000195
ciento noventa y cinco

Santiago, cinco de abril de dos mil dieciocho.

VISTOS:

Con fecha 21 de abril de 2016, a fojas 1, Inmobiliaria Marina Golf Rapel S.A. deduce requerimiento de inaplicabilidad por inconstitucionalidad respecto de la parte que indica del artículo 2° de la Ley N° 20.033, para que surta efecto en la causa caratulada "Inmobiliaria Marina Golf Rapel S.A. con SII", sustanciada ante el Tribunal Tributario y Aduanero de la VI Región bajo el RIT GR-19-00002-2014, RUC 14-9-0000154-2.

El artículo 2° de la Ley 20.033 reemplaza los Cuadros Anexos N° 1 y 2 de la Ley N° 17.235, sobre Impuesto Territorial, por el nuevo "Cuadro Anexo" que contiene la Nómina de Exenciones al Impuesto Territorial. El mismo artículo, en su número I romano, letra B, N° 3, contempla dentro de las exenciones del 100% al pago del referido impuesto, aquellos bienes raíces que correspondan a recintos deportivos de carácter particular, mientras mantengan convenios para el uso gratuito de sus instalaciones deportivas con colegios municipalizados o particulares subvencionados, convenios que para tal efecto deberán ser refrendados por la respectiva Dirección Provincial de Educación y establecidos en virtud del Reglamento que para estos efectos fije el Ministerio de Educación y el Instituto Nacional del Deporte.

Precisamente esta última parte, en cuanto hace referencia al Reglamento que fije el Ministerio de Educación y el Instituto Nacional del Deporte, es aquella que se impugna de inaplicabilidad.

La requirente sostiene que en junio de 2006 suscribió un convenio con la Municipalidad de Las Cabras para que alumnos de una escuela Municipal pudieran hacer uso gratuito de sus instalaciones deportivas, y con dicho antecedente solicitó al Servicio de Impuestos Internos la exención de pago del impuesto territorial.

El Servicio derechamente no autorizó la exención, por no cumplirse el requisito del artículo 1° del Decreto Supremo N° 13, esto es, que el convenio se celebre con el propietario del recinto deportivo y no con el arrendatario, como ocurrió en dicho caso. Ante estas circunstancias, la Inmobiliaria requirente dedujo recurso de reclamación tributaria, que se sustancia ante el Tribunal Tributario y Aduanero referido, encontrándose

actualmente suspendida la tramitación de dicha causa, conforme a lo decretado por la Primera Sala de este Tribunal Constitucional (fojas 72).

Afirma la actora que el precepto legal que impugna es decisivo en la resolución de la gestión judicial pendiente, toda vez que, de acogerse su requerimiento de inaplicabilidad, los requisitos contemplados en el Decreto Supremo N° 13 no podrán ser considerados y, en consecuencia, el Tribunal deberá acoger el reclamo tributario porque se cumplirían todos los requisitos que la ley contempla para poder acceder a la franquicia.

En cuanto al fondo del asunto constitucional planteado, la inmobiliaria requirente sostiene que la aplicación en el caso concreto de la norma que impugna importaría infringir el artículo 19 N° 20°, en relación con los artículos 6°, 7°, 19 N°s 2° y 22°; 63 N° 14, y 65 inciso cuarto, todos de la Constitución política de la república.

La infracción constitucional denunciada se verifica toda vez que el precepto cuestionado permite que, a través de un reglamento, se determinen condiciones para la exención, condiciones que exceden los requisitos dispuestos por el legislador; lo que infringe abiertamente el principio de legalidad de los tributos, principio que determina que los elementos sustanciales de la obligación tributaria, incluyendo por cierto las exenciones, deben ser fijados por ley, sin que sea constitucionalmente procedente que vía potestad reglamentaria se agreguen nuevos requisitos como acontece en la especie.

En la especie, indica la requirente, cumple con todos los requisitos legales para tener derecho a la exención, constando que el Servicio le negó dicho beneficio únicamente por no estimar como cumplidos otros requisitos consignados en el Decreto Supremo N° 13 aludido, ajenos a la ley de impuesto territorial y su cuadro anexo.

Sostiene la actora que el principio de reserva legal tributaria importa que la obligación tributaria esté suficientemente descrita por la ley; debiendo especificarse en este nivel normativo los elementos esenciales del tributo, que incluyen el hecho imponible, el sujeto obligado, así como la forma de determinación de la base imponible, tasa, exenciones e infracciones. En consecuencia, se infringen las disposiciones constitucionales referidas al permitirse por el precepto legal reprochado que quede entregado a la mera

000196
ciento noventa y seis

discrecionalidad de la Administración la posibilidad de fijar nuevos requisitos para que tenga lugar la exención de pago del impuesto.

Lo señalado, además, importa conculcar el derecho de la requirente a la igualdad ante la ley y a no ser discriminada arbitrariamente por el Estado en el trato económico; así como los principios de proporcionalidad y justicia contributiva; al tiempo que importa un actuar ilegal de la autoridad administrativa que, vía reglamento, despoja a la requirente de su derecho dispuesto por la ley.

Habiéndose admitido a tramitación (fojas 72) y declarado admisible el requerimiento (fojas 170) por la Primera Sala de esta Magistratura, se confirieron los traslados acerca del fondo a los órganos constitucionales interesados y a las demás partes en la gestión sublite; habiéndose formulado observaciones dentro de plazo por el Servicio de Impuestos Internos.

Por presentación de 30 de junio de 2016, a fojas 180, el Servicio de Impuestos Internos solicita el rechazo del requerimiento.

Luego de aludir a la gestión, se sostiene, en términos generales, que para que proceda la exención de pago del impuesto territorial consignada en el artículo 2, N° I romano, letra b), de la Ley N° 20.033, se requiere que se trate de recintos deportivos particulares, que mantengan convenios de uso gratuito de sus instalaciones en beneficio de colegios municipalizados o particulares subvencionados, que dichos convenios sean refrendados por la respectiva Dirección Provincial de Educación, y que el convenio cumpla con las exigencias que establezca un Reglamento que dicte el Ministerio de Educación y el Instituto Nacional del Deporte.

En la especie, dicho reglamento fue aprobado por el Decreto Supremo del Ministerio de Educación N° 13, de 2006, que precisamente reglamenta la suscripción de convenios para los efectos antedichos.

Consigna luego el Servicio que no se vulnera el principio de legalidad tributaria o de reserva legal de los tributos. Sostiene que dicho principio exige la determinación suficiente en la ley del hecho gravado, la base imponible y la tasa.

Por otro lado, concuerda el Servicio en que la exención del pago del impuesto, que exime total o parcialmente del pago del impuesto por concurrir ciertos hechos o supuestos, haciendo excepción a la

obligatoriedad en el pago del impuesto, debe igualmente fijarse en la ley, sujetándose al principio de reserva legal en comento así como al de igualdad tributaria.

En el caso concreto, la norma impugnada respeta el principio constitucional de legalidad tributaria, pues la ley consigna todos los elementos esenciales para que concurra la exención, dejando al reglamento únicamente la determinación de aspectos técnicos o de detalle. En efecto, la ley cumple debidamente con señalar el tributo objeto de la exención, el sujeto que puede acceder a ella, el monto de la exención y la condición esencial para acceder y mantener el beneficio, que es suscribir los convenios referidos; ajustándose así la preceptiva a todos los preceptos constitucionales referidos por la parte requirente, toda vez que es constitucionalmente legítimo que se delegue en el reglamento la pormenorización de detalles frente a una disposición legal que contiene todos los elementos esenciales de la exención.

Agrega que lo que sí sería inconstitucional es establecer exenciones vía reglamento, cuyo no es el caso; pudiendo sí el reglamento regular asuntos accesorios para la procedencia de una exención definida claramente por ley, como ocurre en el caso sublite; todo lo cual determina que el requerimiento impetrado deba ser rechazado.

Con fecha 7 de julio de 2016 (fojas 188) se ordenó traer los autos en relación, verificándose la vista de la causa, en forma conjunta con la causa Rol N° 3033-16-INA, el día 1° de diciembre de 2016, quedando adoptado el acuerdo con fecha 6 de diciembre del mismo año.

CONSIDERANDO:

I. El conflicto de constitucionalidad sometido a la decisión de este Tribunal.

PRIMERO: Que, en estos autos constitucionales, Inmobiliaria Marina Golf Rapel S.A. impugna la aplicación del artículo 2° de la Ley N° 20.033, del año 2005, norma que modifica el Cuadro Anexo Nómina de Exenciones al Impuesto Territorial, contenido en el artículo 2° de la Ley N° 17.235 sobre Impuesto Territorial, en aquella parte del literal I, Exención del 100% letra B), N° 3° que señala "[…] y establecidos en virtud del Reglamento que para estos efectos fije el Ministerio de Educación y el Instituto Nacional del Deporte". Esto, en la reclamación tributaria que sustancia el Tribunal

Tributario y Aduanero de la Región del Libertador Bernardo O'Higgins, RIT N° GR-19-00002-2014, RUC N° 14-9-0000154-2, caratulada "Inmobiliaria Marina Golf Rapel S.A. con SII", que constituye la gestión pendiente que la habilita para deducir el presente requerimiento de inaplicabilidad;

SEGUNDO: Que, precisamente, la requirente pretende que la inaplicabilidad del artículo 2° ya aludido, surta efectos en dicha reclamación tributaria donde se ha impugnado, a su vez, la Resolución Exenta N° A06.2013.00010842, de 22 de octubre de 2013, emitida por el Jefe de Departamento de Avaluaciones de la VI Dirección Regional Rancagua, del Servicio de Impuestos Internos, que resolvió -según consta en el reclamo tributario acompañado a fojas 39 y siguientes- "otorgar, a partir del 1 d enero de 2013, la exención del 100% de Impuesto Territorial respecto del bien raíz Rol 800-93-Las Cabras, ubicado en Club de Golf - Área Deportiva Marina Golf, de la comuna de Las Cabras, modificándose en consecuencia el giro del referido impuesto de $19.293.054 a $0." (Fojas 39). A juicio de la reclamante, tal exención debió aplicarse a partir del 1° de enero de 2007, toda vez que en dicha fecha ya cumplía con todos los requisitos legales para ser beneficiaria de la exención tributaria, puesto que había suscrito el Convenio a que alude el precepto legal impugnado en estos autos con la I. Municipalidad de Las Cabras, con fecha 23 de junio del año 2006. No obstante, como se indicó, el Servicio de Impuestos Internos sólo resolvió que era procedente la exención desde el 1° de enero de 2013, dado que el 14 de octubre de 2012 se había efectuado una rectificación al referido Convenio, pues este no había sido suscrito el año 2006 por la propietaria del inmueble sujeto a impuesto territorial sino que por una sociedad comodataria del mismo (fs. 41). De esta forma, según consta en el Ord. DAV06.00 - N° 43, de fecha 6 de septiembre de 2012, del mencionado Servicio (fs. 64), se produjo una contravención lo dispuesto en el artículo 1° del Decreto N° 13 de 2006, que reglamenta la suscripción de convenios para los efectos de lo dispuesto en el cuadro Anexo "Nómina de exenciones al Impuesto Territorial", párrafo 1, exención del 100%, letra B), Número 3) de la Ley N° 17.235. Específicamente, esta norma reglamentaria prescribe que "Los convenios que regula el presente reglamento se celebrarán entre los propietarios de los recintos deportivos de carácter

particular y uno o más colegios municipalizados o particulares subvencionados pertenecientes o no a la misma comuna donde esté ubicado el recinto deportivo." (Fs. 64).

En dicho contexto, en su reclamación tributaria la actora persigue -en lo principal- que se ordene modificar la Resolución Exenta SII N° Ao6.2013.00010843 del año 2013 "sólo respecto de la fecha desde la cual se otorgó la franquicia, en el sentido que la exención del 100% de Impuesto Territorial respecto del inmueble Rol de Avalúo 800-93-Las Cabras se otorga desde el 1° de enero de 2007."(Fojas 49); o en subsidio, solicita que se declare que ella cumple con todos los requisitos legales para acceder a la exención tributaria desde el 1° de enero de 2007, o desde la fecha que el juez tributario determine, de acuerdo a derecho y al mérito del proceso, con anterioridad al 1° de enero de 2013 (fs. 49 vta.);

TERCERO: Que, desde el punto de vista del conflicto de constitucionalidad que la requirente somete a la decisión de esta Magistratura, éste consiste en afirmar que la aplicación del artículo 2° de la Ley N° 20.033, del año 2005, en la parte que indica, en el reclamo tributario al que se ha hecho referencia, resultaría contraria al principio de legalidad tributaria que asegura la Constitución Política en su artículo 19 N° 20°, "ello en relación a lo dispuesto en el numeral 2 y 22 del mismo artículo 19, en los artículos 63 N° 14, 65 inciso 4° N° 1, 6° y 7°, todos de la Constitución Política de la República." (Fojas 8).

En efecto, el artículo 19 N° 20° de la Constitución asegura la igual repartición de los tributos en proporción a las rentas o en la progresión o **forma que fije la ley**; también, que en ningún caso **la ley** puede establecer tributos manifiestamente desproporcionados o injustos.

A su vez, el artículo 65, inciso cuarto, N° 1° de la Constitución Política señala como iniciativa exclusiva del Presidente de la República "Imponer, suprimir, reducir o condonar tributos de cualquier clase o naturaleza, **establecer exenciones o modificar las existentes**, y determinar su forma, proporcionalidad o progresión". Ello se complementa con los números 2° y 14° del artículo 63 constitucional, que consagran, respectivamente, como materias de ley "Las que la Constitución exija que sean reguladas por una ley" y "Las

000198
ciento noventa y ocho

demás que la Constitución señale como leyes de iniciativa exclusiva del Presidente de la República".

Por último, el principio de legalidad tributaria también encuentra su fundamento constitucional en los artículos 6° y 7° de la Carta Fundamental, que fijan el ámbito de actuación de los órganos estatales, en este caso específico, del legislador, mientras que, de acuerdo con el artículo 19 N°s 2° y 22°, la exención del pago de un tributo implica un trato diferente a cierto grupo de contribuyentes, lo cual debe ser también determinado por ley;

CUARTO: Que, antes de abordar la alegación de la requirente, resulta necesario recordar que no es primera vez que esta Magistratura debe decidir el conflicto de constitucionalidad planteado en estos autos. En efecto, el artículo 2° de la Ley N° 20.033, del año 2005, ha sido impugnado previamente en esta sede. Así, en las sentencias roles N°s 718, 759, 773 y 1234, fue declarado inaplicable en las respectivas gestiones pendientes que fundaron los requerimientos deducidos ante este Tribunal;

II. Las exenciones tributarias están sujetas al principio de reserva legal.

QUINTO: Que si bien no es una materia controvertida en el presente proceso, cabe recordar que las exenciones tributarias, al igual que los tributos, se encuentran sujetas al cumplimiento del principio de reserva legal (fs. 183). En efecto, en la sentencia Rol N° 718 -y en idéntico sentido en las sentencias roles N°s 759 y 773-, este Tribunal razonó que "*la circunstancia de que un determinado contribuyente o, en su caso, una actividad o un bien específico se encuentre exento del pago de un determinado tributo, debe encontrarse suficientemente establecida en una ley, al tenor del principio de reserva legal consagrado en los artículos 19, Nº 20, 63 y 65 de la Constitución Política de la República*" (c. 79°). De allí que definiera la exención tributaria como "*aquella ventaja fiscal de la que por ley se beneficia un contribuyente y en virtud de la cual es exonerado del pago total o parcial de un tributo*" (c. 74°).

SEXTO: Que, también, tal sentencia razonó que una exención tributaria supone la exoneración de la obligación de un pago de un tributo, por lo cual "*poco o nada valdría el principio de reserva legal tributaria si las obligaciones establecidas en virtud de una ley*

pudieran ser modificadas o, más bien, suprimidas por un simple acto administrativo" (c. 80°).

SÉPTIMO: Que, precisamente, en el caso concreto de autos, la norma impugnada establece una exención tributaria consistente en el no pago del impuesto territorial para aquellos bienes raíces que cumplan con las disposiciones del artículo 73 de la ley N° 19.712, del Deporte y, en el caso de los recintos deportivos de carácter particular, mientras mantengan convenios para el uso gratuito de sus instalaciones deportivas con colegios municipalizados o particulares subvencionados, convenios que para tal efecto deben ser refrendados por la respectiva Dirección Provincial de Educación "y establecidos en virtud del Reglamento que para estos efectos fije el Ministerio de Educación y el Instituto Nacional del Deporte".

De esta forma, cabe referirse, a continuación, al contenido constitucional del principio de legalidad en materia tributaria a fin de determinar si la exención mencionada cumple o no con tal contenido.

III. El principio de legalidad en materia tributaria.

OCTAVO: Que, la jurisprudencia de este Tribunal ha sostenido, invariablemente, que el parámetro de cumplimiento del principio de legalidad tributaria consiste en 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."* (STC Rol N° 718 c. 18°. En el mismo sentido STC roles N°s 2038, c. 17°, 1234, c. 21°, 822, c. 5°, entre otras). Estos elementos son *"el hecho imponible, los sujetos obligados al pago, el procedimiento para determinar la base imponible, la tasa,* ***las situaciones de exención*** *y las infracciones"* (STC Rol N° 1234, c. 21°. El destacado es nuestro). Así, *"[l]a garantía fundamental que entraña para toda persona la consagración constitucional de esta reserva legal se satisface si el legislador es quien directamente determina cada uno de esos elementos."* (STC rol N° 822, c. 5°).

NOVENO: Que, concordando con el contenido constitucional del principio de legalidad tributaria que se ha resumido previamente, el Servicio de Impuestos Internos ha alegado, en su traslado de fondo, que el

000199
ciento noventa y nueve

precepto legal impugnado por la requirente "satisface en plenitud el principio de reserva legal, toda vez que [...] el legislador ha regulado todos y cada uno de los aspectos esenciales de la exención, reservando a la regulación reglamentaria sólo los aspectos técnicos o de detalle" (fs. 183 vta.);

DÉCIMO: Que, en consecuencia, corresponde hacerse cargo de esta alegación, determinando, primero, si la potestad reglamentaria tiene un ámbito de regulación que comprenda los elementos no esenciales de la obligación tributaria; y segundo, si en el caso concreto de autos, la materia regulada por el Decreto N° 13, de 2006, que reglamenta la suscripción de convenios para los efectos de lo dispuesto en el Cuadro Anexo Nómina de Exenciones al Impuesto Territorial, párrafo 1, exención del 100%, letra B, Número 2, de la Ley N° 17.325, efectivamente recae sobre aspectos de detalle técnicos propios del ámbito competencial de un reglamento de ejecución, o bien, si ha desbordado tal competencia, normando elementos esenciales de la obligación tributaria vulnerando, por ende, el principio de legalidad invocado.

IV. Margen competencial de la potestad reglamentaria en materia tributaria.

DECIMOPRIMERO: Que, como ha quedado establecido, si bien corresponde al legislador determinar los elementos esenciales de la obligación tributaria, cabe preguntarse si la potestad reglamentaria de ejecución tiene un margen competencial en esta materia o no lo tiene, toda vez que el precepto legal, en la parte que se impugna en estos autos, precisamente contiene una remisión a tal potestad administrativa;

DECIMOSEGUNDO: Que, esta Magistratura ha dejado sostenido que "*si bien el principio de reserva legal no impide que se pueda entregar a la potestad reglamentaria de ejecución aspectos de detalle técnico de la obligación tributaria, es del caso reiterar que le corresponde al legislador señalar con precisión los parámetros, límites y ámbito de acción de la misma. En otras palabras, resulta contraria a la Constitución Política de la República la circunstancia de que la ley otorgue a la autoridad administrativa facultades discrecionales o genéricas para la regulación de los elementos esenciales de la obligación tributaria. De modo que si el tributo no se encuentra completamente determinado en la ley -por las características propias de toda obligación tributaria-,*

debe a lo menos ser determinable, sobre la base de los criterios claros y precisos fijados al efecto por el propio legislador, cumpliéndose así el mandato constitucional en cuanto a que sólo le compete a aquél el establecimiento de tributos, como asimismo su modificación o supresión" (STC Rol N° 718, c. 33°. En el mismo sentido STC roles N°s 2038, c. 18° y 1234, c. 22°);

DECIMOTERCERO: Que, en consecuencia, cuando el legislador decide hacer una remisión al reglamento a fin de regular ciertos aspectos de la obligación tributaria, tal remisión no puede recaer sobre sus elementos esenciales, los cuales siempre deben estar determinados o ser determinables según la ley *"al punto de excluir toda discrecionalidad de la autoridad administrativa para su configuración. Así, sólo cabe a la potestad reglamentaria de ejecución desarrollar aspectos de detalle técnico que, por su propia naturaleza, el legislador no puede regular, pero que sí debe delimitar con suficiente claridad y determinación."* (STC Rol N° 1234, c. 22°).

En el mismo sentido, los elementos esenciales de la obligación tributaria deben quedar suficientemente fijados en la ley, no pudiendo efectuarse remisiones vagas y genéricas a la potestad reglamentaria de ejecución (STC Rol N° 773, c. 18°);

DECIMOCUARTO: Que, en síntesis, la potestad reglamentaria de ejecución sí tiene un ámbito regulatorio en materia de tributos y exenciones, pero tal ámbito se encuentra restringido al desarrollo de los aspectos de detalle técnico. A su vez, el legislador se encuentra obligado a determinar o hacer determinable de manera específica aquellos aspectos que serán regulados por la potestad reglamentaria, encontrándose impedido de legislar mediante cláusulas generales que habiliten a la Administración para regular discrecionalmente los elementos esenciales de la obligación tributaria;

DECIMOQUINTO: Que, corresponde, enseguida, hacerse cargo del caso concreto respecto del cual se ha promovido la presente acción de inaplicabilidad, a fin de comprobar si la remisión a la potestad reglamentaria que contiene el precepto legal impugnado, ha excedido o no la competencia que la Constitución, en virtud del principio de legalidad, ha confiado al legislador.

V. Inaplicabilidad del artículo 2°, de la Ley N° 20.033, de 2005.

DECIMOSEXTO: Que, analizado el caso concreto que da lugar estos autos, es posible arribar a la misma conclusión que sostuvo esta Magistratura en las sentencias roles N°s 718, 759, 773 y 1234, previamente citadas.

En efecto, en dichas oportunidades se declaró que la norma impugnada no se ajustaba al principio de reserva legal toda vez que, revisada la historia fidedigna del establecimiento del precepto, "*el legislador no ha establecido parámetros objetivos y precisos a los que deba sujetarse la autoridad administrativa para la concurrencia de la situación de exención del impuesto territorial*" (STC Rol N° 718, c. 85). Agregando, que la disposición impugnada prescribe que "*los referidos convenios serán* ***"establecidos en virtud del Reglamento"*** *que al respecto dicte la autoridad administrativa, lo que supone -en el hecho- que las condiciones para poder gozar de la exención estarán fijadas en una norma infralegal, lo que contraviene lo dispuesto en los artículos 19 Nº 20, 63 y 65 de la Constitución Política de la República*" (STC Rol N° 718, c. 86). Concluyó esta Magistratura que "*el precepto legal que se impugna contiene una remisión normativa pura y simple a la potestad reglamentaria de ejecución, sin señalamiento de pauta alguna a la que deba sujetarse la autoridad administrativa, lo que repugna al principio de legalidad tributaria […]. Así, al tenor del precepto legal que se cuestiona, será el Reglamento el que establecerá -por sí y ante sí- las condiciones y características que deban reunir los convenios que corresponda suscribir a los recintos deportivos particulares para que en definitiva puedan gozar de la exención del pago del impuesto territorial, limitándose a indicar exclusivamente que el sujeto beneficiario del uso gratuito de las instalaciones será un colegio municipalizado o, en su caso, un particular subvencionado.*" (STC Rol N° 718, c. 88);

DECIMOSÉPTIMO: Que, haciendo un análisis concreto del conflicto de constitucionalidad sometido a la decisión de esta Magistratura, es posible concluir que, en efecto, la aplicación de la parte impugnada del artículo 2°, de la Ley N° 20.033, de 2005, en la gestión pendiente que conoce actualmente el Tribunal Tributario y Aduanero de la Región del Libertador Bernardo O'Higgins,

resulta contraria a la Constitución, específicamente al principio de legalidad tributaria consagrado en el artículo 19 N° 20°, así como también, en los numerales 2° y 22° del mismo artículo 19, en el artículo 63 N° 14, artículo 65, inciso 4°, N° 1, y artículos 6° y 7°, todos de la Constitución Política de la República.

Lo anterior dado que, como se desprende de los antecedentes allegados al expediente, no resulta suficiente por sí mismo el cumplimiento de la condición legal de "mantener convenios para el uso gratuito de sus instalaciones deportivas con colegios municipalizados o particulares subvencionados, convenios que para tal efecto deberán ser refrendados por la respectiva Dirección Provincial de Educación", sino que, además, tales convenios deben ser "establecidos en virtud del Reglamento que para estos efectos fije el Ministerio de Educación y el Instituto Nacional del Deporte". Como se aprecia, el legislador no ha entregado ninguna directriz que permita circunscribir las materias que ha de regular tal reglamento, constituyendo una cláusula abierta que atenta contra el derecho que se asegura a toda persona, consistente en que tanto los tributos como las exenciones en materia tributaria serán establecidos por ley. Si el legislador hubiese estimado necesario establecer condiciones adicionales a la mera vigencia de un convenio de la naturaleza como aquél que se ha invocado en estos autos, debió indicarlas expresa y específicamente en la ley, por ser uno de los elementos esenciales de la obligación tributaria;

DECIMOCTAVO: Que la aplicación del precepto legal en la gestión pendiente precisamente implica un desbordamiento de la potestad reglamentaria de ejecución, por habilitación expresa del legislador, lo que queda en evidencia al repasar la discusión que deberá resolver el juez del fondo, a saber, si manteniendo la actora un convenio vigente con la I. Municipalidad de Las Cabras, tal vigencia resulta suficiente para ser titular a la exención del impuesto territorial invocada, o si, por el contrario, ha incumplido los requisitos reglamentarios que regulan, a su vez, las condiciones bajo las cuales se entiende vigente tal convenio, como el hecho que debe ser suscrito por el propietario del inmueble sujeto al impuesto territorial y no por otra persona, natural o jurídica, que lo detenta en virtud de algún otro título distinto del dominio. Respecto de esta condición -que por lo demás incide directamente en el sujeto beneficiario de

000201
doscientos uno

la exención tributaria, siendo uno de sus elementos esenciales-, la norma legal habilita al órgano administrativo para fijarla, sin ningún tipo de parámetro que limite su actuación regulatoria;

DECIMONOVENO: Que si bien la Inmobiliaria requirente ha sostenido también que el precepto legal impugnado importa la vulneración de los derechos a la igualdad ante la ley y a la no discriminación arbitraria que el Estado y sus organismos deben brindar en materia económica (Art. 19 N°s 2° y 22° de la Constitución Política), tales infracciones se fundan en una consecuencia a la transgresión al principio de legalidad tributaria (fojas 12), que ya se ha analizado, por lo que no serán analizadas específicamente en esta sentencia;

VIGÉSIMO: Que, por las razones antes expresadas, este Tribunal acogerá la acción de inaplicabilidad deducida por Inmobiliaria Marina Golf Rapel S.A. y así se declarará.

Y VISTO lo dispuesto en los artículos 6º, 7º, 19 Nºs. 2°, 20°, 22°, 63, 65, 93 y demás citados de la Constitución Política y en las disposiciones pertinentes de la Ley Nº 17.997, Orgánica Constitucional del Tribunal Constitucional,

SE RESUELVE:

1) QUE SE ACOGE EL REQUERIMIENTO DE INAPLICABILIDAD DEDUCIDO A FOJAS 1, sólo en cuanto se declara inaplicable, en la causa sobre reclamación tributaria RIT N° GR-19-00002-2014, que se sigue ante el Tribunal Tributario y Aduanero de la Región de O'Higgins, las expresiones *"y establecidos en virtud del Reglamento que para estos efectos fije el Ministerio de Educación y el Instituto Nacional del Deporte"*, a que alude el artículo 2º de la Ley Nº 20.033, modificatoria del Cuadro Anexo Nº 1 de la Ley de Impuesto Territorial Nº 17.235, párrafo I, exención del 100%, letra b), número 3.

2) QUE SE DEJA SIN EFECTO LA SUSPENSIÓN DEL PROCEDIMIENTO DECRETADA A FOJAS 72. OFICÍESE.

DISIDENCIA

Acordada con el voto en contra de los Ministros señores Carlos Carmona Santander, Gonzalo García Pino, Domingo Hernández Emparanza y Nelson Pozo Silva, quienes estuvieron por rechazar el requerimiento por las razones que se indican a continuación:

I. LA IMPUGNACIÓN

1. Que una empresa inmobiliaria, dueña de un Club de Golf, deduce requerimiento de inaplicabilidad respecto del artículo 2° de la Ley N° 20.033. Esta introdujo en la Ley de Impuesto Territorial una exención tributaria para recintos deportivos que mantengan convenios para el uso gratuito de sus instalaciones deportivas con colegios municipalizados o particulares subvencionados.

La gestión pendiente es una reclamación tributaria contra el Jefe del Departamento de Avaluaciones de la Dirección Regional de la Sexta Región del Servicio de Impuestos Internos. Dicha repartición pública sostiene que la exención debe aplicarse a partir de enero del 2013, y no de enero del 2007. La autoridad tributaria fundamenta su decisión en que la empresa no había suscrito el convenio con el establecimiento educacional que hace operativa la exención, conforme al Decreto N° 13, de Educación del 2006, norma reglamentaria del mencionado artículo 2° de la Ley N° 20.033, sino que la había hecho una sociedad comodataria del mismo inmueble;

2. Que la empresa sostiene que la exención tributaria establecida en el precepto impugnado viola la legalidad tributaria, toda vez que el convenio de uso gratuito debe estar regulado en un reglamento. De este modo, la operatoria de la exención está sujeta a una normas administrativa. Estas no pueden regular un aspecto esencial del tributo;

3. Que la mayoría acoge el requerimiento, sosteniendo que el legislador, al convocar al reglamento, no estableció ninguna directriz, ninguna pauta para que se sujete la autoridad administrativa al regular los convenios, constituyendo una cláusula abierta que vulnera tanto los tributos como las exenciones tributarias.

La mayoría suprime la expresión "y establecidos en virtud del reglamento que para estos efectos rige el Ministerio de Educación y el Instituto Nacional del Deporte" del precepto impugnado;

000202
doscientos dos

II. ASUNTOS SOBRE LOS CUALES NO CORRESPONDE QUE ESTE TRIBUNAL EMITA PRONUNCIAMIENTO.

4. Que lo que se ha presentado en estos autos es un recurso de inaplicabilidad por inconstitucionalidad contra un precepto legal. Por lo mismo, no corresponde juzgar el reglamento de la exención tributaria que se discute (D.S. N° 13/2006, Educación).

En segundo lugar, tampoco corresponde juzgar a esta Magistratura si la inmobiliaria que reclama se sujetó o no a los convenios que suscribió.

En tercer lugar, no está tampoco en la competencia de esta Magistratura determinar si la empresa se ha sujetado estrictamente al D.S. N° 13, ya citado;

III. ANTECEDENTES

5. Que antes de plantear nuestra oposición en este caso, debemos examinar algunos antecedentes vinculados a este.

En primer lugar, el impuesto a los bienes raíces o contribuciones, se remonta a 1831, en que se creó un impuesto a la renta de los predios rústicos, del 4%, que luego se rebajó a 3%. Estos ingresos fueron traspasados a los municipios en pleno auge del salitre en 1891. Con la creación del impuesto a la renta en 1924, fue parte de él. Pero en 1927 se separó mediante la Ley N° 4.174.

En la actualidad, se encuentra regulado en la Ley N° 17.235, cuyo texto refundido, coordinado y sistematizado, fue fijado por el D.F.L. N° 1, de 1998, del Ministerio de Hacienda;

6. Que se trata de un impuesto real, que grava a los bienes raíces cuyo avalúo fiscal exceda de cierto monto. Se trata de un impuesto anual, pagado cada año en cuatro cuotas. Corresponde al Servicio de Impuestos Internos determinar, por comunas, los bienes raíces afectos a este impuesto. Un 60% de lo recaudado por este impuesto ingresa al Fondo Común Municipal, salvo las comunas de Santiago, Providencia, Las Condes y Vitacura, cuyo aporte se incrementa en un 65%. El Servicio de Impuestos Internos reavalúa cada cuatro años la tasación de los inmuebles. La tasa del impuesto está determinada en la ley, correspondiente a un porcentaje del avalúo de los inmuebles.

Están afectos a este impuesto los bienes raíces urbanos y rurales, incluidos los fiscales;

7. Que un segundo antecedente es que quedan sujetos a este impuesto las propiedades cuyo avalúo supere, aproximadamente, los 33 millones de pesos. Ello determina

que el 60% de los bienes raíces habitacionales del país queda exento de pago. No obstante lo anterior, es decir, que todos los bienes inmuebles que superen cierto avalúo, están sujetos a este impuesto, la ley establece exenciones a determinado tipo de inmuebles. Dicha exención varía del 100%, del 75% y del 50%.

Entre las exenciones de 100% hay algunas simples y otras condicionadas. Entre las primeras, se encuentra el Fisco y las municipalidades. Entre las condicionadas, se encuentran bienes raíces vinculados al deporte. Este distingo lo introduce el cuadro anexo de exenciones que introduce la ley Nº 20.033, en su artículo 2º. La letra B) señala que tienen exención de 100%: "Los siguientes Bienes Raíces mientras se cumpla la condición que en cada caso se indica";

8. Que, en tercer lugar, la regla general en materia de bienes raíces vinculados al deporte, es que si cumplen los demás requisitos, están sujetos al pago de contribuciones.

No obstante, la ley exime dos categorías de bienes.

De un lado, están los bienes raíces que cumplan lo establecido en el artículo 73 de la Ley del Deporte. Dicha disposición beneficia a los bienes raíces de propiedad del Comité Olímpico de Chile y de las Federaciones Deportivas Nacionales. También todos aquellos que estén bajo su administración cuando estén destinados a fines deportivos. Además, están exentos las canchas, estadios y demás recintos dedicados a prácticas deportivas o recreacionales que pertenezcan a las demás organizaciones deportivas, previo informe favorable del Instituto Nacional del Deporte, el que debe ser fundado.

Del otro, están los recintos deportivos de carácter particular mientras mantengan convenios para el uso gratuito de sus instalaciones deportivas con colegios municipalizados o particulares subvencionados. Esta es la norma impugnada;

9. Que, para que opere la exención que beneficia entonces a recintos deportivos particulares, es necesario que se cumplan una serie de requisitos.

En primer lugar, es necesario que se trate de un recinto deportivo de carácter particular, distinto a los del artículo 73 de la Ley del Deporte.

En segundo lugar, es necesario que estos recintos suscriban y mantengan convenios para el uso gratuito de sus instalaciones deportivas.

En tercer lugar, estos convenios deben cumplir ciertos supuestos. Por de pronto, deben ser celebrados

000203
doscientos tres

con colegios municipalizados o particulares subvencionados. Enseguida, deben ser refrendados por la Dirección Provincial de Educación. Y, finalmente, deben someterse a lo que el reglamento determine en la materia.

La condición, entonces, para que opere esta exención, es que los alumnos de colegios municipalizados o de colegios particulares subvencionados, hagan uso gratuito de las instalaciones deportivas. Para ello deben celebrar un convenio;

10. Que un cuarto antecedente relevante de considerar, es la regulación que se hizo por el reglamento convocado por la ley para esos convenios.

Dicho reglamento establece que el convenio es voluntario. También, que puede celebrarse con más de un establecimiento educacional. Asimismo, que hay un uso mensual tipificado.

Dicho reglamento establece, además, que el uso de las instalaciones deportivas está sujeto a ciertas reglas. Por de pronto, sólo puede utilizarse para actividades físicas o deportivas para las cuales las instalaciones deportivas (construcción o infraestructura) se encuentren habilitadas. También, el uso no puede causar deterioro mayor al uso habitual. Asimismo, el uso debe ser efectivo respecto de actividades físicas o deportivas. Del mismo modo, las horas mensuales pueden ser distribuidas libremente por las partes que suscriban el convenio. Además, cabe señalar que el uso debe ser totalmente gratuito; y que de ese uso, debe llevarse un registro.

En cuanto a los convenios, estos deben ser escritos, anuales, por todo el año escolar, renovables; y deben tener un contenido (individualizar las partes, el recinto, las horas cronológicas y el horario de uso). El convenio debe celebrarse entre los propietarios de los recintos deportivos y uno o más colegios. Una copia de las cuatro que se deben suscribir, debe ser refrendada por el Departamento Provincial de Educación. Una de esas copias refrendadas, junto con el informe técnico emitido por el Instituto Nacional de Deportes, debe entregarse por el interesado al Servicio de Impuestos Internos. Corresponde a este organismo constatar el cumplimiento de los requisitos exigidos por la ley para la procedencia de la exención del impuesto;

11. Que el último antecedente necesario a tener en cuenta es que el reglamento señalado fue impugnado el año 2006 por una serie de recintos deportivos (Estadio Español, Estadio Israelita, Club Palestino, Estadio

Croata, Club Deportivo Manquehue) mediante recursos de protección que fueron acumulados por la Corte de Apelaciones de Santiago bajo el rol 1551/2006. La Corte rechazó los cuestionamientos al mencionado reglamento. El fallo fue confirmado por la Corte Suprema (SCS 6341/2006). En dicho fallo, nuestros tribunales sostuvieron que para que pudiera operar la exención y no pagar el tributo, debían cumplir con la condición impuesta por la ley. Es decir, celebrar un convenio de uso gratuito. La Corte también sostuvo que ley les entregaba un derecho de opción a dichos clubes, pues si deseaban excepcionarse del pago del impuesto, pueden usar el mecanismo previsto por la ley y reglamentado por el decreto supremo cuestionado. Pero los recurrentes, agregó, están en entera libertad de no hacer uso del referido mecanismo, pues ni la ley ni el reglamento los obliga;

IV. CRITERIOS INTERPRETATIVOS.

12. Que, a continuación, es necesario dar un paso más y establecer los criterios interpretativos que guiarán nuestra resolución;

13. Que los tributos no sólo tienen una dimensión individual, sino que también social. La primera, en efecto, se traduce en el pago obligatorio de una suma de dinero que grava el patrimonio de un contribuyente. La dimensión social, por su parte, está dada porque los tributos financian el presupuesto de la Nación, donde se contienen las prioridades de gasto del Estado. El presupuesto financia a entes públicos y a los gastos públicos que el Estado entrega a la sociedad con fines retributivos. El gasto del Estado permite crear condiciones sociales que permiten a los integrantes de la comunidad nacional, su mayor realización espiritual y material posible; dar protección a la población; promover la integración armónica de todos los sectores de la Nación; asegurar derechos de las personas a participar con igualdad de oportunidades en la vida nacional (artículo 1º, Constitución). Por lo mismo, no sólo interesa al contribuyente definir cuándo paga de impuestos. Interesa también a la sociedad. El tributo es la expresión del deber de las personas de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos. No es un mero ingreso, sino que está al servicio de los fines del Estado. La obligación impositiva es una consecuencia de la solidaridad social;

000204
documentos cuatro

14. Que, en segundo lugar, el deporte y la actividad física es un bien jurídico que nuestra sociedad ha ido progresivamente asumiendo. Ello se expresa en la definición de educación asumida. Esta es un proceso de aprendizaje permanente que abarca las distintas etapas de la vida de las personas y que tiene como finalidad alcanzar su desarrollo mediante la transmisión y el cultivo de valores, conocimientos y destrezas. Dicho desarrollo es espiritual, ético, moral, afectivo, intelectual, artístico y físico (artículo 2°, decreto con fuerza de ley N° 2, 2010, Educación). La educación, además, debe ser integral, abarcando los aspectos físicos, sociales, morales, estéticos, creativos y espirituales (artículo 3° letra ñ)). De ahí que la enseñanza básica y la enseñanza media tengo por objetivo, entre otros, el desarrollo físico de los alumnos (artículo 29, N° 1, letra a); artículo 30 N° 1, letra a)).

Del mismo modo, a través de la Ley N° 20.686, el año 2013, se creó el Ministerio del Deporte, destinado a formular programas y acciones destinados al desarrollo de la actividad física y deportiva de la población (artículo 2°, N° 2). Asimismo, le corresponde a dicho Ministerio proponer todo tipo de normas e iniciativas que tiendan a mejorar las bases del desarrollo de la educación física y del deporte (artículo 2° N° 6).

La actividad física es un elemento central de las políticas de Estado;

15. Que, en tercer lugar, la exención tributaria es por definición una excepción a la igualdad ante la ley, pues se otorga un privilegio de no pagar un impuesto determinado. Por lo mismo, requiere estar muy bien fundada.

La exención parcial o total, subjetiva u objetiva, permanente o temporal, está asociada a la ocurrencia de un hecho determinado, definido por el legislador. Implica una consideración singular de determinados supuestos, que justifican el no pago del tributo.

Tratándose de las contribuciones de bienes raíces, lo que genera el hecho imponible es que el inmueble se encuentre dentro de aquellos sujetos al cobro de impuestos determinado por el Servicio de Impuestos Internos. Dicha determinación la hace el Servicio por comunas. De dicha determinación, el contribuyente puede reclamar (artículo 43, 44, 149 Código Tributario, artículo 21 y 22 del Decreto con Fuerza de Ley N° 1, Hacienda, de 1998).

La definición, entonces, de los inmuebles sujetos al pago, está sujeto a determinación administrativa, pues corresponde al Servicio de Impuestos Internos determinar el rol semestral de contribuciones (artículo 18, D.F.L. Nº 1/Hacienda/1998).

Pero la exención exige supuestos que se verifiquen. De lo contrario, se vuelve a la regla general que es el pago de impuestos;

V. NO SE VULNERA LA RESERVA LEGAL.

16. Que la requirente sostiene que la convocatoria al reglamento que hace la exención vulnera la reserva legal, toda vez que un aspecto esencial del tributo queda sujeto a determinación administrativa del Presidente de la República a través del reglamento que debe dictar el Ministerio de Educación y la autoridad del deporte;

17. Que lo primero que es necesario señalar es el fin social de la exención tributaria que se objeta. Esta tiene por objeto eximir del impuesto a los bienes raíces a aquellos recintos deportivos que celebren y mantengan convenios de uso gratuito de sus instalaciones deportivas con colegios municipalizados o con particulares subvencionados.

A cambio de la exención, dichos recintos deben permitir el uso gratuito de sus instalaciones con alumnos que asisten a establecimientos que no tienen una infraestructura deportiva adecuada.

La consideración social se observa también en que el monto de lo recaudado por este tributo va en un porcentaje considerable al Fondo Común Municipal, que es un mecanismo de redistribución solidaria de recursos financieros entre las municipalidades del país (artículo 14, Ley Orgánica de Municipalidades). Por lo mismo, la exención afecta esta redistribución solidaria;

18. Que, en segundo lugar, en la gestión pendiente lo que se discute es si la inmobiliaria cumplió o no determinados artículos del reglamento. Se cuestiona el que el convenio se debe suscribir "entre los propietarios de los recintos deportivos de carácter particular y uno o más colegios municipalizados o particulares subvencionados" (artículo 1°, D.S. Nº 13/2006, Educación).

Como se observa, no se discute todo el reglamento: ni la necesidad de los convenios, ni la regulación de estos, ni sus características. Se discuten aspectos puntuales del reglamento; la inmobiliaria celebró los convenios, invocó la exención.

000205
doscientos cinco

Sin embargo, aquí se cuestiona toda la intervención de regulación reglamentaria, que la empresa conoce y aplicó hasta que se le puso término a la exención por la autoridad tributaria;

19. Que, en tercer lugar, la exención está construida sobre la base de lograr el uso gratuito por alumnos pertenecientes a establecimientos municipalizados o particulares subvencionados. Por lo mismo, exige no sólo la existencia de los convenios, sino el uso gratuito que generan los mismos. Eso no tiene nada que ver con remisión al reglamento, pues la exigencia de uso afecto de las instalaciones está en la ley.

Por lo mismo, no puede hacerse una lectura individual de la exención, que no concilie el fin social con el fin individual envuelto en la exención. No es el convenio, sino el uso gratuito lo relevante. El convenio es una manera de hacer operativo el uso.

Esta Magistratura no puede declarar la inaplicabilidad de una ley que convoca un reglamento, que lo único que establece es quiénes deben suscribir el convenio. Es desproporcionado;

20. Que, por otra parte, el Tribunal no puede reconfigurar la exención, librando de una condición para que se configure. Las exenciones las configura el legislador. Este las establece y modifica. Esta Magistratura no puede crear una exención especial. Por ello, sin convenios regulados, no hay exención. Menos una de 100%, respecto de un recinto afecto a impuesto territorial si no fuera por el uso gratuito de sus instalaciones;

21. Que, en cuarto lugar, no se puede, simultáneamente, alegar la esencialidad de la regulación del convenio y, por lo mismo, invocar la reserva legal tributaria y, por otra, alegar la no esencialidad para analizar los efectos de la inaplicabilidad acogida, pues se persigue considerar vigente la exención a pesar que no haya una convocatoria legítima a un reglamento;

22. Que, en quinto lugar, no hay una afectación de la reserva legal del convenio. Desde luego, porque está establecido en la ley las partes del mismo (recintos deportivos de carácter particular y colegios municipalizados o particulares subvencionados); el que el convenio es condición para la exención ("sólo estarán exentos mientras mantengan convenios"); el que tenga que haber uso gratuito; el que los convenios sean refrendados por la respectiva autoridad educacional.

Son cuestiones accidentales de la regulación los otros aspectos regulados en el reglamento y que este Tribunal tiene a la vista para su resolución;

Por lo demás, aquí no se está juzgando el reglamento. La inaplicabilidad no es la vía para ello.

Quién debe suscribir el convenio emana directamente de la ley, pues quienes deben mantener los convenios son "los recintos deportivos de carácter particular". Por lo demás, el responsable último por el pago de los impuestos de los bienes raíces es el propietario, sin perjuicio que lo pueda pagar el dueño, el usufructuario, el arrendatario o el mero tenedor (artículo 25, D.F.L. N° 1/Hacienda, 1998);

23. Que tampoco corresponde razonar sobre la base de que sin esta remisión al reglamento carece de sustentación el Decreto Supremo Nº 13. La potestad reglamentaria del Presidente de la República tiene rango constitucional (artículo 32 N° 6). No depende de esta habilitación legal. Aún sin ella, igual hay habilitación constitucional para su dictación;

24. Que, finalmente, todas las contribuciones de bienes raíces tienen intervención administrativa. Los inmuebles sujetos a pago los determina el Servicio de Impuestos Internos. Asimismo, este realiza la reavaluación cada cuatro años. También determina el monto de lo que debe pagar cada inmueble.

Por eso, sorprende que se alegue la infracción de la reserva de ley en un impuesto que opera con intervención del Servicio de Impuestos Internos en múltiples dimensiones. Se aísla el impuesto de la exención.

Redactó la sentencia la Ministra señora Marisol Peña Torres, y la disidencia, el Ministro señor Carlos Carmona Santander.

Comuníquese, notifíquese, regístrese y archívese.

Rol N° 3034-16-INA.

Sr. Aróstica

Sra. Peña

Sr. Carmona

Sr. García

Sr. Hernández

Sr. Romero

Sra. Brahm

Sr. Letelier

Sr. Pozo

Pronunciada por el Excmo. Tribunal Constitucional, integrado por su Presidente, Ministro señor Iván Aróstica Maldonado, y por sus Ministros señora Marisol Peña Torres, señores Carlos Carmona Santander, Gonzalo García Pino, Domingo Hernández Emparanza, Juan José Romero Guzmán, señora María Luisa Brahm Barril y señores Cristián Letelier Aguilar y Nelson Pozo Silva.

Autoriza el Secretario del Tribunal Constitucional, señor Rodrigo Pica Flores.