresamente que una de las causas del proceso de separación de la Corona Británica era el hecho que ésta “nos (sic) ha impuesto contribuciones sin nuestro consentimiento”.
- Se recoge también en la Declaración Promesa de Derechos del Hombre y el Ciudadano de 1789.

Todos los ejemplos anteriores son una muestra de la importancia del principio en análisis, de su antigua data y del hecho que el movimiento constitucionalista se ha desarrollado desde sus inicios incorporando como un elemento esencial esta materia.

4. Principio de la legalidad de los impuestos en el Derecho comparado actualmente vigente (formulaciones extremas)

- España. El artículo 31.3 de su Constitución señala que “solo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la ley” (formulación atenuada). No señala que solo la ley puede establecer tributos, sino que éstos se crean con arreglo a ella, es decir, con una base legal pero dejando un campo amplio a la potestad reglamentaria.
- El Modelo de Código Tributario para América Latina dispone en su artículo 4, punto 1 que “solo la ley puede: crear, modificar o suprimir tributos; definir el hecho generador de la relación tributaria; fijar la alícuota del tributo y la base de su cálculo e indicar el sujeto pasivo... otorgar exenciones, reducciones o beneficios, etc”. El mismo código citado sigue enumerando las materias de reserva legal, con el objeto de que deben contemplarse en la ley en su sentido formal los procedimientos administrativos y jurisdiccionales, las infracciones y penas, las preferencias de los créditos tributarios y los medios de extinción de las obligaciones al respecto. Se trata entonces de una formulación ortodoxa del principio en cuestión.

5. Principio de la legalidad de los impuestos en el Derecho chileno

- Este principio se encuentra presente desde el Reglamento Constitucional de 1812, el que indicaba que el Senado debe dictaminar sobre los “grandes negocios” entre los que se considera lo relativo a los impuestos. Posteriormente, este principio ha sido recogido en todas las formulaciones constitucionales.
- La Constitución de 1822 señalaba que en la Cámara de Diputados debían tener su origen las normas tributarias. Se trata entonces de un requisito adicional de superioridad formal de las normas tributarias.
- La reforma de 1970 a la Constitución Política de la República de 1925 incorpora la iniciativa exclusiva del Presidente de la República en materia tributaria y regulariza la delegación de facultades legislativas al respecto, autorizándola en materia tributaria.

6. Principio de la legalidad de los impuestos en la Constitución Política de la República de 1980

- Normas generales de relevancia impositiva: Artículos 6 y 7, número 2 del artículo 19, número 8 del artículo 32, números 24 y 26 del artículo 19 y artículo 61, todos de la Constitución Política de la República.
- Normas especiales de relevancia impositiva:
 - i) Número 20 del artículo 19, la que en lo relevante indica “la igual repartición de los tributos en proporción a las rentas o en la progresión o forma que fije la ley, y la igual repartición de las demás cargas publicas”, “en

- ningún caso la ley podrá establecer tributos manifiestamente desproporcionados o injustos”.
- ii) Números 2 y 14 del artículo 60, en cuanto a que “solo son materias de ley:... 2) las que la Constitución exija sean reguladas por una ley, y; 14) las demás que la Constitución señale como leyes de iniciativa exclusiva del Presidente de la República”.
 - iii) Inciso segundo del artículo 62, en el sentido que las “leyes sobre tributos de cualquier naturaleza que sean (...) solo pueden tener su origen en la Cámara de Diputados”.
 - iv) Número 1 del inciso cuarto del artículo 62, en cuanto a que “corresponderá, asimismo, al Presidente de la República la iniciativa exclusiva para (...) imponer, suprimir, reducir o condonar tributos de cualquier clase o naturaleza, establecer exenciones o modificar las existentes, y determinar su forma, proporcionalidad o progresión”.

III. Problemáticas del principio de la legalidad de los impuestos a la luz del ordenamiento constitucional chileno

1. Extensión del principio de la legalidad de los impuestos

- Para algunos autores el principio de la reserva legal no se contiene dentro de las garantías sino dentro de la parte orgánica de la Constitución Política de la República (artículos 60 y 62). Dicho principio no impediría la delegación de facultades legislativas y la potestad reglamentaria de ejecución sería procedente incluso en materias como la determinación de la base imponible y la tasa, dentro de determinados rangos establecidos previamente por la ley.
- Para otros autores, el principio de la legalidad emana del número 20 del artículo 19 de la Constitución Política de la República, no procediendo en caso alguno la delegación de facultades legislativas ni la potestad reglamentaria de ejecución en relación a todos y cada uno de los elementos del tributo.
- Nuestra opinión:
 - i) La legalidad en materia tributaria es una garantía constitucional, emanada de la noción “repartición del tributo”, es decir, del establecimiento distributivo del mismo, el que debe ser por ley. Se trata entonces de una “igualdad según ley”, contenida en el número 20 artículo 19, la que es diferente de la mera “igualdad en la ley y ante ella” contenida en el número 2 del artículo 19. Carecería de sentido el número 20 del artículo 19 de la Constitución Política de la República si solo buscara reiterar la “igualdad en la ley y ante la ley” del número 2 del mismo artículo. Se trata de una garantía de igualdad especial y diferente, consistente en la “igualdad según la ley”, lo que se traduce en que es el legislador el que debe determinar de manera exclusiva el establecimiento y la consecuencial repartición del tributo.

- ii) La “Repartición de los tributos” se refiere a todos sus elementos, objetivos (tasa, hecho gravado, base imponible y exenciones objetivas) y subjetivos (sujetos y exenciones personales). Es una formulación amplia y ortodoxa la seguida por el constituyente chileno. Ninguno de los elementos antes indicados del tributo puede ser establecido por la potestad reglamentaria.
- iii) La potestad reglamentaria autónoma no existe en la materia.
- iv) La potestad reglamentaria de ejecución procede en materias que no se refieren a la “repartición del tributo” y que no sean de alcance patrimonial, pues el sentido de la garantía es resguardar el derecho de propiedad, lo que emana de una interpretación sistemática de los números 20 y 22 del artículo 19 de la Constitución Política de la República. La potestad reglamentaria de ejecución solo puede regular aspectos establecidos en la ley.
- v) En el caso de la legalidad tributaria se trata más bien de las materias de ley del número 2 del artículo 60, es decir aquellas en que la Constitución Política de la República exige su tratamiento por ley, que de las del número 14 o relativas a normas de iniciativa exclusiva del Presidente de la República. No obstante, esta última norma refuerza la conclusión. En efecto, el que la Constitución Política de la República exija necesariamente que determinadas materias sean tratadas por ley es un reflejo del carácter de garantía del principio en cuestión.

2. Procedencia de la delegación de facultades legislativas

- En general, la doctrina discute el tema pero se impone la tesis de la improcedencia de la delegación de facultades conforme el artículo 61. Ello pues la Constitución de 1925 la aceptaba expresamente y la norma actual omite una mención al respeto.
- En nuestra opinión:
 - i) No es posible aceptar lisa y llanamente el argumento de la comparación de textos, pues en la Constitución de 1925 no había discusión sobre si la legalidad tributaria era o no una garantía. La Constitución de 1925 era clara en contemplar la legalidad tributaria como una garantía y por ello era necesario una norma de excepción expresa si se quería que procediera la delegación de facultades legislativas en este punto, pues en general en relación a las demás garantías ella no procedía.
 - ii) Atendido que concluimos que la legalidad tributaria es una garantía, no procede delegación de facultades legislativas al respecto de conformidad a lo señalado expresamente en el artículo 61 de la Constitución Política de la República.
 - iii) No obstante ello, procede la delegación de facultades legislativas en los siguientes casos: i) aquellas materias no propias de la reserva legal, la que en todo caso incluye todos los elementos del tributo, y; ii) que no sean

materias no propias de ley, pues en ellas rige la potestad reglamentaria autónoma del Presidente. Procede entonces la delegación de facultades legislativas en materia de procedimientos, administración, etc.

3. Atribuciones de interpretación de la autoridad administrativa

- El respeto de la legalidad tributaria exige apego a la interpretación sistemática y finalista de la norma.
- Al ser la norma tributaria una regla de excepción, no procede la interpretación analógica ni su aplicación por extensión, so pena de violar principio de la legalidad.
- La facultad que el artículo 6 del Código Tributario concede al Director Nacional del Servicio de Impuestos Internos, debe someterse directamente a la Constitución Política de la República y no solo encuadrarse dentro del marco que le determine la ley a interpretar.

4. Potestad reglamentaria de la autoridad administrativa en materia tributaria.

- No procede en su fase autónoma por ser una materia propia de ley, todo ello según se indica en el número 8, artículo 32 de la Constitución Política de la República.
- En principio, no procede en su fase de ejecución en todo lo que tenga que ver con “repartición del tributo” (establecimiento distributivo del mismo).
- Solo procede por remisión expresa, en el evento que la norma legal establezca el elemento del tributo y la norma reglamentaria solo sea llamada a precisar, sin alcance patrimonial, pues el resguardo de la propiedad es el sentido mismo de la garantía en análisis.

IV. Conclusiones

1. El principio de la legalidad tributaria es esencial para las bases mismas del constitucionalismo. Se entrega al Congreso Nacional, por medio de ley formal, la facultad de decidir la tensión entre el patrimonio y los recursos necesarios –entiéndase principalmente los tributos– para que el Estado lo resguarde y cumpla sus demás fines.
2. En Chile, la legalidad tributaria es una garantía constitucional contenida en número 20 del artículo 19 de la Constitución Política de la República, bajo la idea de “repartición del tributo”. Todos sus elementos, especialmente los de alcance patrimonial, deben contenerse en una ley en sentido formal. Lo anterior lo exige la Constitución Política de la República, en los términos del número 2 del artículo 60.

3. Al ser una garantía constitucional, no procede la delegación de facultades legislativas del artículo 61 en materias propias de la “*repartición del tributo*”, especialmente en lo patrimonial, pues ello es el sentido de la garantía. Más allá de ellas, sí procede la delegación de facultades legislativas con el límite de no afectar la potestad normativa autónoma del Presidente de la República.
4. So pena de violar el principio en cuestión, la interpretación administrativa no puede ser analógica o extensiva, atendido el carácter excepcional de la norma tributaria. La autoridad administrativa debe ejercer la facultad de interpretación no solo dentro del marco de la ley interpretada sino bajo la aplicación directa de la Constitución Política de la República y sus principios.