

Santiago, a veintiséis de noviembre de dos mil siete.

VISTOS:

Con fecha 18 de abril de 2007, Javier Viñales Iriarte, en representación de Estadio Español S.A., ha formulado una acción de inaplicabilidad por inconstitucionalidad respecto de los artículos 1º, 3º, 4º, 5º, 7º, 10, 12 y 16 de la Ley N° 17.235 y del artículo 2º de la Ley N° 20.033, en la parte que ordena reemplazar el cuadro Anexo N°1 de la Ley N° 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 N° 17.235, en la parte referida al cuadro anexo N° 1, nómina de exenciones al impuesto territorial, párrafo I, exención del 100%, letra b, número 3.

La gestión en relación a la cual se solicita la declaración de inaplicabilidad consiste en el reclamo de avalúo Rol N° 11.181-07, deducido ante el Tribunal Tributario Santiago Oriente, de acuerdo al artículo 149 del Código Tributario.

Indica la peticionaria que, debido a que los preceptos legales impugnados dicen relación con el establecimiento del impuesto territorial, particularmente en lo que se refiere a la forma en que se determinará la base imponible, haciendo referencia a la tasación y avalúo de los inmuebles y a la exención de dicho tributo, con intervención de la Administración, es necesario concluir que las normas impugnadas resultan decisivas en la resolución de la gestión pendiente.

La Ley N° 20.033, también conocida como de Rentas Municipales II, al modificar el artículo 2º de la

Ley N° 17.235, condicionó la exención del impuesto territorial de que gozaban los recintos deportivos al hecho de mantener convenios para el uso gratuito de sus instalaciones deportivas con colegios municipalizados o particulares subvencionados, convenios que deberán refrendarse por la Dirección Provincial de Educación respectiva y ser establecidos por un Reglamento, el que es objeto de los recursos interpuestos.

Con fecha 24 de abril de 2007, la Segunda Sala de esta Magistratura declaró la admisibilidad del requerimiento, suspendiéndose el procedimiento y pasando los antecedentes al Pleno para su sustanciación.

Con fecha 08 de mayo de 2007, la Abogado Procurador Fiscal de Santiago, del Consejo de Defensa del Estado, señora María Teresa Muñoz Ortúzar, al evacuar sus observaciones a los requerimientos, plantea sus descargos para cada uno de los capítulos de inaplicabilidad formulados.

El requerimiento se puede sistematizar sobre la base de tres capítulos.

Primer capítulo de inaplicabilidad: Impuesto territorial.

El artículo 1° de la Ley N° 17.235 señala:

Establécese un impuesto a los bienes raíces que se aplicará sobre el avalúo de ellos, determinado de conformidad con las disposiciones de la presente ley.

Al respecto, el requirente indica que los tributos deben recaer sobre las "rentas" del contribuyente y no sobre su patrimonio, lo que se desprende del artículo 19 N° 20 de la Constitución, que asegura la igual repartición de los tributos en proporción a las rentas y no a los haberes, como lo

señalaba la anterior Carta de 1925, lo que demuestra la intención del Constituyente en esta materia. Además, la jurisprudencia del Tribunal Constitucional así lo confirmaría.

Explica que el patrimonio de una persona está conformado por bienes adquiridos con ingresos por los cuales ya se ha tributado, por lo que un tributo sobre el patrimonio implica una doble tributación por el mismo ingreso.

Como el impuesto territorial recae sobre el patrimonio de las personas y no sobre sus rentas, se estaría en presencia de una vulneración el artículo 19 N° 20 de la Carta.

Señala el peticionario que no tiene capacidad para pagar el impuesto territorial que resulta del avalúo efectuado, por lo tanto, dada la especial situación de este tipo de sociedades, cuya principal actividad es el deporte y la recreación y su financiamiento se obtiene a través de cuotas sociales, este impuesto es desproporcionado e injusto.

El Consejo de Defensa del Estado, respecto de este capítulo de inaplicabilidad, señala que la garantía constitucional indicada en el inciso primero del N° 20 del artículo 19 de la Carta, referida a la igual repartición de los tributos en proporción a las rentas o en la progresión o forma que determine la ley, debe ser interpretada a la luz de la intención del Constituyente al establecer que la determinación de los tributos, cualquiera sea su naturaleza, está entregada a la ley y no se encuentra restringida sólo a aquellos que recaigan sobre la renta. Así, por ejemplo, el artículo 65, en sus

incisos segundo y cuarto, se refiere a **“tributos de cualquier naturaleza”**.

Por tanto, los tributos pueden recaer sobre bienes de cualquier naturaleza, lo que se encuentra reafirmado por la sentencia de octubre de 1998, del Tribunal Constitucional, Rol N° 280, la que señala que la protección contenida en el artículo 19, N° 20, inciso segundo, de la Constitución, está dirigida preferentemente a los impuestos personales, esto es, los que afectan la renta de las personas, existiendo una variada gama de otros impuestos. Lo que es refrendado por la doctrina y la historia de la norma, concluyendo que la ley puede gravar el patrimonio y, dentro de él, los bienes raíces.

Del mismo modo, indica que la disposición sexta transitoria de la Constitución dispone que se mantendrá la vigencia de las disposiciones legales que hayan establecido tributos de afectación o destino determinado. Y la Ley N° 17.235 se encontraría en tal situación.

Por tanto, el artículo 1° de la Ley N° 17.235, que establece el impuesto a los bienes raíces, no infringiría la Carta.

Segundo capítulo de inaplicabilidad: reserva de legalidad.

Indica el requirente que los artículos 3°, 4°, 5°, 7°, 10, 12 y 16 de la Ley N° 17.235, impugnados, en general establecen la forma de determinación de la base imponible y la tasa del impuesto territorial a través de diversos actos administrativos, los cuales se resumen en lo siguiente:

- a. La facultad del Servicio de Impuestos Internos para impartir las instrucciones técnicas y

administrativas necesarias para efectuar la tasación.

- b. El deber del Servicio de realizar un proceso de reavalúo de los bienes raíces agrícolas y no agrícolas.
- c. El deber del Servicio de formar el rol de avalúos correspondiente, expresando en dicho rol, respecto de cada inmueble, el nombre del propietario, la ubicación y el avalúo asignado.
- d. La tasa del impuesto territorial y la facultad del Ministerio de Hacienda para fijar la misma mediante Decreto Supremo.
- e. La facultad del Servicio de modificar los avalúos o contribuciones de los bienes raíces por las causales que se señalan.

Efectuando un análisis particular de cada norma impugnada de la Ley N° 17.235, el Club Deportivo señala:

Artículo 3°: Se faculta al Servicio a fijar nuevamente la base imponible del impuesto territorial cada cierto tiempo, lo que resulta inconstitucional, ya que viola el principio de reserva legal de los tributos.

Artículo 4°: Se faculta al Servicio para dictar actos administrativos destinados a establecer la base imponible del impuesto territorial, vulnerándose el artículo 19 N° 20 de la Constitución.

Artículos 5° y 16: El Servicio formará el rol de avalúos correspondiente, indicándose que el mismo Servicio lo mantendrá al día, lo que viola el principio de reserva legal de los tributos.

Artículo 7°: Se indica que la tasa del impuesto territorial es determinada por un Decreto Supremo del

Ministerio de Hacienda, lo que resulta igualmente inconstitucional.

Artículos 10 y 12: Se faculta al Servicio para modificar el avalúo, base imponible del impuesto territorial, lo que vulnera el principio de reserva legal de los tributos.

Es del caso señalar que, en enero de 2006, se llevó a cabo el proceso de reavalúo de los bienes raíces en todo el país, que modificó y determinó los nuevos avalúos de estos bienes.

El reavalúo fiscal es esencialmente un nuevo proceso de tasación fiscal del bien raíz de propiedad del contribuyente, practicado por el Servicio, tasación que, según se desprende del artículo 4º, y respecto de los bienes raíces no agrícolas, debe basarse, normarse y determinarse conforme a las tablas de clasificación de las construcciones y de los terrenos y a los valores unitarios que se fijan de cada tipo de bien.

Para ello se han incorporado diversos actos administrativos emanados de distintas autoridades, como son:

a) Resolución exenta N° 8 de 2006, del Servicio de Impuestos Internos, que fija valores de terrenos, construcciones, definiciones técnicas y monto de avalúo, fijando los parámetros que norman y determinan el resultado de las tasaciones fiscales y, por consiguiente, su avalúo.

De esta forma hay una incidencia directa y absoluta de este acto en la determinación del impuesto territorial y de los elementos esenciales que conforman la base de la obligación tributaria.

Así, por medio de actos administrativos de una entidad normativa inferior, se está fijando y/o estableciendo el tributo territorial y una exención tributaria, lo que es inconstitucional.

b) Circular N° 10 de 2006 del Servicio de Impuestos Internos, que norma la aplicación de coeficientes de ajuste al avalúo de terreno para ciertos casos particulares de predios a los que, por sus características, no se les aplica la regla general.

El Servicio estima, a su entera discreción, que a cierto inmueble, respecto de otros, debe o no aplicársele un factor de corrección, modificando su tasación y correspondiente avalúo y determinando con ello la base imponible.

Junto con el anterior acto administrativo, sirven de base y modifican la base imponible del impuesto territorial del contribuyente, estableciendo el monto a pagar por concepto de contribuciones, lo que sería inconstitucional.

c) Decreto Supremo N° 1456, del Ministerio de Hacienda, de 2005: Fija las tasas del impuesto territorial para los bienes raíces no agrícolas.

Todos estos actos administrativos fijan los elementos esenciales de cálculo de dicho tributo y, por consiguiente, el monto final que debe pagar el contribuyente, determinando los elementos esenciales de la obligación tributaria.

Aunque dichos actos están amparados por la Ley N° 17.235, lo que hace este cuerpo legal es una especie de "delegación" imperfecta e inconstitucional a la autoridad administrativa para que fije, modifique y

altere la base imponible y la tasa del impuesto territorial que deberán pagar los contribuyentes, lo que vulneraría abiertamente el artículo 19 N° 20 de la Carta, que señala que será la ley la que determine la repartición de los tributos y también que la ley no podrá establecer tributos desproporcionados o injustos.

Además, señala la requirente, deben tenerse presentes las siguientes disposiciones constitucionales: artículo 63 N° 2, conforme al cual sólo son materias de ley las que la Constitución exija que sean reguladas por ella; artículo 65, inciso cuarto, N° 1), según el cual corresponderá al Presidente de la República la iniciativa exclusiva para imponer, suprimir, reducir o condonar tributos; artículo 63 N° 14, que establece que sólo son materias de ley las demás que la Constitución señala como de iniciativa exclusiva del Presidente de la República; artículo 65, inciso segundo, en virtud del cual las leyes sobre tributos sólo pueden tener su origen en la Cámara de Diputados, y artículo 64, inciso primero, que establece la autorización del Congreso al Presidente de la República para dictar disposiciones con fuerza de ley, las que no podrán extenderse a materias comprendidas en las garantías constitucionales.

De esta forma, concluye, es de competencia exclusiva del legislador determinar quiénes son las personas afectas a tributos, cuál es el hecho gravado, la base imponible y la cuantía de la tasa aplicable.

En síntesis, los elementos esenciales de la obligación tributaria deben estar establecidos por la ley y ello no puede ser delegado por el legislador, por lo

que las disposiciones que se reprochan serían inconstitucionales.

El Consejo de Defensa del Estado, en relación a este punto de inaplicabilidad, indica que en todas las normas impugnadas en este capítulo se encuentra suficientemente resguardado el principio de reserva legal, por cuanto tanto la base imponible como la tasa están determinadas por la ley o son determinables, conforme a parámetros claramente establecidos por ella.

Este problema precisamente se registra en los tributos "*ad valorem*", pues resulta imposible determinar en la ley la base imponible, por lo que la ley mediante distintas normas de carácter general, contemplando diversas características, imparte instrucciones para que mediante fórmulas preestablecidas se fije el valor para cada objeto del impuesto.

La doctrina señala al respecto que lo importante es que la ley defina todos los elementos que integran la base sobre la cual se debe liquidar el impuesto, guardando una relación conceptual con el presupuesto de hecho generador.

Por tanto, concluye, la ley encomienda al Servicio realizar una sistematización de antecedentes que existen con anterioridad a su intervención ordenadora. Así, la clase y calidad de las construcciones y terrenos serán un elemento de hecho que el Servicio no crea, sólo constata y sistematiza.

Para la ley, el valor de una propiedad estará dado por sus características, lo invertido en ella, antigüedad, uso, entorno, etc., lo que es verificado por el órgano fiscalizador.

Por lo tanto, las normas impugnadas establecen fórmulas para determinar con precisión el valor de diversos inmuebles. A su vez, el Código Tributario establece los procedimientos legales mediante los cuales el contribuyente puede reclamar posibles anomalías.

Tercer capítulo de inaplicabilidad: constitucionalidad del artículo 2º, respecto de los convenios.

Señala el requirente que la denominada "Ley de Rentas Municipales II" condicionó en forma inconstitucional la exención total de pago del impuesto territorial, respecto de esta clase de instituciones deportivas, a la suscripción y mantención de convenios para el uso gratuito de sus instalaciones deportivas con colegios municipalizados o particulares subvencionados.

De esta forma, en vez de gozar de una exención segura y justa del impuesto territorial, se está en la situación de suscribir convenios regulados por un reglamento arbitrario, inaplicable e inconstitucional.

El Decreto Supremo N° 13, de marzo de 2006, que reglamenta la suscripción de convenios, detalla la forma en que se harán aplicables dichos convenios, estableciendo el número de horas y demás características de su implementación, para poder hacer uso de la exención tributaria. El respectivo convenio deberá ser refrendado por el Director Provincial de Educación, previo un informe técnico del Instituto Nacional del Deporte, que deberá entregarse al Servicio de Impuestos Internos para constatar el cumplimiento de los requisitos señalados por la ley para la procedencia de la exención.

Señala la peticionaria que el aludido reglamento es arbitrario e inconstitucional, debido a que

el uso de las instalaciones por los colegios provocaría la imposibilidad de uso -a su vez- por parte de los socios del club.

El artículo 2° de la Ley dispone que estarán exentos de todo o parte de los impuestos establecidos en la misma ley los inmuebles señalados en el Cuadro Anexo N° 1 en la forma y condiciones que en él se indican. A su vez, en lo pertinente, señala el cuadro que esos establecimientos sólo estarán exentos mientras mantengan convenios para el uso gratuito de sus instalaciones deportivas con colegios.

La norma se estima inconstitucional por violar el artículo 19 N° 20, ya que se indica que no sólo debe suscribirse un convenio, sino que éste debe ser refrendado o autorizado por un órgano administrativo. Por tanto, no es la ley la que otorga la exención tributaria, sino que la autoridad administrativa, a través de la refrendación o autorización, lo que puede verse afectado por discrecionalidad, arbitrariedad e incluso mal juicio del funcionario respectivo.

La Constitución Política de la República le asegura al club requirente el derecho real de dominio sobre el inmueble de su propiedad, pudiendo usar, gozar y disponer de él, en la forma que libremente determine, sin atentar contra la ley o derecho ajeno. Además, el artículo 19 N° 24 de la Constitución indica que sólo la ley puede establecer un modo determinado para ejercer estas facultades o las limitaciones u obligaciones emanadas de su función social.

Por tanto, no resultaría acorde con la Constitución el que se permita a un Decreto, y a las

autorizaciones de los funcionarios administrativos que se indica, la ejecución de materias que pertenecen a la reserva legal, estableciendo limitaciones y obligaciones.

Además, la norma vulneraría el artículo 19 N° 21 de la Carta, esto es, el derecho a desarrollar cualquier actividad económica, ya que obligaría a poner las instalaciones del club a disposición de un tercero, lo que limitaría su posibilidad de emprender nuevas actividades económicas. Se enfatiza que la principal actividad económica del club, la captación de socios a través de la oferta de un lugar de recreación y deportes, se ve truncada ya que se obliga al ingreso gratuito de terceras personas que impone una saturación del recinto, paralizándose la iniciativa de captar nuevos socios. Por tanto, de aplicarse la norma impugnada, significaría incrementar las cuotas para cubrir los mayores gastos por mantención, cobertura de destrozos y contratación de seguros, lo que significaría una pérdida de la libertad en el desarrollo de su actividad económica, afectando -de paso- toda autonomía para el cumplimiento de sus propios fines específicos.

En relación a este capítulo de inaplicabilidad, el Consejo de Defensa del Estado indica que esta norma establece como regla general que los recintos deportivos de carácter particular deben pagar impuesto territorial.

La misma ley señala una excepción, consistente en la existencia de convenios para el uso gratuito de sus instalaciones deportivas, con colegios municipalizados o particulares subvencionados.

El propietario tiene la posibilidad de no pagar el impuesto territorial, cumpliendo así la condición

facultativa fijada, lo que ejercerá con absoluta libertad.

Por tanto, se concluye, el citado artículo 2° no limita en forma alguna la propiedad, ya que sólo establece un procedimiento para que el propietario cumpla con las normas del artículo 73 de la Ley del Deporte, si lo estima conveniente.

Respecto al Reglamento y al convenio refrendado por un funcionario público, indica el Consejo que dicha norma no establece las exigencias que deben cumplir los inmuebles para acogerse a la exención, las que están señaladas en el artículo 73 de la Ley N° 19.712, y el Reglamento sólo viene a ejecutar los actos legales a que se refiere.

Al indicarse que se obligaría a poner las instalaciones deportivas a disposición de un tercero, limitando con ello el emprendimiento de actividades económicas, el Consejo señala que someterse a lo indicado en el artículo 2° es un hecho voluntario y no obligatorio, por lo que no se vulneraría garantía alguna.

Se trajeron los autos en relación y, con fecha 31 de mayo de 2007, se procedió a la vista de la causa, oyendo alegatos del abogado de la requirente y del abogado del Consejo de Defensa del Estado.

CONSIDERANDO:**I. LOS VICIOS DE INCONSTITUCIONALIDAD PLANTEADOS.**

PRIMERO: Que el artículo 93 N° 6 de la Constitución Política de la República dispone que 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"*;

SEGUNDO: Que la misma norma constitucional expresa en su inciso décimo primero que, en este caso, *"la cuestión podrá ser planteada por cualquiera de las partes o por el juez que conoce del asunto"* y agrega que *"corresponderá a cualquiera de las salas del Tribunal declarar, sin ulterior recurso, la admisibilidad de la cuestión siempre que verifique la existencia de una gestión pendiente ante el tribunal ordinario o especial, que la aplicación del precepto legal impugnado pueda resultar decisivo en la resolución de un asunto, que la impugnación esté fundada razonablemente y se cumplan los demás requisitos que establezca la ley"*;

TERCERO: Que, de este modo, para que prospere la acción de inaplicabilidad es necesario que concurren los siguientes requisitos: a) que se acredite la existencia de una gestión pendiente ante un tribunal ordinario o especial; b) que la solicitud sea formulada por una de las partes o por el juez que conoce del asunto; c) que la aplicación del precepto legal en cuestión pueda resultar decisiva en la resolución de un asunto y sea contraria a la Constitución Política de la República; d) que la impugnación esté fundada

razonablemente; y e) que se cumplan los demás requisitos legales;

CUARTO: Que, en relación al primer requisito, en el caso de autos se solicita la inaplicabilidad, respecto de la gestión judicial correspondiente al reclamo de avalúo, rol N° 11.181-07, que actualmente se tramita en primera instancia ante el Director Regional del Servicio de Impuestos Internos, por lo que existe gestión pendiente que se sigue ante un tribunal ordinario o especial;

QUINTO: Que la inaplicabilidad es formulada precisamente por el contribuyente afectado y demandante en el reclamo de avalúo, por lo que tiene la calidad de parte en la gestión referida en el considerando anterior;

SEXTO: Que, en el caso de autos, se impugnan diversos preceptos legales que pueden resultar decisivos en la resolución del asunto, específicamente, los artículos 1°, 3°, 4°, 5°, 7°, 10, 12 y 16 de la Ley N° 17.235, y el artículo 2° de la Ley N° 20.033, en la parte que ordena reemplazar el cuadro Anexo N°1 de la Ley N° 17.235, nómina de exenciones al impuesto territorial, párrafo I, exención del 100%, letra b), número 3;

SEPTIMO: Que la impugnación se dirige a sostener la contravención que implicaría la aplicación de los preceptos legales impugnados, en el caso concreto, en relación a las normas contenidas en la Constitución Política de la República, específicamente respecto del artículo 19 N° 20 de la Carta Fundamental, que alude a los principios que deben regir en materia de tributos, como es el caso del impuesto territorial;

OCTAVO: Que de lo dicho se desprende que en la especie han concurrido todas las exigencias y requisitos constitucionales y legales para que este Tribunal se pronuncie sobre el problema de fondo planteado por los requirentes; por lo que corresponde analizar -en esta fase- los razonamientos jurídicos de las partes y la veracidad de las infracciones constitucionales denunciadas respecto de los preceptos legales aplicables a la referida gestión judicial;

NOVENO: Que, como se ha señalado, la discusión se encuentra centrada en la eventual contradicción que los preceptos legales impugnados tendrían con el artículo 19 N° 20 de la Constitución Política de la República y, particularmente, con el principio de reserva legal;

DECIMO: Que, por lo mismo, previo al análisis de las disposiciones legales que se impugnan, parece necesario referirse -brevemente- al principio de legalidad en materia tributaria y a la posibilidad de que pueda existir potestad reglamentaria de ejecución, habida consideración de que se trata de la materia fundamental que se discute en estos autos;

II. PRINCIPIO DE RESERVA LEGAL EN MATERIA TRIBUTARIA.

DECIMO PRIMERO: Que el artículo 19 N° 20 de la Constitución Política de la República señala:

*“La Constitución asegura a todas las personas (...)
20°. La igual repartición de los tributos en proporción a las rentas o en la progresión o forma que fije la ley, y la igual repartición de las demás cargas públicas.*

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”;

DECIMO SEGUNDO: Que el artículo 65 de la Carta Fundamental, inciso cuarto, en su N° 1, otorga iniciativa exclusiva al Presidente de la República 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”*. La misma disposición constitucional, en su inciso segundo, se encarga de precisar que *“las leyes sobre tributos de cualquier naturaleza que sean (...) sólo pueden tener origen en la Cámara de Diputados”;*

DECIMO TERCERO: Que, a su vez, el artículo 63 de la Carta señala que sólo son **materias de ley**, entre otras, *“las que la Constitución exija que sean reguladas por una ley”* (N° 2) y *“las demás que la Constitución señale como leyes de iniciativa exclusiva del Presidente*

de la República' (N° 14). A ello, debe agregarse, que no cabe autorizar al Presidente de la República para dictar disposiciones con fuerza de ley respecto de materias comprendidas en las garantías constitucionales, en los términos que indica el artículo 64 de la Constitución Política de la República;

DECIMO CUARTO: Que el principio de legalidad además emana de lo dispuesto en los artículos 6° y 7° de la Ley Fundamental, que fijan el ámbito de actuación de los órganos estatales, en este caso específico, del legislador. Conforme a la primera disposición, *"los órganos del Estado deben someter su acción a la Constitución y a las normas dictadas conforme a ella, y garantizar el orden institucional de la República"*. A su turno, el artículo séptimo se encarga de precisar que *"los órganos del Estado actúan válidamente previa investidura regular de sus integrantes, dentro de su competencia y en la forma que prescriba la ley"*; de modo que *"ninguna magistratura, ninguna persona ni grupo de personas pueden atribuirse, ni aun a pretexto de circunstancias extraordinarias, otra autoridad o derechos que los que expresamente se les hayan conferido en virtud de la Constitución o las leyes"*;

DECIMO QUINTO: Que el principio de legalidad en materia tributaria tiene sus antecedentes remotos en Occidente en la Carta Magna de 1215, en su célebre artículo 12, conforme al cual *"no se podrá exigir 'fonsadera' ('scutage') ni 'auxilio' (aid) en nuestro Reino sin el consentimiento general"*. Luego, en el *Petition of Right*, de 1628, se reitera que nadie está obligado *"a pagar impuesto o tasa alguna, salvo común"*

consentimiento otorgado por Ley del Parlamento" (artículo 10). A su vez, en el Bill of Rights, de 1689, se reitera que es ilegal el cobro de impuestos *"sin consentimiento del Parlamento"* (artículo IV);

DECIMO SEXTO: Que, en el caso chileno, se consagra a partir de la Constitución de 1812. La Carta de 1833 aseguraba a todos los habitantes de la República que sólo en virtud de una ley se podía *"imponer contribuciones de cualquier clase o naturaleza, suprimir las existentes y determinar en caso necesario su repartimiento entre las provincias y departamentos"* (artículo 37 N° 1). A su vez, la Constitución de 1925 reconocía *"la igual repartición de los impuestos y contribuciones, en proporción de los haberes o en la progresión o forma que fije la ley"* (artículo 10 N° 9), reiterando que era reserva del legislador el *"imponer contribuciones de cualquier clase o naturaleza, suprimir las existentes, señalar en caso necesario su repartimiento entre las provincias o comunas, y determinar su proporcionalidad o progresión"* (artículo 44 N° 1)";

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 N° 247, de 14

de octubre de 1996). En esta misma decisión se 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);

DECIMO NOVENO: Que la doctrina también ha señalado que, habida consideración de que el poder impositivo está reservado en nuestro ordenamiento jurídico al legislador, *"el establecimiento,*

modificación, supresión o condonación de tributos por intermedio de resoluciones, decretos o reglamentos provenientes de cualquier otra autoridad, son atentatorios de la garantía de legalidad impositiva" (Juan Eduardo Figueroa Valdés, Las garantías constitucionales del contribuyente en la Constitución de 1980, página 103). Ello en atención a que *"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"* (Enrique Evans de la Cuadra y Eugenio Evans Espiñeira, Los tributos ante la Constitución, página 51). De modo que, a la luz del principio de legalidad tributaria, los elementos esenciales de la obligación tributaria deben encontrarse suficientemente señalados y precisados en la ley. Ello dice relación con el hecho imponible, los sujetos obligados al pago, el procedimiento para determinar la base imponible, la tasa, las situaciones de exención y las infracciones;

VIGESIMO: Que en el derecho comparado, como se ha indicado, el principio de legalidad tributaria ha sido ampliamente reconocido desde sus orígenes en el mundo anglosajón. Así, la Constitución de Estados Unidos, en su artículo 1º, sección primera, establece que *"todo proyecto de ley para imponer tributos se presenta en la Cámara de Representantes"*, correspondiéndole al Congreso el imponer y recaudar contribuciones. En la Europa Continental también ha tenido amplio desarrollo. En Italia, por ejemplo, se establece que *"no se podrá*

imponer prestación personal o patrimonial sino en virtud de lo dispuesto en la ley" (artículo 23). Por su parte, el artículo 105 de la Carta Fundamental de Alemania otorga potestad legislativa exclusiva a la Federación en materia de aduanas y monopolios fiscales y concurrente sobre los demás impuestos. A su vez, la Constitución española indica que *"la potestad originaria para establecer tributos corresponde exclusivamente al Estado mediante ley"* (artículo 113). La Constitución francesa también se encarga de entregar a la reserva legislativa lo referente a *"la base, tipo y modalidades de la recaudación de impuestos de toda clase"* (artículo 34). En este último caso, ello se vincula -por lo demás- con la Declaración de Derechos del Hombre y del Ciudadano, según la cual *"todos los ciudadanos tienen el derecho de comprobar, por sí mismos o por sus representantes, la necesidad de la contribución pública, de aprobarla libremente, de vigilar su empleo y de determinar su tipo, su base, su recaudación y su duración"* (artículo 14). El principio de reserva legal también se ha extendido por nuestro continente iberoamericano. Así, como se señala ya en las conclusiones de la II Jornada Latinoamericana de Derecho Tributario, *"en virtud del principio de legalidad no podrá por vía de interpretación o de integración analógica, crearse obligaciones tributarias ni modificarse las existentes"*. En armonía con ello, el Código Modelo para América Latina preceptúa que sólo por ley se puede *"crear, modificar o suprimir tributos, definir el hecho gravado de la relación tributaria, fijar la alícuota del tributo y la base de su cálculo e indicar el sujeto activo"*, además de *"otorgar exenciones,*

reducciones o beneficios”;

VIGESIMO PRIMERO Que el principio de reserva legal tributaria, por lo demás, de acuerdo a sus orígenes históricos, se encuentra fuertemente vinculado al principio de la soberanía nacional. Por ello, la Corte Suprema de México precisa sobre el alcance del mismo que *“conforme con dicho principio, es necesario una ley formal para el establecimiento de los tributos, lo que satisface la exigencia de que sean los propios gobernados, a través de sus representantes, los que determinen las cargas fiscales que deben soportar, así como que el contribuyente pueda conocer con suficiente precisión el alcance de sus obligaciones fiscales, de manera que no quede margen a la arbitrariedad”* (Semanao Judicial de la Federación y Gaceta Judicial, Tomo VI, Noviembre, 1997, p. 78, cit. en Meza e Ibaceta, p. 208). El Congreso Nacional debe ser, por tanto, el lugar en el que los ciudadanos discutan e impongan libremente las cargas públicas patrimoniales, entre ellas, ciertamente, los tributos;

VIGESIMO SEGUNDO Que, como puede apreciarse, le corresponde a la ley, emanada del Congreso Nacional, indicar con suficiente precisión todos los elementos esenciales de la obligación tributaria, esto es, el sujeto pasivo obligado, el hecho gravado, la base imponible, la tasa imponible y las situaciones de exención;

III. POSIBILIDAD DE REMISION A LA POTESTAD REGLAMENTARIA DE EJECUCION EN MATERIA TRIBUTARIA

VIGESIMO TERCERO Que, como se ha señalado, el principio de reserva legal forma parte de la tradición

democrática chilena y se encuentra enraizado en nuestros orígenes republicanos;

VIGESIMO CUARTO: Que, sin embargo, se ha discutido la posibilidad de remisión a la potestad reglamentaria de ejecución de algunos aspectos normativos, no esenciales o de detalle. Pero, de aceptarse, en todo caso ello siempre supone que sea la ley la que establezca las condiciones esenciales de la obligación tributaria, de modo que *"el acto administrativo que precisara la alícuota fuera absolutamente reglado o, en otras palabras, que se limitara a la aplicación de la ley sin facultades discrecionales, en forma análoga al acto administrativo de determinación o acercamiento"* (Ramón Valdés Costa, *Instituciones de Derecho Tributario*, 1992, p. 152);

VIGESIMO QUINTO: Que, como se ha expresado, si bien resulta aceptable, sin vulnerar el principio de reserva legal, el que se faculte al legislador para efectuar la remisión a la autoridad administrativa de la precisión de algunos conceptos, sin embargo lo esencial es que *"los conceptos deben ser determinables según la ley al punto de excluir toda discrecionalidad y establecer una sola solución jurídicamente procedente"* (Víctor Manuel Avilés Hernández, *Legalidad Tributaria*, p. 58). En otras palabras, como lo ha señalado un autor, *"la tipicidad impondrá, por tanto, que respecto de los elementos esenciales del tributo o de la existencia de deberes materiales y formales, no quepa conferir a la administración potestades discrecionales para su configuración, impidiendo que la voluntad de la administración fije o concrete un elemento del tipo*

legal" (César García Novoa, El principio de la seguridad jurídica en materia tributaria, 2000, p. 118). En suma, es la ley la encargada de precisar los elementos esenciales de la obligación tributaria, pudiendo la potestad reglamentaria de ejecución sólo desarrollar aspectos de detalle técnico que, por su propia naturaleza, el legislador no puede regular, pero que éste debe delimitar con suficiente claridad y determinación;

VIGESIMO SEXTO: Que, sobre el punto, el Tribunal Constitucional español ha señalado que *"la reserva de ley se limita a la creación de los tributos y a su esencial configuración dentro de la cual puede genéricamente situarse el establecimiento de exenciones y bonificaciones tributarias"* (STC 6/1983). A su turno, la Corte Suprema de México ha indicado que *"no se excluye la posibilidad de que las leyes contengan remisiones a normas reglamentarias, pero sí que tales remisiones hagan posible una regulación independiente y no claramente subordinada a la ley, lo que supondría una degradación de la reserva formulada por la Constitución a favor del legislador"*. (Semanao Judicial de la Federación y Gaceta Judicial, Tomo VI, Noviembre, 1997, p. 78, cit. en Meza e Ibaceta, p. 209);

VIGESIMO SEPTIMO: Que, reforzando el principio de reserva legal, cabe tener presente, en cuanto a los antecedentes de la disposición contenida en el artículo 19 N° 20 de la Constitución Política, que la Carta de 1925 contenía una norma en virtud de la cual *"sólo por ley pueden imponerse contribuciones directas o indirectas, y sin su especial autorización, es prohibido a toda autoridad del Estado y a todo individuo*

imponerlas, aunque sea bajo pretexto precario, en forma voluntaria, o de cualquier clase". De este modo, la propia Ley Fundamental facultaba para que mediante autorización especial del legislador pudieran imponerse tributos, disposición que no se encuentra en el actual texto constitucional;

VIGESIMO OCTAVO: Que, como se ha indicado, el artículo 19 N° 20 de la Constitución Política de la República se refiere a "establecer" tributos y éste término importa, según su sentido natural y obvio, "fundar, instituir" u "ordenar, mandar, decretar". De modo tal que el establecimiento de un tributo supone la determinación clara y precisa de los elementos esenciales de la obligación tributaria, esto es, el sujeto pasivo obligado, el hecho imponible, la base, la tasa y las exenciones, en su caso; todo lo cual debe encontrarse suficientemente precisado en la ley, pudiendo regularse sólo aspectos de detalle por la potestad reglamentaria de ejecución;

VIGESIMO NOVENO: Que este propio Tribunal Constitucional ha permitido la remisión normativa en la medida que la ley establezca los parámetros de carácter general, de modo que *"por medio de simples cálculos regulados por la misma ley, se llegare a una precisa determinación, respetándose de esta manera el requerimiento constitucional de que sea la voluntad del legislador y no la de otros la que conduzca a establecer la exacción de que se trate"* (Rol N° 183, 17 de mayo de 1994);

TRIGESIMO: Que, sobre la materia, resulta ilustrativo al efecto tener presente lo que ha señalado

el Tribunal Constitucional alemán, en cuanto a que *"una ley que establezca un impuesto y deje al legislador reglamentario la determinación de lo esencial de aquél va contra el principio del Estado de Derecho. Del principio del Estado de Derecho se deriva que la autorización concedida a quien dicta las normas reglamentarias debe estar determinada de tal forma que en dicha autorización y no en la disposición reglamentaria que se apoya en aquélla debe reconocerse y preverse todo lo que pueda exigirse al ciudadano"* (citado en Ottmar, Buhler, Principios de Derecho Tributario Internacional, 1968, p. 201);

TRIGESIMO PRIMERO Que, en otras palabras, es al legislador a quien le corresponde señalar los elementos esenciales de la obligación tributaria, de modo que no resulta constitucionalmente aceptable la remisión normativa establecida en cláusulas generales, conforme a las cuales existiría un alto margen de discrecionalidad administrativa, pudiendo la potestad reglamentaria de ejecución de ley referirse sólo a situaciones de detalle técnico;

TRIGESIMO SEGUNDO Que, en efecto, como ha señalado la propia Corte Suprema, lo esencial es que la ley defina *"con contornos y substancia perfectamente definidos"* el punto, de modo que se precise *"en forma detallada los elementos y factores que debía considerar el Presidente de la República a fin de hacer efectiva la voluntad de la ley"* (Revista de Derecho y Jurisprudencia, Tomo XC, 1993, sec. 5ª, p. 219). Como consecuencia de lo anterior, dicho tribunal ha estimado como contraria a la Constitución Política de la República una disposición

legal que *"sin señalar márgenes o tasas de ninguna especie, deja al albedrío de la autoridad edilicia la implantación de derechos municipales, abriendo paso a la arbitrariedad"*, desde el momento que le corresponde a la ley establecer todos los elementos sustanciales del tributo (Corte Suprema, 28 de enero de 1992, Rol N° 16.293);

TRIGESIMO TERCERO Que, en suma, 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;

IV. EL IMPUESTO TERRITORIAL Y SU EVENTUAL AFECTACION AL
PATRIMONIO DE LOS REQUERENTES

TRIGESIMO CUARTO: Que el primer precepto legal que se impugna es el artículo 1º de la Ley N° 17.235, que señala textualmente:

"Artículo 1º. Establécese un impuesto a los bienes raíces, que se aplicará sobre el avalúo de ellos, determinado de conformidad con las disposiciones de la presente Ley.

Para este efecto, los inmuebles se agruparán en dos series:

A) Primera Serie: Bienes Raíces Agrícolas.

Comprenderá todo predio, cualquiera que sea su ubicación, cuyo terreno esté destinado preferentemente a la producción agropecuaria o forestal, o que económicamente sea susceptible de dichas producciones en forma predominante.

La destinación preferente se evaluará en función de las rentas que produzcan o puedan producir la actividad agropecuaria y los demás fines a que se pueda destinar el predio.

También se incluirán en esta serie aquellos inmuebles o parte de ellos, cualquiera que sea su ubicación, que no tengan terrenos agrícolas o en que la explotación del terreno sea un rubro secundario, siempre que en dichos inmuebles existan establecimientos cuyo fin sea la obtención de productos agropecuarios primarios, vegetales o animales. La actividad ejercida en estos establecimientos será considerada agrícola para todos los efectos legales.

En el caso de los bienes comprendidos en esta serie, el impuesto recaerá sobre el avalúo de los terrenos y sobre el valor de las casas patronales que exceda de \$ 289.644, cantidad que se reajustará en la forma indicada en el artículo 9° de esta ley a contar del 1° de julio de 1980. No obstante, en el caso de los inmuebles a que se refiere el inciso anterior, el impuesto se aplicará además, sobre el avalúo de todos los bienes.

Las tasaciones que pudieren ordenarse no incluirán el mayor valor que adquieran los terrenos como consecuencia de las siguientes mejoras costeadas por los particulares:

- a) Represas, tranques, canales y otras obras artificiales permanentes de regadío para terrenos de seco;*
- b) Obras de drenaje hechas en terrenos húmedos o turbosos, y que los habiliten para su cultivo agrícola;*
- c) Limpias y destronques en terrenos planos y lomajes suaves, técnicamente aptos para cultivos;*
- d) Empastadas artificiales permanentes en terrenos de seco;*
- e) Mejoras permanentes en terrenos inclinados, para defenderlos contra la erosión, para la contención de dunas y cortinas contra el viento;*
y
- f) Puentes y caminos.*

Para hacer efectivo el beneficio establecido en el inciso anterior, el Servicio de Impuestos Internos al

efectuar una nueva tasación del respectivo inmueble, clasificará y tasará el valor de los terrenos agrícolas. Determinará al mismo tiempo la parte que en el avalúo total corresponda al mayor valor adquirido por los terrenos con ocasión de las mejoras introducidas, para los efectos de excluirlos del referido avalúo total, previa declaración del interesado, quien deberá acreditar que cumple con los requisitos exigidos por este inciso y el anterior. La declaración precedente deberá hacerse conjuntamente y en el mismo plazo en que deba presentarse la declaración señalada en el artículo 3° de esta ley, y en la forma que determine el Servicio de Impuestos Internos.

Vencido ese plazo, caducará el derecho del contribuyente a impetrar este beneficio.

El beneficio establecido en los dos incisos anteriores se mantendrá por el plazo de 10 años, contados desde la vigencia de la tasación en que se otorgue, pero se extinguirá a contar desde el año siguiente a aquel en que se enajene el predio respectivo.

B) Segunda Serie: Bienes Raíces no Agrícolas.

Comprenderá todos los bienes raíces no incluidos en la serie anterior, con excepción de las minas, de las maquinarias e instalaciones, aun cuando ellas estén adheridas, a menos que se trate de instalaciones propias de un edificio, tales como ascensores, calefacción, etc.

Los bienes nacionales de uso público no serán valuados, excepto en los casos en que proceda la aplicación del artículo 27° de esta ley.”;

TRIGESIMO QUINTO: Que, como se ha indicado, el primer reproche de inconstitucionalidad se dirige contra el referido artículo 1° de la Ley N° 17.235, fundado en la circunstancia de que la disposición -al fijar un impuesto sobre los bienes raíces- establecería un verdadero tributo de carácter patrimonial, que pugnaría con el texto fundamental. Específicamente, se indica que el precepto legal en cuestión infringiría el inciso primero del artículo 19 N° 20, que asegura a todas las personas *“la igual repartición de los tributos en proporción a las rentas o en la progresión o forma que fije la ley”*. Para apoyar su afirmación, el requirente hace presente que tanto las Cartas de 1833 como de 1925 aseguraban *“la igual repartición de los impuestos y contribuciones, en proporción de los haberes o en la progresión o forme que fije la ley”*;

TRIGESIMO SEXTO: Que, por de pronto, desde un punto de vista semántico, cabe señalar que *“renta”* importa *“utilidad o beneficio que rinde anualmente algo, o lo que de ello se cobra”*, y también *“ingreso, caudal, aumento de la riqueza de una persona”*. A su vez, *“haber”*, si bien, en una primera acepción, es la *“hacienda, caudal, conjunto de bienes y derechos pertenecientes a una persona natural o jurídica”*, también significa *“cantidad que se devenga periódicamente en retribución de servicios personales”*, por lo que no se trata de términos antagónicos sino similares, desde el momento que ambos se refieren a un incremento de los ingresos o a sumas o

beneficios que se devengan periódicamente. En todo caso, cabe tener presente que no existen antecedentes inequívocos en cuanto a la discusión de la norma, dado que el Consejo de Estado se limitó a sustituir los términos "los haberes" por "las rentas", sin mayor justificación. Sin embargo, quedó constancia que ciertamente podría autorizarse impuestos sobre los bienes raíces (sesión N° 398 de la Comisión de Estudio de la Nueva Constitución, 11 de julio de 1978, p. 3115) y de que el concepto "tributo" constituía *"un término genérico que comprende cualquier impuesto, contribución, arancel, derecho o tasa, es decir, cualquier prestación que los particulares tengan que satisfacer al Estado"* (Ibid., p. 3115);

TRIGESIMO SEPTIMO Que, en todo caso, en una interpretación sistemática de la norma, es menester tener presente que el inciso tercero del referido artículo 19 N° 20 indica que *"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"*, de modo tal que -en principio- no existen limitaciones respecto de la naturaleza de los tributos en cuanto se cumplan las limitaciones que establece la propia disposición constitucional;

TRIGESIMO OCTAVO Que, en igual sentido, el artículo 65, en su inciso segundo, indica que *"las leyes sobre tributos de cualquier naturaleza que sean, sobre los presupuestos de la Administración Pública y sobre reclutamiento, sólo pueden tener origen en la Cámara de Diputados"*. A su vez, el mismo artículo 65, inciso cuarto, en su N° 1, preceptúa que le corresponde al

Presidente de la República la iniciativa exclusiva para *"imponer, suprimir, reducir o condonar **tributos de cualquier clase o naturaleza**;*

TRIGESIMO NOVENO: Que, a mayor abundamiento, el propio inciso cuarto del artículo 19 N° 20 afirma que -asimismo- la ley podrá establecer tributos que graven *"actividades o **bienes** que tengan una clara identificación regional o local"*. De forma tal que la Constitución Política de la República autoriza tributos sobre bienes específicos, como es el caso de autos. La doctrina ha señalado que existen tributos sobre la renta, el consumo y el capital. Y en este último caso se aprecian impuestos sobre la tenencia de capital, sobre transferencias de capital y aquellos que gravan los incrementos de capital. Claramente el impuesto territorial dice relación con la tenencia de bienes raíces. Como lo ha señalado esta Magistratura, *"el propio artículo 19, N° 20, de la Constitución, permite establecer tributos tanto sobre rentas como sobre bienes y actividades"*.(Rol N° 280, 20 de octubre de 1998);

CUADRAGESIMO: Que, adicionalmente, cabe señalar que el artículo 6° transitorio de la Constitución Política de la República establece que: *"Sin perjuicio de lo dispuesto en el inciso tercero del número 20 del artículo 19, mantendrán su vigencia las disposiciones legales que hayan establecido tributos de afectación a un destino determinado, mientras no sean expresamente derogadas"*. Por lo mismo, el artículo 13 de la Ley Orgánica Constitucional de Municipalidades dispone en su letra f) que *"el patrimonio de las municipalidades estará constituido por: (...) Los ingresos que recauden por los*

tributos que la ley permita aplicar a las autoridades comunales, dentro de los marcos que la ley señale, que graven actividades o bienes que tengan una clara identificación local, para ser destinados a obras de desarrollo comunal, sin perjuicio de la disposición sexta transitoria de la Constitución Política, comprendiéndose dentro de ellos, tributos tales como el impuesto territorial establecido en la Ley sobre Impuesto Territorial...". Este tributo, que tiene sus orígenes en la legislación de principios del siglo XX, presenta como características fundamentales la circunstancia de que se trata de un impuesto real, proporcional, directo, de pago anual (en cuatro cuotas) y afecto a un fin determinado. De todo lo dicho es posible concluir que, en principio, no vulnera la Constitución Política de la República el establecimiento del impuesto territorial, el que -como se ha expresado- encuentra sus fundamentos no sólo en las propias disposiciones constitucionales permanentes sino que también en las transitorias;

V. PROPORCIONALIDAD Y JUSTICIA DEL IMPUESTO.

CUADRAGESIMO PRIMERO: Que otro reproche por el cual se impugna el artículo 1° de la Ley N° 17.235 dice relación con el hecho de que el impuesto -que dicha norma establece- sería desproporcionado e injusto, vulnerándose de este modo el artículo 19 N° 20 de la Constitución Política de la República. Lo anterior, fundado en la circunstancia de que al tratarse de un impuesto sobre el capital se podría carecer de los recursos para hacer frente a su pago, particularmente por ciertas y determinadas personas como serían los jubilados, enfermos, discapacitados o cesantes;

CUADRAGESIMO SEGUNDO: Que en cuanto a esta materia este Tribunal ha señalado que si bien el tema de la justicia tributaria es un asunto de carácter eminentemente valórico, *"la proporción o desproporción de un tributo debe ser ponderada de acuerdo con la capacidad de pago del contribuyente y no en relación con el monto anterior del impuesto que se modifica"* (Rol N° 203, 6 de diciembre de 1994);

CUADRAGESIMO TERCERO: Que, en todo caso, esta Magistratura ha indicado que lo que se ha querido evitar es la imposición de tributos que representen *"una expropiación o confiscación"* o que en definitiva *"impidieran el ejercicio de una actividad"*. En otras palabras, se trata de impedir *"desproporciones o injusticias, injustificables o irracionales, y ellas se producen cuando son manifiestas, esto es, al tenor de la definición del Diccionario de la Lengua Española, cuando son descubiertas, patentes, claras"* (Rol N° 219, 10 de julio de 1995);

CUADRAGESIMO CUARTO: Que, como puede observarse, se trata de una situación que debe apreciarse caso a caso, esto es, de acuerdo a la naturaleza fáctica concreta, cualquiera que sea la naturaleza jurídica de los tributos, lo que se ve confirmado por la actual configuración de la acción de inaplicabilidad, como ha venido sosteniéndolo esta Magistratura en sus pronunciamientos. En efecto, la acción de inaplicabilidad dice relación con el examen concreto de si un determinado precepto legal invocado en una gestión judicial pendiente y correctamente interpretado producirá efectos o resultados contrarios a la Constitución; lo que

ciertamente marca una diferencia sustancial con el régimen vigente en Chile entre los años 1925 y 2005, en que la competencia en esta materia estaba reservada de manera privativa y exclusiva a la Corte Suprema de Justicia. Así, explicitando este punto, se ha fallado que *"la decisión jurisdiccional de esta Magistratura ha de recaer en la conformidad o contrariedad con la Constitución que la aplicación del precepto impugnado pueda tener en un caso concreto y no necesariamente en su contradicción abstracta y universal con la preceptiva constitucional"* (Rol N° 546/2006). De este modo, la declaración de inaplicabilidad no significa que siempre la norma impugnada sea *per se* inconstitucional, sino que únicamente en el caso concreto dentro del cual se formula el respectivo requerimiento (Rol N° 596). En otras palabras, *"en sede de inaplicabilidad, el Tribunal está llamado a determinar si la aplicación del precepto en la gestión específica resulta contraria a la Constitución"*. (Rol N° 480/2006). Así, en resoluciones anteriores, como las contenidas en los roles N° 478, 546, Capítulo I, 473, 517 y 535, este Tribunal ha precisado y se ha extendido en sus consideraciones acerca de la naturaleza de la actual acción de inaplicabilidad y sus evidentes diferencias con la similar prevista en la Carta Fundamental con anterioridad a la reforma del año 2005, destacando especialmente la constatación de que de la simple comparación del texto del actual artículo 93 N° 6 con el antiguo artículo 80 de la Carta Fundamental, que entregaba esta facultad a la Corte Suprema, se desprende que mientras antes se trataba de una confrontación directa -y más bien abstracta- entre la norma legal y la

disposición constitucional, ahora -en cambio- se está en presencia de una situación completamente diferente, por cuanto lo que podrá ser declarado inconstitucional, por motivos de forma o de fondo, es la aplicación del precepto legal impugnado a un caso concreto, todo lo cual -ciertamente-, como se ha indicado, relativiza el examen abstracto de constitucionalidad, marcando así una clara diferencia con la regulación prevista por el texto constitucional anterior. Lo expresado, entonces, deja de manifiesto que las características y circunstancias particulares y precisas del caso concreto de que se trate han adquirido, en el actual texto constitucional, una relevancia sustancialmente mayor de la que debía atribuírseles antes de 2005 pues, ahora, la decisión jurisdiccional de esta Magistratura ha de recaer en la conformidad o contrariedad con la Constitución que la aplicación del precepto impugnado pueda tener en cada caso concreto *sub lite*, lo que no implica, necesariamente, una contradicción abstracta y universal con la preceptiva constitucional. Así las cosas, lo que el Tribunal debe efectuar -en este caso- es un examen concreto de si la norma -el artículo 1º de la Ley N° 17.235, que establece el impuesto territorial- aplicada a la gestión pendiente produce efectos o resultados contrarios a la Constitución Política;

CUADRAGESIMO QUINTO: Que, sin embargo, el reproche formulado por la requirente más bien parece una afirmación de carácter general y abstracto, y no se fundamenta específicamente en la situación concreta de autos, aunque podría eventualmente presentarse en consideración a la magnitud del tributo a pagar, todo lo

cual ciertamente no se ha acreditado de manera circunstanciada y suficiente, lo que hace imposible que el requerimiento pueda prosperar en relación a este capítulo, a lo que debe agregarse que tratándose de recintos deportivos, y bajo ciertos y determinados supuestos previstos por la ley, sería procedente la exención del pago de las contribuciones, de todo lo cual se concluye que la aplicación eventual del impuesto territorial -establecido en el artículo 1° de la Ley N° 17.235- al caso concreto de autos no presenta, por sí misma, características de abusiva, injusta o confiscatoria;

VI. EVENTUAL INFRACCION DE DISPOSICIONES DE LA LEY DE IMPUESTO TERRITORIAL AL PRINCIPIO DE LEGALIDAD.

CUADRAGESIMO SEXTO Que, en este capítulo, se analizarán diversos preceptos legales que se impugnan y su eventual contravención al principio de reserva legal, aspecto este último que se ha analizado en el capítulo segundo;

A. PROCESO DE REVALUO.

CUADRAGESIMO SEPTIMO Que la requirente impugna el artículo 3° de la Ley 17.235, en atención a que vulneraría el principio de reserva legal, al facultar al Servicio de Impuestos Internos para fijar nuevamente la base imponible del impuesto territorial;

CUADRAGESIMO OCTAVO Que el aludido artículo 3° de la Ley señala textualmente:

"Art. 3°. El Servicio de Impuestos Internos deberá reevaluar, cada 5 años, los bienes raíces agrícolas y no agrícolas sujetos a las disposiciones de esta ley,

aplicándose la nueva tasación, para cada serie, simultáneamente a todas las comunas del país

Para estos efectos, el Servicio podrá solicitar la asistencia y cooperación de los municipios para la tasación de los bienes raíces de sus respectivos territorios y requerir de los propietarios la información de sus propiedades; todo lo anterior, en la forma y plazo que el Servicio determine. Para recoger esta información, el Servicio de Impuestos Internos facilitará el cumplimiento tributario a través de los mecanismos disponibles al efecto. Esta información no debe implicar costos para el propietario.

Con ocasión de los reavalúos, el giro del impuesto territorial a nivel nacional no podrá aumentar en más de un 10 %, el primer semestre de vigencia de los reavalúos, en relación al impuesto territorial que debiera girarse conforme a la ley en el semestre inmediatamente anterior a la vigencia de dicho reavalúo, de haberse aplicado las tasas correspondientes del impuesto a la base imponible de cada una de las propiedades.

Para todas las propiedades de la Serie Agrícola y de la Serie No Agrícola que, con ocasión del respectivo reavalúo, aumenten sus contribuciones en más de un 25%, respecto de las que debieron girarse en el semestre inmediatamente anterior, de haberse aplicado la tasa correspondiente del impuesto a su base imponible y cuya cuota trimestral de contribuciones reavaluada sea superior a \$5.000 del 1 de enero de 2003, la parte que exceda a los guarismos antes

descritos, se incorporará semestralmente en hasta un 10 %, calculando dicho incremento sobre la cuota girada en el semestre inmediatamente anterior, por un periodo máximo de hasta 8 semestres, excluido el primero, de tal forma de que al décimo semestre a todos los predios se les girará el impuesto revaluado correspondientemente.

Para estos efectos, a las propiedades exentas de contribuciones en el semestre inmediatamente anterior al reavalúo, se les considerará una cuota base trimestral de \$4000 del 1 de enero de 2003. Esta cantidad, como asimismo la señalada en el inciso anterior, se reajustarán en la misma forma y porcentaje que los avalúos de los bienes raíces.

Para los efectos de la tasación a que se refiere el inciso primero, el Servicio de Impuestos Internos podrá requerir de los propietarios, o de una parte de ellos, una declaración descriptiva y de valor de mercado del bien raíz, en la forma, oportunidad y plazo que el Servicio determine.

No obstante lo dispuesto en el inciso primero, el Servicio de Impuestos Internos tasaré con vigencia a contar del 1 de enero de cada año, los bienes raíces no agrícolas que correspondan a sitios no edificados, propiedades abandonadas o pozos lastreros, ubicados en las áreas urbanas, con sujeción a las normas establecidas en el N° 2 del artículo 4° . Para estos efectos, el Servicio podrá requerir anualmente de los propietarios la declaración a que se refiere el inciso anterior.

Para las propiedades señaladas en el inciso anterior, se aplicará el mismo mecanismo de determinación del impuesto territorial a que se refiere el inciso cuarto, en lo que corresponda al primer año.”;

CUADRAGESIMO NOVENO Que, como puede apreciarse, esta disposición legal -particularmente el inciso primero que se reprocha- se limita a señalar que el Servicio de Impuestos Internos debe practicar, cada cinco años, un proceso -de carácter administrativo- de reavalúo de los bienes raíces agrícolas y no agrícolas. Del mismo modo, establece las fuentes a través de las cuales la entidad fiscalizadora puede obtener información acerca del valor de los inmuebles para los efectos de la nueva tasación, dentro de las que se incluye a los municipios y a los mismos propietarios. Finalmente, el precepto en cuestión da reglas y fija límites precisos a objeto de que del proceso administrativo de reavalúo que practique el Servicio de Impuestos Internos no se derive un aumento del tributo que resulte excesivamente gravoso para el contribuyente;

QUINCUAGESIMO: Que, de este modo, se trata más bien de una norma de carácter procedimental, que establece los parámetros, respecto de plazo y forma, a que debe sujetarse el Servicio de Impuestos Internos para los efectos del proceso de reavalúo y tasación de los inmuebles. Como puede apreciarse, el referido artículo 3° se limita a fijar el ámbito o marco general de atribuciones dentro del cual debe actuar el Servicio de Impuestos Internos en el proceso de reavalúo y tasación de los bienes inmuebles, materia cuyos presupuestos fundamentales se encarga de precisar el propio

legislador, habida consideración de que resulta imposible que este último pueda determinar por sí mismo la valoración de las propiedades, materia que por sus características técnicas y cambiantes debe necesariamente quedar entregada al órgano administrativo -el Servicio de Impuestos Internos-, existiendo en todo caso acción de reclamo o revisión ante órganos jurisdiccionales;

B. INSTRUCCIONES TECNICAS Y ADMINISTRATIVAS IMPARTIDAS POR EL SII PARA EFECTOS DE TASACION DE LAS PROPIEDADES.

QUINCAGESIMO PRIMERO Que, por su parte, el artículo 4° de la Ley 17.235, que también se impugna, indica:

“Art. 4°. El Servicio de Impuestos Internos impartirá las instrucciones técnicas y administrativas necesarias para efectuar la tasación, ajustándose a las normas siguientes:

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

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

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

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

2° Para la tasación de los bienes raíces de la segunda serie, se confeccionarán tablas de clasificación de las construcciones y de los terrenos y se fijaran los valores unitarios que correspondan a

cada tipo de bien. La clasificación de las construcciones se basará en su clase y calidad y los valores unitarios se fijarán, tomando en cuenta, además, sus especificaciones técnicas, costos de edificación, edad, destino e importancia de la comuna y de la ubicación del sector comercial. Las tablas de valores unitarios de terrenos se anotarán en planos de precios y considerando los sectores de ubicación y las obras de urbanización y equipamiento de que disponen";

QUINCUAGESIMO SEGUNDO Que de la simple lectura de la disposición transcrita se desprende que ella faculta al Servicio de Impuestos Internos para impartir las instrucciones técnicas necesarias para materializar las tasaciones de los bienes raíces, situación que impugna la requirente desde que -en su opinión- a través de actos administrativos se establecería la base imponible del impuesto territorial, lo que contravendría el principio de reserva legal tributaria;

QUINCUAGESIMO TERCERO Que, sin embargo, como ha quedado suficientemente demostrado en el capítulo segundo del presente fallo, no existe reproche constitucional para que la Administración cumpla una labor meramente técnica o administrativa para la adecuada determinación de la base imponible del tributo, siempre y cuando la ley establezca los criterios y parámetros a los cuales deba sujetarse la Administración. De este modo, se trata de una simple ejecución técnica y, en caso alguno, normativa;

QUINCUAGESIMO CUARTO Que, en lo que dice relación con los bienes raíces no agrícolas, como es el

caso de autos, la disposición establece que para cumplir dicha función técnica el Servicio de Impuestos Internos debe confeccionar las tablas de clasificación de las construcciones y de los terrenos (teniendo en consideración la clase y calidad de los mismos) y, a su vez, fijar los valores unitarios que corresponda a cada tipo de bien, en cuyo caso deberá considerar parámetros fijados por el propio legislador (entre ellos las especificaciones técnicas, costos, antigüedad, destino, importancia del sector, carácter o no comercial) y las obras de urbanización y equipamiento del sector;

QUINCAGESIMO QUINTO Que, como puede observarse, es el propio legislador el que ha fijado los parámetros o pautas precisas a que debe sujetarse la tasación de la propiedad, la que debe ser efectuada o materializada por el órgano técnico, en la especie, el Servicio de Impuestos Internos. Ciertamente resultaría inimaginable que pudiera efectuarse la tasación sólo -y de manera autosuficiente- por el legislador, dada la naturaleza de las operaciones que deben efectuarse, las que en todo caso se ha encargado de señalar en sus aspectos generales y esenciales. Así las cosas, es la propia ley la que ha permitido que la base imponible sea determinable, al otorgar los parámetros o lineamientos a que debe sujetarse la autoridad administrativa para singularizar la tasación, de modo de evitar la utilización de criterios discrecionales, razón por la cual no existe infracción al principio de reserva legal consagrado en el artículo 19 N° 20 de la Constitución Política de la República;

C. FORMACION DE ROL DE AVALUOS.

QUINCUAGESIMO SEXTO Que, por su lado, el requirente impugna los artículos 5° y 16 de la Ley N° 17.235, referidos al proceso de formación de roles de avalúo, en atención a que -a su juicio- dichas normas facultarían al Servicio de Impuestos Internos para determinar la base imponible del impuesto territorial y los elementos esenciales del mismo, vulnerándose de esa manera el principio de reserva legal;

QUINCUAGESIMO SEPTIMO Que las disposiciones citadas señalan textualmente:

"Art. 5°. Terminada la tasación referente a una comuna, el Servicio de Impuestos Internos formará el rol de avalúos correspondiente, el que deberá contener la totalidad de los bienes raíces comprendidos en la comuna, aun aquellos que estén exentos de impuestos, pero los bienes nacionales de uso público se incluirán sólo cuando proceda la aplicación del artículo 27 de esta ley.

Se expresará en dicho rol, respecto de cada inmueble, el nombre del propietario; la ubicación o el nombre si es rural y el avalúo que se le haya asignado. En caso de propiedades que gocen de exención del impuesto establecido en esta ley, se pondrá de manifiesto esta circunstancia.

Copias de estos roles comunales serán enviadas por el Servicio de Impuestos Internos a las municipalidades respectivas.";

"Art. 16°. Los roles definitivos de los avalúos de los bienes raíces del país deberán ser mantenidos al día por el Servicio de Impuestos Internos, utilizando, entre otras fuentes:

1) *La información que emane de las escrituras públicas de transferencia y de las inscripciones que se practiquen en los registros de los conservadores de bienes raíces. Para estos efectos, las notarías y los conservadores de bienes raíces deberán proporcionar al Servicio de Impuestos Internos la información que se les solicite en la forma y plazo que este Servicio determine;*

2) *La información que deberán remitirle las respectivas municipalidades, relativa a permisos y recepciones de construcciones, loteos y subdivisiones, patentes municipales, concesiones de bienes municipales o nacionales de uso público entregados a terceros y aprobaciones de propiedades acogidas a la ley sobre Copropiedad Inmobiliaria, en la forma y plazo que este Servicio determine, y*

3) *La información que aporten los propietarios de bienes raíces, en la forma y plazo que el Director del Servicio determine. Para recoger esta información, el Servicio de Impuestos Internos facilitará el cumplimiento tributario a través de los mecanismos disponibles al efecto. Esta información no debe implicar costos para el propietario".;*

QUINCAGESIMO OCTAVO Que, como puede constatarse de la simple lectura del artículo 5° que se reprocha, la formación del rol es una actividad que el Servicio de Impuestos Internos lleva a cabo sólo una vez que haya terminado la tasación del respectivo bien; de modo que es una tarea que no influye en la determinación de los elementos esenciales del impuesto territorial. No es, ni más ni menos, que la simple consignación en un

registro de valores previamente determinados en el proceso de avalúo;

QUINCUAGESIMO NOVENO: Que tampoco se aprecia que la disposición contenida en el artículo 16° pudiera contravenir el principio de reserva legal, desde que se limita a señalar los criterios que deben tenerse en consideración para la actualización de los avalúos y que dicen relación con la información de mercado, la otorgada por el mismo propietario y la informada por el municipio;

SEXAGESIMO: Que, como se sabe, se distingue entre el establecimiento de la base imponible y su determinación. Al legislador siempre le corresponderá establecer las reglas básicas para determinar la base imponible, sin que ello pueda obstar a que su cuantificación precisa sea detallada por la Administración. Por consiguiente, como lo señala nuestra doctrina, *"en nuestra ley de impuesto territorial, la ley se limita a establecer la base imponible, pero su determinación le corresponde a la administración, mediante el Servicio de Impuestos Internos, el cual efectúa la tasación de los bienes raíces no en forma discrecional, sino sujetándose a las prescripciones legales"*. (Juan Eduardo Figueroa Valdés, *Las garantías constitucionales del contribuyente en la Constitución de 1980*", página 121);

SEXAGESIMO PRIMERO: Que, en efecto, se trata de una disposición legal que sólo dice relación con la determinación de la base imponible, al precisar las fuentes que debe considerar la autoridad administrativa para mantener actualizado el rol de avalúos;

SEXAGESIMO SEGUNDO Que, de esta forma, la formación del rol de avalúos y su actualización son tareas meramente administrativas o de carácter procedimental, que ciertamente se enmarcan en el principio de la reserva legal tributaria;

D. FIJACION DE TASA POR DECRETO SUPREMO.

SEXAGESIMO TERCERO Que también se impugna el artículo 7° de la Ley, conforme al cual:

“Art. 7°. Las tasas del impuesto a que se refiere esta ley, serán las siguientes:

- a) Bienes raíces agrícolas: 1 por ciento al año;*
- b) Bienes raíces no agrícolas: 1,2 por ciento al año,*
y
- c) Bienes raíces no agrícolas destinados a la habitación: 1,0 por ciento al año, en la parte de la base imponible que no exceda de \$ 51.416.601 del 1 de julio de 2005; y 1,2 por ciento al año, en la parte de la base imponible que exceda del monto señalado.*

Si con motivo de los reavalúos contemplados en el artículo 3° de esta ley, el giro total nacional del impuesto aumenta más de un 10% en el primer semestre de la vigencia del nuevo avalúo, en relación con el giro total nacional que ha debido calcularse para el semestre inmediatamente anterior, aplicando las normas vigentes en ese periodo, las tasas del inciso anterior se rebajarán proporcionalmente de modo que el giro total nacional del impuesto no sobrepase el referido 10 %, manteniéndose la relación porcentual que existe entre las señaladas tasas. Las nuevas tasas así calculadas regirán durante todo el tiempo de vigencia de los nuevos avalúos.

Asimismo, cada vez que se practique un reavalúo de la Serie No Agrícola, el monto señalado en la letra c) del inciso primero se reajustará en la misma proporción en que varíen en promedio los avalúos de los bienes raíces habitacionales.

Las tasas que resulten se fijarán por Decreto Supremo del Ministerio de Hacienda

Con todo, sobre la más alta de las tasas así determinadas para la serie no agrícola, se aplicará una sobretasa de beneficio fiscal de 0,025 por ciento, que se cobrará conjuntamente con las contribuciones de bienes raíces.”;

SEXAGESIMO CUARTO Que esta disposición legal, modificada por la Ley N° 20.033, dice relación con la tasa o cuantía porcentual del impuesto en cuestión, de modo que se vincula con uno de los elementos esenciales de la obligación tributaria;

SEXAGESIMO QUINTO Que, habiéndose producido la condición prevista en la ley, esto es, que el giro total nacional del impuesto aumentara en más de un diez por ciento en el primer semestre de la entrada en vigencia del nuevo avalúo, fue menester realizar ajustes a las tasas, a objeto de impedir el efecto no deseado por el legislador. Para materializar lo anterior, se dictó el Decreto Supremo N° 1.456, del Ministerio de Hacienda, de 9 de diciembre de 2005, en el cual se estableció que, tratándose de los bienes raíces agrícolas, la tasa sería de uno por ciento al año, mientras que respecto de los no agrícolas ascendería a uno coma dos por ciento. En el caso de los bienes raíces no agrícolas destinados a la habitación, sería de un uno por ciento al año, en la

parte de la base imponible que no exceda de \$51.416.601 del 1 de julio de 2005, y de uno coma dos por ciento al año, en la parte de la base imponible que exceda del monto señalado;

SEXAGESIMO SEXTO Que los requirentes señalan que al establecerse las tasas definitivas a través de un simple Decreto Supremo, se infringiría el principio de reserva legal, desde el momento que un elemento esencial de la obligación tributaria se entregaría a la regulación de una norma infra legal;

SEXAGESIMO SEPTIMO Que es del caso señalar, en primer lugar, que el referido decreto rebajó las tasas del impuesto territorial, tratándose de contribuyentes como la requirente, de un uno coma cuatro a un uno coma dos por ciento anual, lo que debe tenerse presente tomando en cuenta las particularidades de la acción de inaplicabilidad, en los términos ya señalados en el considerando 44°;

SEXAGESIMO OCTAVO Que, respecto de la eventual infracción al principio de reserva legal establecido en la Constitución Política, es del caso indicar que -en principio- tratándose de la tasa del impuesto, existe doctrina jurisprudencial en cuanto a que cabría eventualmente la potestad reglamentaria de ejecución, siempre y cuando su labor se limite a una mera actividad técnica de determinación y no a la utilización de facultades discrecionales por parte del ente administrativo, tal como se ha explicado en el capítulo tercero de este fallo;

SEXAGESIMO NOVENO Que, así las cosas, resulta fundamental examinar si, a la luz de lo señalado en el

capítulo segundo, la disposición contenida en el artículo 7° de la Ley fijó y precisó debidamente los parámetros para la concurrencia de la potestad reglamentaria de ejecución, impidiéndose así una actuación discrecional y arbitraria en el ajuste de las respectivas tasas;

SEPTUAGESIMO: Que de la lectura del precepto legal que se impugna se desprende que la autoridad administrativa sólo ha sido facultada para realizar operaciones aritméticas objetivas conducentes a ajustar, mas en modo alguno a establecer, las nuevas tasas del impuesto territorial. Así se deduce de frases como aquella según la cual las tasas *"se rebajarán proporcionalmente de modo que el giro total nacional del impuesto no sobrepase el referido 10 %, manteniéndose la relación porcentual que existe entre las señaladas tasas..."* o que *"el monto señalado en la letra c) del inciso primero se reajustará en la misma proporción en que varíen en promedio los avalúos de los bienes raíces habitacionales..."*. En otras palabras, y tal como se dejó constancia en el Mensaje Presidencial del proyecto, la facultad se ejercerá de acuerdo a *"parámetros cuantificables y objetivos establecidos en la Ley de Impuesto Territorial"*. De modo, que dicha actuación será *"la resultante de la aplicación de modelos matemáticos"* (Informe de la Comisión de Gobierno Interior, Regionalización, Planificación y Desarrollo Social, de la Cámara de Diputados, 4 de abril de 2003). En suma, las tasas no serán sino el resultado de los *"parámetros"* fijados al efecto por el legislador (Informe de la Comisión de Gobierno, Descentralización y

Regionalización, del Senado de la República, de 5 de abril de 2004);

SEPTUAGESIMO PRIMERO Que, de este modo, es posible sostener que la tasa ha sido establecida directamente por el legislador, de modo que la autoridad administrativa, en el ejercicio de su potestad reglamentaria de ejecución, sólo ha podido ajustarla en conformidad a los criterios que ha señalado el efecto la propia ley, como es la circunstancia del acaecimiento de ciertos hechos futuros que el legislador no ha podido prever a priori al momento de dictar el precepto legal. De todo lo anterior se deduce que el precepto legal en cuestión no ha vulnerado la Carta Fundamental y, particularmente, la reserva legal tributaria;

E. MODIFICACION DE AVALÚOS.

SEPTUAGESIMO SEGUNDO Que, a continuación, el requerimiento de inaplicabilidad se dirige en contra de los artículos 10 y 12 de la Ley, según los cuales:

*"Art.10°. Los avalúos o contribuciones de los bienes raíces agrícolas y no agrícolas serán **modificados por el Servicio de Impuestos Internos** por las siguientes causales:*

a) Errores de transcripción y copia, entendiéndose por tales los producidos al pasar los avalúos, de los registros o de los fallos de los reclamos de avalúos a los roles de avalúos o contribuciones;

b) Errores de cálculo, entendiéndose por tales los que pudieren cometerse en las operaciones aritméticas practicadas para determinar tanto la superficie del inmueble, como su avalúo o su reajuste;

c) Errores de clasificación, como por ejemplo los siguientes: atribuir la calidad de regados a terrenos de rulo, o de planos a los de lomaje, de concreto a las construcciones de otro material, etc. ;

d) Cambio de destinación del predio que importe un cambio de la serie en que hubiere sido incluido de acuerdo al artículo 1º, o un cambio de destino o uso dentro de la misma serie, que implique alteración en el avalúo o en las contribuciones;

e) Siniestros u otros factores que disminuyan considerablemente el valor de una propiedad, por causas no imputables al propietario u ocupante;

f) Omisión de bienes en la tasación del predio de que forman parte, y

g) Error u omisión en el otorgamiento de exenciones".

"Art.12º. Los avalúos de los bienes raíces no agrícolas serán **modificados por el Servicio de Impuestos Internos** por las siguientes causales, además de las señaladas en el artículo 10º :

a) Nuevas construcciones e instalaciones;

b) Ampliaciones, rehabilitaciones, reparaciones y transformaciones, siempre que no correspondan a obras de conservación, como el reemplazo de los revestimientos exteriores o interiores, cielos, pinturas o pavimentos por otros similares a los reemplazados;

c) Demolición total o parcial de construcciones;

d) Nuevas obras de urbanización que aumenten el valor de los bienes tasados, y

e) Divisiones o fusiones de predios, siempre que signifiquen un cambio en el valor del bien raíz".;

SEPTUAGESIMO TERCERO Que ambas disposiciones legales otorgan facultades al Servicio de Impuestos Internos para modificar los avalúos de los bienes raíces, en la medida que concurra alguna de las causales que taxativamente ha señalado al efecto la propia ley. Las referidas causales dicen relación con errores administrativos en el proceso de avalúo (como es el caso de los errores de transcripción o cálculo) o con circunstancias referidas a hechos de la naturaleza (siniestros) o que varían o resultan fluctuantes (ampliaciones, cambios de destinación, etc.);

SEPTUAGESIMO CUARTO Que estas disposiciones legales, sin embargo, tampoco vulneran la reserva legal en relación al establecimiento de los tributos, desde que sólo facultan al Servicio de Impuestos Internos para modificar los avalúos previamente establecidos en conformidad a la ley y a las normas administrativas de ejecución, fundado en circunstancias objetivas que dan cuenta de una actividad de carácter administrativo y técnico por parte del órgano fiscalizador, mas no discrecional o abusiva;

SEPTUAGESIMO QUINTO Que, de esta forma, constatada una circunstancia fáctica, la labor administrativa se limitará a una simple rectificación de datos, tarea no discrecional, que no puede producir soluciones arbitrarias y de la que incluso se puede reclamar a través de una acción judicial;

VII. ARTICULO 2° DE LA LEY N° 20.033, MODIFICATORIA DE LA LEY DE IMPUESTO TERRITORIAL, Y RESERVA LEGAL TRIBUTARIA.

SEPTUAGESIMO SEXTO: Que, finalmente, se cuestiona la disposición contenida en el artículo 2° de

la Ley N° 20.033, modificatoria del Cuadro Anexo, referido a la nómina de exenciones, de la Ley de Impuesto Territorial, según la cual:

"Reemplázanse los Cuadros Anexos N° 1 y 2 de la Ley 17.235 sobre Impuesto Territorial, por el siguiente "Cuadro Anexo", y deróganse las normas legales que hayan establecido exenciones al impuesto territorial y que, como consecuencia de la conformación de este nuevo Cuadro Anexo, han sido suprimidas:

CUADRO ANEXO

Nómina de Exenciones al Impuesto Territorial

I. EXENCIÓN DEL 100%

(...)B) Los siguientes Bienes Raíces mientras se cumpla la condición que en cada caso se indica:

(...) 3) Bienes raíces que cumplan con las disposiciones del artículo 73° de la Ley N° 19.712, del Deporte. No obstante, los recintos deportivos de carácter particular sólo estarán exentos 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".

Cabe precisar que, como consecuencia del reproche aludido en este considerando, la requirente cuestiona a su vez la constitucionalidad del artículo 2° de la Ley N° 17.235, en la parte referida al nuevo cuadro anexo N° 1, nómina de exenciones al impuesto territorial, párrafo I,

exención del 100%, letra b, número 3, por cuanto la norma citada, siendo resultado de la modificación ordenada por el artículo 2º de la Ley N° 20.033, resultaría ser inconstitucional por los mismos motivos;

SEPTUAGESIMO SEPTIMO Que según el Diccionario de la Real Academia de la Lengua, exención es la *"franqueza y libertad que uno goza para eximirse de algún cargo u obligación"* (Diccionario de la Real Academia de la Lengua, 1992, p. 932). A su vez, la exención fiscal es aquella ventaja fiscal de la que por ley se beneficia un contribuyente y en virtud de la cual es exonerado del pago total o parcial de un tributo;

SEPTUAGESIMO OCTAVO Que la doctrina especializada, a su turno, ha indicado que la exención es *"el efecto de ciertas normas en cuya virtud determinados supuestos incluidos en el ámbito del hecho imponible del tributo, no llegan, sin embargo, a producir las consecuencias jurídicas que derivan de éste y que se resumen en el nacimiento de la obligación tributaria"*. (Carmelo Lozano Serrano, Exenciones tributarias y derechos adquiridos, 1988, p. 18). Constituye en definitiva *"el efecto de ciertos supuestos de hecho incluidos en el ámbito del hecho imponible cuya realización, pese a ello, no da lugar al surgimiento de la obligación tributaria de pago, constituyendo, pues, una excepción a los efectos normales derivados de la realización de aquél"*. (Juan Martín Queralt y otros, Curso de Derecho Financiero y Tributario, 1999, p. 294). También se ha señalado que la exención importaría *"la eliminación del nacimiento de una obligación tributaria que en caso de no existir la exención, llegaría a*

producirse como consecuencia de la realización de un determinado hecho". (Fernando Sainz de Bujanda, Lecciones de Derecho Tributario, 1993, p. 211);

SEPTUAGESIMO NOVENO Que, como se ha explicitado en mayor extensión en los capítulos II y III del presente fallo, 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, N° 20, 63 y 65 de la Constitución Política de la República;

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

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

legislador el que determine su procedencia y los elementos en que se funda". (Víctor Manuel Avilés Hernández, *Legalidad Tributaria*, p. 107). En definitiva, sólo en virtud de una ley, de iniciativa exclusiva del Presidente de la República, cuya discusión debe originarse en la Cámara de Diputados, se puede establecer tributos o, por el contrario, eximirse de los mismos o modificarse su alcance;

OCTOGESIMO PRIMERO Que, sin perjuicio de lo anterior, y como se ha analizado con mayor extensión en el capítulo III del presente fallo, no resulta constitucionalmente reprochable que el legislador remita a la autoridad administrativa la precisión de detalle de algunos conceptos. Sin embargo, como se ha consignado, *"los conceptos deben ser determinables según la ley al punto de excluir toda discrecionalidad y establecer una sola solución jurídicamente procedente"*. (Víctor Manuel Avilés Hernández, *Legalidad Tributaria*, p. 58). En concordancia con ello es que los tribunales superiores de justicia han reiterado que una exención establecida por la ley no puede ser modificada o adicionada con nuevos requisitos, por un texto reglamentario (Corte de Apelaciones de La Serena, 24 de septiembre de 1981). A su turno, la Corte Suprema ha señalado como improcedente el establecimiento de requisitos en materia de exención por la autoridad administrativa, por tratarse de situaciones de reserva legal. (Revista de Derecho y Jurisprudencia, 1984, Tomo 81, N° 2, sec. 5ª., p. 110; 1985, Tomo 82, N° 1, sec. 5ª., p. 59; Tomo 85, N° 2, sec. 5ª., p. 178, y Gaceta Jurídica N° 81, 1987, p. 33, y N° 98, 1998, p. 26);

OCTOGESIMO SEGUNDO Que la requirente, en relación al precepto legal que se impugna en este capítulo, señala que contravendría el artículo 19 N° 20 de la Constitución Política de la República, específicamente el principio de reserva legal tributaria, en cuanto quedaría en manos de la mera discrecionalidad de la administración la concurrencia de los requisitos de la exención del impuesto territorial;

OCTOGESIMO TERCERO Que la disposición legal en cuestión establece que, como regla general, los bienes raíces de uso deportivo se encuentran exentos del pago del impuesto territorial e igualmente los recintos deportivos de carácter particular, pero en este último caso se exige la concurrencia de una condición, cual es la existencia de convenios cuyo establecimiento queda entregado a la potestad reglamentaria del Ministerio de Educación y del Instituto Nacional del Deporte y que -a mayor abundamiento- deben ser refrendados por la respectiva Dirección Provincial de Educación;

OCTOGESIMO CUARTO Que, como se sabe, las modificaciones legales efectuadas con motivo de la dictación de la Ley N° 20.033 apuntaban a *"una racionalización del beneficio de la exención por impuesto territorial de las actividades económicas que producen rentas y están vinculadas a la educación y el deporte"*, aspirándose a *"fortalecer el principio de equidad en el pago del tributo"* (Mensaje Presidencial, Boletín N° 2892). Así, se exoneraba del pago del tributo a los establecimientos destinados a la educación y al deporte en la parte destinada exclusivamente a estos fines, siempre que no produjeran una renta distinta de dichos

propósitos. La Cámara de Diputados, sin embargo, agregó la exigencia de *"convenios de uso gratuito con los colegios subvencionados, refrendados por la Dirección Provincial de Educación"*. De este modo, la firma de un convenio fue considerada como una condición necesaria para el no pago de contribuciones. El Senado rechazó dicho texto, exigiendo sólo que los bienes raíces cumplieran con los requisitos dispuestos en el artículo 73 de la Ley N° 19.712, Ley del Deporte, norma esta última que declara exentos a las canchas, estadios y otros recintos en que se practique deportes, previo informe favorable del Instituto Nacional del Deporte. Como una forma de superar la divergencia producida, el Ejecutivo propuso una indicación mediante la cual reproduce el texto aprobado por el Senado, restringiendo la exención, en lo que se refiere a los recintos deportivos particulares, *"a la condición de que éstos celebren convenios para el uso gratuito de sus instalaciones deportivas con colegios municipalizados o particulares subvencionados"*, debiendo los referidos convenios *"ser refrendados por la respectiva Dirección Provincial de Educación y sujetos a las normas de un reglamento dictado conjuntamente por el Ministerio de Educación y el Instituto Nacional del Deporte"*. Incluso se dejó constancia que *"los recintos deportivos aludidos incluye a las instalaciones deportivas de los denominados clubes de colonia"*. (Informe de la Comisión Mixta, 16 de mayo de 2005, Boletín N° 2892-06). Sobre el alcance del acuerdo, el Diputado señor Montes destacó que al tenor de la norma aprobada *"los clubes deportivos sólo estarán exentos de contribuciones mientras mantengan convenios*

para el uso gratuito de sus instalaciones deportivas con colegios municipalizados o particulares subvencionados"; de modo tal que "paga contribuciones si no tiene un convenio para prestar sus instalaciones deportivas de manera gratuita a dichos colegios" (sesión N° 76, de 17 de mayo de 2005). A su vez, el Senador señor Larraín consignó que la disposición aprobada "se relaciona con la exención de contribuciones de bienes raíces referidas a recintos deportivos, precisándose la norma y facilitándose el uso por parte de los establecimientos educacionales" (sesión N° 54, de 18 de mayo de 2005);

OCTOGESIMO QUINTO Que, sin perjuicio de lo reseñado respecto de la historia fidedigna de la disposición, como puede apreciarse, 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, todo lo cual ciertamente contraviene el principio de legalidad tributaria consagrado en el artículo 19 N° 20 de la Constitución Política de la República;

OCTOGESIMO SEXTO Que, en efecto, como lo señala la disposición legal que se impugna, 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 N° 20, 63 y 65 de la Constitución Política de la República, en los términos señalados en el capítulo II de la presente sentencia;

OCTOGESIMO SEPTIMO Que, contrariamente a lo señalado por la defensa fiscal, tampoco se encuentra establecido el procedimiento de exención en el artículo 73 de la Ley N° 19.712, Ley del Deporte, disposición que se limita a señalar que:

"Los bienes raíces de propiedad del Comité Olímpico de Chile y de las federaciones deportivas nacionales, y los que estén bajo su administración, estarán exentos del impuesto territorial, cuando estén destinados a fines deportivos.

De igual beneficio gozarán las canchas, estadios y demás recintos dedicados a prácticas deportivas o recreacionales que pertenezcan a las demás organizaciones deportivas, previo informe favorable del Instituto, el que deberá ser fundado;

De esta forma, la legislación establece de manera categórica que los estadios y, en general, los recintos deportivos o recreacionales, se encuentran exentos del pago del impuesto territorial, bastando al efecto un informe técnico emanado del Instituto Nacional del Deporte;

OCTOGESIMO OCTAVO Que, de este modo, 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, en los términos que se ha señalado en los capítulos II y III del presente fallo. 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;

OCTOGESIMO NOVENO Que, adicionalmente, no debe olvidarse, como lo ha sostenido reiteradamente este Tribunal, que las disposiciones legales que regulen el ejercicio de los derechos fundamentales deben reunir los requisitos de "determinación" y "especificidad". El primero *"exige que los derechos que puedan ser afectados se señalen, en forma concreta, en la norma legal"*. El segundo requiere que la ley *"indique, de manera precisa, las medidas especiales que se pueden adoptar con tal finalidad"* (Rol N° 235, consid. 40°). A su turno, si bien la potestad reglamentaria de ejecución de ley es la única que resulta procedente invocar en relación con las limitaciones y obligaciones intrínsecas a la función social de la propiedad, como lo ha señalado esta Magistratura, *"ella puede ser convocada por el legislador, o ejercida por el Presidente de la República, nada más que para reglar cuestiones de detalle, de relevancia secundaria o adjetiva, cercana a situaciones casuísticas o cambiantes, respecto de todas las cuales la generalidad, abstracción, carácter innovador y básico de la ley impiden o vuelven difícil regular"* (Rol N° 370, consid. 23°). En consecuencia con lo anterior, no cabe la remisión normativa genérica y sin delimitación alguna a la potestad reglamentaria. Por lo mismo, como lo ha

precisado esta Magistratura, *"no puede la ley, por ende, reputarse tal en su forma y sustancia si el legislador ha creído haber realizado su función con meros enunciados globales, plasmados en cláusulas abiertas, o a través de fórmulas que se remiten, en blanco, a la potestad reglamentaria, sea aduciendo o no que se trata de asuntos mutables, complejos o circunstanciales. Obrar así implica, en realidad, ampliar el margen limitado que cabe reconocer a la discrecionalidad administrativa, con detrimento ostensible de la seguridad jurídica"*. (Rol N° 370, consid. 19°). No debe olvidarse, por lo demás, que de conformidad a lo establecido en el artículo 19 N° 22 de la Constitución Política de la República, sólo compete al legislador el establecer beneficios o gravámenes especiales, teniendo presente -como nos lo recuerda la doctrina especializada- que la historia fidedigna de dicha norma constitucional demuestra que su intención fue *"eliminar la posibilidad de que la Administración estableciera beneficios para personas, entes o actividades determinados, y que en este supuesto los beneficios o gravámenes deben establecerse por ley"*. (Mario Verdugo M. y otros, Derecho Constitucional, Tomo I, p. 294);

NONAGESIMO: Que, como ha quedado explicado en las consideraciones precedentes, si bien el legislador ha señalado que para gozar de la exención del pago del impuesto territorial es menester la existencia de convenios que permitan el uso de las instalaciones deportivas a estudiantes de colegios municipalizados o particulares subvencionados, ello no aparece delimitado de manera clara y precisa y, lo que es peor, queda

reservado a la mera discrecionalidad de la autoridad administrativa, a quien se faculta para establecer las condiciones de los referidos acuerdos, de manera tal que, en definitiva, la exoneración de la obligación tributaria será fijada en la forma, extensión y modalidad que determine la potestad reglamentaria, con clara infracción de la Constitución Política de la República y del principio de reserva legal tributaria, y así se declarará, habida consideración que el legislador no le fijó parámetros, límites o criterio alguno a la norma infralegal para su adecuada concurrencia, en los términos explicitados en los capítulos II y III de la presente sentencia;

NONAGESIMO PRIMERO Que, tal como ya lo ha señalado esta Magistratura, habiéndose acogido la acción de inaplicabilidad en relación a este reproche, referido a la reserva legal en materia de exención tributaria, se hace innecesario hacerse cargo de las demás alegaciones de la requirente en relación a este precepto, esto es, al artículo 2° de la Ley N° 20.033, modificatoria del Cuadro Anexo N° 1 de la Ley de Impuesto Territorial N° 17.235, párrafo I, exención del 100%, letra b), número 3, correspondiente a las normas sobre exención tributaria aplicables a los recintos deportivos de carácter particular;

Y VISTO lo dispuesto en los artículos 6°, 7°, 19 N°s 20, 21 y 24, 63, 65, 93 y demás citados de la Constitución Política y en las disposiciones pertinentes de la Ley N° 17.997, Orgánica Constitucional del Tribunal Constitucional,

SE RESUELVE: QUE SE ACOGE EL REQUERIMIENTO DE INAPLICABILIDAD DEDUCIDO A FOJAS 1, sólo en cuanto se declara inaplicable, en la causa sobre reclamo de avalúo Rol N° 11.181-07, que se sigue ante el Director Regional del Servicio de Impuestos Internos, las expresiones *“y establecidos en virtud del Reglamento que para estos efectos fije el Ministerio de Educación y el Instituto Nacional del Deporte”*, a que alude el artículo 2° de la Ley N° 20.033, modificatoria del Cuadro Anexo N° 1 de la Ley de Impuesto Territorial N° 17.235, párrafo I, exención del 100%, letra b), número 3.

Déjese sin efecto la orden de suspensión decretada a fojas 176.

Acordada en la parte que acoge y declara inaplicables las expresiones *“y establecidos en virtud del Reglamento que para estos efectos fije el Ministerio de Educación y el Instituto Nacional del Deporte, contenidas en el artículo 2° de la Ley 20.033, modificatoria del Cuadro Anexo N° 1 de la Ley de Impuesto Territorial N° 17.235, párrafo I. exención del 100%, letra b), número 3”*, con el **voto en contra** de los **Ministros señores Hernán Vodanovic Schnake, Jorge Correa Sutil y Francisco Fernández Fredeş** quienes estuvieron por rechazar en todas sus partes la acción impetrada, teniendo para ello presentes las siguientes consideraciones:

1. Que, a diferencia de lo razonado en los considerandos 80 a 91 de la sentencia, a juicio de estos disidentes, lo dispuesto en el artículo 2° de la Ley 20.033 cumple con el requisito constitucional de que la exención del tributo se encuentre establecida por ley. En

efecto, en la especie, es la ley y no el reglamento, en que ésta delega la regulación de aspectos no esenciales, la que identifica claramente el tributo que puede ser objeto de exención (el territorial); determina con claridad y precisión quiénes pueden ser objeto de tal exención (los recintos deportivos de carácter particular); precisa el monto de tal exención (en un cien por ciento del impuesto) y, por último, señala la condición requerida para gozar de tal beneficio (mantener convenios para el uso gratuito de sus instalaciones deportivas con colegios municipalizados o particulares subvencionados). En tales condiciones, debe concluirse que los preceptos impugnados cumplen con el principio de legalidad que, para una exención tributaria, exige el numeral 1° del inciso cuarto del artículo 65 de la Carta Fundamental, pues lo que tal precepto exige es que sea una ley, de iniciativa exclusiva del Presidente de la República, la que establezca determinadamente la exención, lo que se cumple en este caso al quedar constituida por la ley y al ser la ley específica en determinar los beneficiarios, el monto alcanzable y la condición suspensiva a que está supeditado el privilegio;

2. Que el legislador no ha incurrido en quebrantamiento de una prohibición constitucional al determinar que los convenios que se suscriban entre dos entidades individualizadas en la propia ley, con un objeto también prescrito en ella, y que habilitarán a la entidad deportiva para eximirse del impuesto, deban cumplir con requisitos que no detalla, sino que delega en un reglamento. Por los fundamentos que se exponen en el apartado III de la sentencia, debe concluirse que la

reserva legal prohíbe establecer exenciones por reglamento, pero no prohíbe, a la ley que las estatuye, delegar la regulación de cuestiones que no consisten en la determinación del impuesto que se exime, ni de la cuantía y los beneficiarios de tal exención. Lo que la Constitución reserva a la ley es el acto de establecer una exención y las cuestiones esenciales o definitorias de la misma, ya señaladas, y que, en la especie, se cumplen. No puede estimarse que la ley haya delegado esa facultad o algún elemento de su esencia por el hecho de no haber establecido por sí misma las condiciones bajo las cuales debe celebrarse un convenio entre dos entidades para que opere la referida exención. Las condiciones esenciales, cuales son la exención, su monto y los beneficiarios de la misma, están determinados en la ley. Las condiciones que habrán de cumplir los convenios, que son un requisito para gozar del beneficio, son materias típicamente reglamentarias, pues deben considerar aspectos técnicos y circunstancias cambiantes y hacer distinciones entre las diversas situaciones que pueden presentarse, conforme a las distintas realidades que pueden tener las entidades deportivas y educativas capaces de hacer convenios, para que se cumpla, por una parte, con el fin social al que ese incentivo de exención tributaria sirve y, por otra, que no sean tan gravosas que impidan acceder al beneficio tributario. Lograr tal equilibrio exige hacer distinciones entre situaciones múltiples y mudables y, por ende, no es razonable ni prudente exigir que tales aspectos no esenciales y técnicos queden regulados en la ley;

3. Que los fines de la reserva legal, consistentes en garantizar que sólo luego de una deliberación en el Congreso Nacional, donde confluye la representación de mayorías y minorías, y con participación del Ejecutivo, se aprueben exenciones tributarias, no exigen que las normas legales respectivas entren en cuestiones reglamentarias, propias de la potestad normativa del Presidente de la República. Esta Magistratura ha establecido reiteradamente que, para restringir derechos constitucionales, el principio de reserva legal exige de una determinada "*densidad normativa*" por parte del legislador, la que se satisface cuando ésta alcanza suficiente determinación y especificidad: "...las disposiciones legales que restrinjan determinados derechos, deben reunir los requisitos de "*determinación*" y de "*especificidad*"; el primero exige que los derechos que puedan ser afectados se señalen en forma concreta en la norma legal; y el segundo requiere que la misma indique, de manera precisa, las medidas especiales que se puedan adoptar con tal finalidad y que, cumplidos que sean dichos requisitos, será posible y lícito que se haga uso de la potestad reglamentaria de ejecución, pormenorizando y particularizando, en los aspectos instrumentales, la norma para hacer así posible el mandato legal." (Sentencia de 25 de noviembre de 2003, Rol 388, citando, a su vez, la de 26 de junio de 2001, Rol N° 325). En la especie, como se ha razonado en los dos considerandos que anteceden, la norma legal, al establecer el tipo de impuesto que puede eximirse, la cuantía de la exención, los sujetos beneficiarios y la condición del beneficio, cumple con estas exigencias

establecidas para limitar derechos, en circunstancias, por lo demás, que en la especie no se trata de gravar impositivamente a favor del Estado, sino de eximir de un tributo, respecto de lo cual el convenio no es una imposición heterónoma, sino una opción autónoma del recinto deportivo, aun cuando esté establecida como una condición necesaria para gozar de tal beneficio tributario;

4. Que, de ese modo, la ley ha cumplido con la densidad normativa necesaria y ha delegado legítimamente en la potestad reglamentaria de ejecución, la regulación de aspectos no esenciales que habrán de permitir y facilitar su ejecución. Si tal reglamento al que la ley delega regular las condiciones de los convenios violare, por cualquier motivo, la Carta Fundamental, sería posible ejercer acciones destinadas a invalidarlo y a restablecer el imperio del derecho. Tales medios de impugnación no consisten, sin embargo, en la acción de inaplicabilidad que ahora se resuelve, reservada sólo a inaplicar preceptos legales;

5. Que, por último y a mayor abundamiento, al acogerse la acción de inaplicabilidad en la forma en que lo hace el fallo, no se obtiene la finalidad de dar más densidad a la norma legal, sino que, al validarse la exención, pero prohibirse la dictación del reglamento destinado a facilitar su aplicación, se verifica el efecto de entregar más discreción a la respectiva Dirección Provincial de Educación en el acto de la refrendación de los convenios, y de dar mayor libertad a los recintos deportivos y a los establecimientos educacionales para acordar convenios, lo que puede

desproteger a la parte más débil de esta relación y malograr los fines sociales que la norma quiso alcanzar a través de condicionar de este modo la exención tributaria.

Redactó la sentencia el Ministro señor Enrique Navarro Beltrán y la disidencia el Ministro señor Jorge Correa Sutil.

Notifíquese, regístrese y archívese.

Rol N° 773-2007.-

Pronunciada por el Excmo. Tribunal Constitucional, integrado por su Presidente, señor Juan Colombo Campbell, y los Ministros señores Raúl Bertelsen Repetto, Hernán Vodanovic Schnake, Mario Fernández Baeza, Jorge Correa Sutil, Marcelo Venegas Palacios, señora Marisol Peña Torres y señores Enrique Navarro Beltrán y Francisco Fernández Fredes.

Autoriza el Secretario del Tribunal Constitucional, don Rafael Larraín Cruz.