

David A. J. Ibaceta Medina*

Protección del principio de legalidad tributaria a través de la acción de inaplicabilidad ante el tribunal constitucional

Primera Sección
Comisión de Derecho Constitucional

I. Introducción

Hemos sido convocados por el Departamento de Derecho Público de la Facultad de Derecho de la Universidad de Chile, a las XXXVI Jornadas de Derecho Público, cuyo tema central es “La Reforma Constitucional del año 2005. Un Año Después”; y dentro de esas reformas, tal vez una de las principales, dice relación con el cambio en las competencias, estructura y composición del Tribunal Constitucional, con lo cual toma más fuerza que nunca lo señalado por el profesor Cea Egaña, en cuanto a que, “la supremacía de la Ley Suprema se vuelve evidente, teórica y prácticamente, por el acatamiento irrestricto de lo resuelto por el Tribunal Constitucional”¹; con ello se produce un cambio fundamental que comienza a mostrar sus primeras consecuencias en una materia sobre la cual el debate público se encuentra vigente, cual es, la inconstitucionalidad de la delegación de funciones jurisdiccionales por parte de los Directores Regionales del Servicio de Impuestos Internos, en su calidad de Juez Tributario, en un funcionario del Servicio que no puede ni podía fallar las reclamaciones que ante él se promovieran.

Dicha inconstitucionalidad, ya declarada así por la Excelentísima Corte Suprema en fallo de 20 de diciembre del año 2002, entre otros, y por las sentencias del Excelentísimo Tribunal Constitucional, roles N° 472/2006, 499/2006 y 515/2006, no han

* Abogado.
Ayudante
Adjunto, Facultad
de Derecho,
Universidad de
Chile.

¹ Cea Egaña, José Luis; en *El Nuevo Derecho Público en la Doctrina Chilena, Cuadernos del Tribunal Constitucional*, N° 30 (año 2006), LOM Ediciones, Santiago, Chile, año 2006, p. 11.

hecho más que confirmar, aun contra la opinión minoritaria de algunos, la idea de que no es posible la delegación de facultades jurisdiccionales, cualquiera sea el órgano de que se trate.

Considerando lo anterior, hemos propuesto presentar en estas Jornadas de Derecho Público, una breve visión sobre las modalidades constitucionales de protección del Principio de Legalidad Tributaria por el Tribunal Constitucional, antes y después de la Reforma Constitucional del año 2005 y las peculiaridades de la jurisprudencia que ha comenzado a estructurar aquella alta magistratura² sobre la materia.

II. Control de constitucionalidad por el Tribunal Constitucional³ anterior a la Ley N° 20.050 sobre Reforma Constitucional

A. Generalidades

Antes de la Ley de Reforma Constitucional N° 20.050, uno de los mecanismos constitucionales de control de la Legalidad Tributaria se encontraba radicado en el Tribunal Constitucional, órgano consagrado bajo dicho texto, en el Capítulo VII de la Constitución Política de la República, artículos 81 y siguientes; a través del denominado sistema de control de supremacía o constitucionalidad mixto⁴ o compartido⁵, que era generalmente obligatorio, tratándose de las leyes orgánicas constitucionales y de las leyes interpretativas de la Constitución⁶.

² Se ha señalado por el profesor Juan Colombo Campbell, que, "El Tribunal Constitucional es el órgano al que la Constitución y sus leyes complementarias otorgan jurisdicción y competencia para resolver los conflictos constitucionales. Debe ser independiente y autónomo", en Tribunal Constitucional: Integración, Competencia y Sentencia, en Obra Colectiva Reforma Constitucional, Francisco Zúñiga Urbina (Coordinador), Editorial Lexis Nexis, Santiago, Chile, año 2005, p. 551.

³ Hemos tenido oportunidad de referirnos a este tema, conjuntamente con Bárbara Meza Encina, en el estudio "Mecanismos de Control del Principio Constitucional de Legalidad Tributaria. Dos casos constitucionales, un caso legal", en Revista de Derecho Público, volumen 67, Facultad de Derecho, Universidad de Chile, Santiago, Chile, año 2005, pp. 231 ss.

⁴ Cea Egaña, José Luis; en Jurisdicción Ordinaria y Jurisdicción Constitucional; en Revista de Derecho Público, volumen 61, Facultad de Derecho, Universidad de Chile, Santiago, Chile, año 1998/1999, pp. 17 ss.

⁵ Bulnes Aldunate, Luz; en Jurisprudencia del Tribunal Constitucional de Chile sobre Control de Constitucionalidad de la Ley y las Cuestiones de Constitucionalidad, en Revista de Derecho Público, volumen 61, Facultad de Derecho, Universidad de Chile, Santiago, Chile, año 1998/1999, pp. 29 ss.

⁶ De acuerdo con lo señalado en el considerando 6° de la sentencia del Tribunal Constitucional, en los autos Rol número 158, que se pronunció sobre el oficio número 3.606 de 13 de octubre de 1992, por el cual el Honorable Senado envió al Tribunal Constitucional el proyecto aprobado por el Congreso Nacional en el cual se establecía la fecha de la primera elección de los miembros de los Consejos Regionales, ello en virtud de lo dispuesto en el número 1 del artículo 82 de la Constitución Política de la República; debe entenderse por Ley Interpretativa de la Constitución: "6°. (...) Por medio de una ley interpretativa sólo cabe proporcionar claridad o precisión a la redacción de una norma constitucional, cuando su propio texto sea susceptible de originar confusión o desentendimiento, para asegurar con esa interpretación su correcta, uniforme, armónica y general aplicación"; agregando en su considerando 7°, lo que sigue, "Que tanto la doctrina nacional como fallos reiterados de la Corte Suprema han sido contestes en rechazar como normas interpretativas aquellas disposiciones legales que contienen elementos o requisitos nuevos no contemplados en la norma legal interpretada como también cuando el texto

Ahora, debemos entender que la protección del principio de Legalidad Tributaria, en particular, y de la propia Carta Fundamental, en general, no sólo es atribución y obligación del Tribunal Constitucional, antes bien, ello es un imperativo de todos los órganos del Estado, más todavía, si consideramos que “ (...) el constitucionalismo, en cuanto proceso histórico tendiente a la mayor protección y promoción de los derechos fundamentales, sobre la base del principio de separación de órganos y funciones, hace inconcebible la concentración de la definición constitucional, en cuanto interpretación de sus principios y normas, sea en abstracto o frente a casos concretos, en un solo órgano, aun cuando se trate del Tribunal Constitucional, prestigiado y legítimo en su origen y desenvolvimiento y ello a pesar que se lo dote del rol de garante máximo de la Constitución o se obligue, a todos los órganos, incluyendo a los Tribunales Ordinarios, a acatar y seguir sus decisiones.”⁷

El Tribunal Constitucional realizó bajo la antigua normativa un importante trabajo de interpretación y explicación del texto constitucional. Sus más importantes funciones se podían reducir a las siguientes: a) Control Preventivo de Constitucionalidad de las Leyes. El Tribunal se pronuncia sólo sobre los proyectos de ley, no correspondiéndole, al tenor de lo establecido en la Constitución, decidir sobre leyes vigentes; b) Resolver sobre las Cuestiones de Constitucionalidad; c) Resolver la Constitucionalidad de Decretos o Resoluciones del Presidente de la República representados por la Contraloría General de la República, y d) Declarar la Inconstitucionalidad de las organizaciones, de los movimientos y partidos políticos que vulneren lo dispuesto en el artículo 19 número 15 incisos 6º y 7º de la Constitución.

Volviendo al tema que nos convoca, analizaremos brevemente el mecanismo a través del cual el Tribunal Constitucional velaba por el fiel cumplimiento y protección del Principio de Legalidad Tributaria; aquél, como ya señalamos, podía en el antiguo sistema, conocer obligatoria o facultativamente:

1. Actuación obligatoria.

Tratándose de las leyes interpretativas de la Constitución u Orgánicas Constitucionales, el conocimiento del Tribunal era obligatorio, debiendo la Cámara de origen remitir el proyecto de ley, dentro de los cinco días siguientes a aquel en que ha quedado totalmente tramitado por el Congreso Nacional⁸.

de la ley que se pretende interpretar no contiene nada ininteligible u oscuro que amerite su interpretación por una ley posterior”.

⁷ Fernández González, Miguel Ángel; en *La Nueva Declaración de Inconstitucionalidad*, Ponencia en Seminario Reformas a la Constitución, Colegio de Abogados de Chile A.G., Santiago, Chile, año 2006, p. 7.

⁸ La norma del artículo 82 inciso 3º de la Constitución debía entenderse relacionada y complementada por el párrafo 1, Control Obligatorio de Constitucionalidad, del Título II (Normas Especiales de Procedimiento), artículos 34 a 37, de la Ley Orgánica Constitucional del Tribunal Constitucional número 17.997, de 19 de Mayo de 1981; como asimismo por el Auto Acordado del Tribunal Constitucional relativo al Procedimiento de 4 de mayo de 1982, publicado en el Diario Oficial de fecha 10 de mayo de 1982, complementado por el Auto Acordado de 19 de agosto de 1997, publicado en el Diario Oficial de fecha 22 de agosto de 1997. Es importante

2. Requerimiento.

Otra forma de conocimiento que poseía el Tribunal Constitucional era el requerimiento que podían deducir diversas personas, para que se resolviera sobre la constitucionalidad de un proyecto de ley ordinaria, de reforma constitucional o de los tratados internacionales que se sometían a aprobación del Congreso, dichas personas eran, a saber: el Presidente de la República, el Presidente de cualquiera de las Cámaras como asimismo los miembros de cualquiera de las Cámaras que representen una cuarta parte de sus miembros en ejercicio, requerimiento que debía presentarse antes de la promulgación de la ley respectiva, todo ello según el artículo 82 inciso cuarto del antiguo texto de la Constitución⁹.

B. Pronunciamientos del Tribunal Constitucional relativos al control y protección del Principio Constitucional de Legalidad Tributaria antes de la Ley N° 20.050 de Reforma Constitucional

El control de constitucionalidad ex post, sea obligatorio o a solicitud de parte, ejercido por el Tribunal Constitucional, tuvo, en materia de Legalidad Tributaria, criterios diversos, pronunciándose en algunos casos a favor de declarar inconstitucional proyectos de ley que podían contravenir el Principio Constitucional de Legalidad Tributaria, fallando por el contrario en otros casos, que no existía contravención a este importante Principio.

1. Jurisprudencia que declaró no vulnerada la Legalidad Tributaria

El Tribunal Constitucional se pronunció, en orden a no declarar inconstitucional proyectos de ley por no contravenir el Principio Constitucional de Legalidad Tributaria, en los siguientes casos:

- a) Sentencia de fecha 17 de mayo de 1994, en autos rol N° 183¹⁰, la cual recayó sobre un requerimiento de 32 Diputados, de acuerdo a lo previsto en el artículo 82 número 5 de la Constitución de 1980, que buscaba la declaración de inconstitucionalidad del Decreto Supremo número 434, de fecha 20 de

destacar que por Mensaje de S.E. el Presidente de la República se inició un proyecto de ley que modifica la Ley N° 17.997, Orgánica Constitucional del Tribunal Constitucional, que se encuentra actualmente en el Congreso Nacional en segundo trámite constitucional, cumpliendo con el mandato impuesto por el artículo 92 de la actual Constitución.

⁹ La norma del artículo 82 inciso 4° de la Constitución debía entenderse relacionado y complementado por el párrafo 2, Conflictos de Constitucionalidad, del Título II (Normas Especiales de Procedimiento), artículos 38 a 45, de la Ley Orgánica Constitucional del Tribunal Constitucional número 17.997, de 19 de mayo de 1981.

¹⁰ En fallos del Tribunal Constitucional, pronunciados entre el 16 de julio de 1992 y el 22 de octubre de 1996, editado por el Excelentísimo Tribunal Constitucional, Santiago, Chile, año 1996, pp. 142 – 149. Este requerimiento fue rechazado con los votos de los ministros Sra. Luz Bulnes, Sr. Servando Jordán y Sr. Marcos Aburto, además, fue rechazado con prevención por el ministro Sr. Osvaldo Faúndez.

diciembre de 1993, publicado en el Diario Oficial de 13 de enero de 1994, cuerpo que modifica tarifas en determinadas Plazas de Peaje, tarifas que habían sido fijadas con anterioridad por Decreto Supremo número 30, de 1993.

- b) Sentencia de fecha 06 de diciembre de 1994, en autos rol N° 203¹¹, la cual recayó sobre un requerimiento de doce señores Senadores, interpuesto con el objeto de que el Tribunal Constitucional, en conformidad a lo dispuesto en el artículo 82 número 2°, de la Constitución Política de la República, declare inconstitucional la modificación que el artículo 2° número 10, letra a) del proyecto que modifica el Decreto Ley número 3.063 de 1979, sobre Rentas Municipales y la Ley número 17.235, sobre Impuesto Territorial, introduce al artículo 24, inciso segundo, del mencionado Decreto Ley. Según lo requerientes se vulneraba el Principio de Igualdad Tributaria, como asimismo existía una delegación de atribuciones legislativas contraria a la Constitución, pues se entregaba a los municipios la facultad de imponer el tributo y de fijar su base imponible, lo que constituía un evidente atropello a la Legalidad Tributaria.
- c) Sentencia de fecha 28 de enero de 1999, en autos rol N° 282¹², la cual recayó sobre un requerimiento de 34 señores Diputados, quienes dedujeron requerimiento ante el Tribunal Constitucional, invocando lo expuesto en el artículo 82, número 5, de la Constitución Política, para que se declare que es inconstitucional, por contravenir los artículos 6°, 7°, 50°, número 1 y 19°, números 2°, 20°, 21° y 22°, de la Constitución Política de la República, el Decreto Supremo número 1.412, de 21 de agosto de 1998, del Ministerio de Relaciones Exteriores, publicado en el Diario Oficial de 6 de noviembre de 1998, por el cual se promulgó el Décimo Protocolo Adicional y su Anexo al Acuerdo de Complementación Económica con Bolivia N° 22, en el cual se establecían supresiones o reducciones de tributos, sin respetar el Principio Constitucional de Legalidad Tributaria, como asimismo se regulan materias de carácter tributario por la vía del Decreto con Fuerza de Ley. A nuestro entender, en este caso, el Tribunal Constitucional erró en la apreciación de los hechos y en la correcta interpretación y aplicación que ha de darse a las normas constitucional-tributarias, pues se permitió el atropello del Principio Constitucional de Legalidad, al permitir que una materia de ley fuera objeto de regulación reglamentaria. En esa línea, hacemos nuestro lo señalado por el profesor Navarro Beltrán, en cuanto a que “ (...) concordamos con los disidentes ministros Sr. Osvaldo Faúndez y Sra. Luz Bulnes, desde el momento que el artículo 50 número 1 de la Constitución Política de la República es claro en

¹¹ En Fallos del Tribunal Constitucional, pronunciados entre el 16 de julio de 1992 y el 22 de octubre de 1996, editado por el Excelentísimo Tribunal Constitucional, Santiago, Chile, año 1996, pp. 261 - 271.

¹² En Tribunal Constitucional de Chile, Justicia Constitucional, tomo V, sentencias pronunciadas entre 1998 y 2002, roles n° 281 - 346, Editado por el Excelentísimo Tribunal Constitucional, Santiago, Chile, año 2002, pp. 55-93.

cuanto a que sí bien, en general, los acuerdos celebrados por el Presidente en cumplimiento de un tratado en vigor no requieren la aprobación del Congreso, dicha norma no se aplica tratándose de “materias propias de ley”, y en este caso la rebaja de aranceles prevista en los acuerdos es precisamente una materia de ley, al tenor de lo preceptuado en el artículo 60 número 2 en relación con el 19 número 20 de la Carta Fundamental pues el arancel es un tipo de tributo, siendo adicionalmente ello, materia de iniciativa exclusiva del Presidente de la República (artículo 62 número 1) y cuya discusión debe efectuarse primeramente en la Cámara de Diputados (artículo 62 inciso 2º)¹³”.

2. *Jurisprudencia que declaró vulnerado el Principio de Legalidad Tributaria*

Por el contrario existen fallos del Tribunal Constitucional, de esta misma época, en los cuales se resolvió que se infringía el Principio Constitucional de Legalidad Tributaria, en los casos más relevantes que a continuación se hace referencia, destacando la Sentencia de fecha 14 de octubre de 1996¹⁴, en autos rol N° 247, el cual recayó sobre un requerimiento de 12 Senadores, de acuerdo a lo previsto en el artículo 82 número 2 de la Constitución de 1980, que buscaba la declaración de inconstitucionalidad artículos 1º, número 3, letra d), y 6º del proyecto de ley que moderniza el Servicio Nacional de Aduanas, en virtud del cual se dejaba entregada a la administración tributaria, por medio del reglamento, la determinación y fijación de la base imponible, circunstancia del todo inaceptable toda vez que corresponde al legislador su regulación normativa.

¹³ Navarro Beltrán, Enrique; en Requerimiento al Tribunal Constitucional sobre Rebaja de Aranceles, Comentario número 1, en Revista de Derecho Público, volumen 61, Facultad de Derecho, Universidad de Chile, Santiago, año 1998/1999, p. 253.

¹⁴ Resulta de importancia el considerando 19º de este fallo, en el cual se lee: “DECIMONOVENO.- Que, asimismo, y como reafirmación de la anteriormente expresado, resulta oportuno recordar 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 no sólo que 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. Por lo mismo, deben tenerse presentes las normas constitucionales contenidas en el N° 2 del artículo 60 que establece que son materias de ley “Las que la Constitución exija que sean reguladas por una ley”; en el número 1º del inciso cuarto, del artículo 62, que dispone que corresponderá al Presidente de la República la iniciativa exclusiva para las leyes que tengan por objeto “imponer, suprimir, reducir o condonar tributos de cualquier clase o naturaleza, establecer exenciones o modificar las existentes, y determinar su forma, proporcionalidad o progresión”; en el N° 14 del artículo 60 que preceptúa que son materias de ley “Las demás que la Constitución señale de iniciativa exclusiva del Presidente de la República”; en la primera parte del inciso segundo del artículo 60 que determina que “Las leyes sobre tributos de cualquier clase que sean, sobre los presupuestos de la administración pública y sobre reclutamiento, sólo pueden tener origen en la Cámara de Diputados”; en el artículo 61, inciso segundo, que dispone que una autorización del Congreso Nacional al Presidente de la República para dictar disposiciones sobre materias que correspondan al dominio de la ley, “no podrá extenderse ... a materias comprendidas en las garantías constitucionales”; y en los artículos 6º y 7º, que consagran los principios fundamentales aplicables a las actuaciones de los órganos del Estado y a su sometimiento a la preceptiva constitucional”.

Como podemos apreciar la jurisprudencia del Tribunal Constitucional no fue uniforme en cuanto a determinar en qué casos se vulneraba el Principio Constitucional de Legalidad Tributaria, sin embargo, hemos de recoger muy atentamente la circunstancia de que en aquellos casos en que el Tribunal rechazó requerimientos, ese rechazo se produjo en votación dividida, destacando indudablemente los votos de minoría, en los cuales se han configurado correctamente los márgenes del Principio Constitucional de Legalidad Tributaria.

III. Control de constitucionalidad por el Tribunal Constitucional a partir de la Ley N° 20.050 de Reforma Constitucional¹⁵

A partir del 26 de agosto del año 2005, con la publicación en el Diario Oficial de la Ley N° 20.050, se aumentan considerablemente las competencias del Tribunal Constitucional, especialmente tratándose de las acciones de inaplicabilidad e inconstitucionalidad, institutos que reemplazan a la acción de inaplicabilidad por inconstitucionalidad consagrada en el antiguo artículo 80 y cuyo conocimiento y juzgamiento correspondía a la Corte Suprema.

A. Actuales competencias del Tribunal Constitucional, conforme al artículo 93 de la Constitución, que importan mecanismos de control del Principio Constitucional de Legalidad Tributaria

La actual conformación de las atribuciones del Tribunal Constitucional nos evidencia mejores instrumentos de protección del principio en comento, en donde se destacan las siguientes:

1. Conforme lo establecido en el N° 1 del artículo 93, corresponde al Tribunal Constitucional ejercer el control de constitucionalidad de las leyes que interpreten algún precepto de la Constitución, de las leyes orgánicas constitucionales y de las normas de un tratado que versen sobre materias propias de estas últimas, antes de su promulgación. Se refuerza la atribución del antiguo texto constitucional, pues se hace referencia expresa al control de constitucionalidad de los tratados internacionales, cuando ellos contengan normas referentes a materias de ley orgánica constitucional¹⁶. Se trata de un control obligatorio impuesto por el propio constituyente.

¹⁵ Para el tema de la jurisdicción y justicia constitucional, consúltese actualmente: Humberto Nogueira Alcalá (Coordinador), en *Jurisdicción Constitucional en Chile y América Latina: Presente y Prospectiva*, Editorial Lexis – Nexis, Santiago, Chile, año 2005; y Andrés Bordalí Salamanca (Coordinador); en *Justicia Constitucional y Derechos Fundamentales*, Editorial Lexis – Nexis, Santiago, Chile, año 2006.

¹⁶ Evans Espiñeira, Eugenio; en *La Constitución Explicada*, Editorial Lexis – Nexis, Santiago, Chile, año 2006, p. 187.

2. Según el N° 3 del artículo 93, el Tribunal Constitucional resolverá las cuestiones sobre constitucionalidad que se susciten durante la tramitación de los proyectos de ley o de reforma constitucional y de los tratados sometidos a la aprobación del Congreso. Este es el caso del requerimiento que se produce por conflictos durante la tramitación de proyectos de ley, de reforma constitucional y de los tratados internacionales sometidos a la aprobación prevista en el artículo 54 N° 1 de la Constitución¹⁷.
3. Corresponde al Tribunal Constitucional, de acuerdo al N° 6 del artículo 93, 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. Se trata de una competencia nueva, que se encontraba radicada, con otros caracteres y modalidades, en la Corte Suprema, pero que en una decisión adecuada, se ha entregado su conocimiento al Tribunal Constitucional. Sobre este tema ahondaremos más tarde, pues a propósito de esta acción, aquel Tribunal ya se ha pronunciado acertadamente.
4. En íntima relación con la competencia o atribución anterior, el Tribunal Constitucional, conforme al N° 7 del artículo 93, deberá resolver por la mayoría de los cuatro quintos de sus integrantes en ejercicio, la inconstitucionalidad de un precepto legal declarado inaplicable en conformidad a lo dispuesto en el N° 6 del mismo artículo. Con esta norma la Constitución, “tiende a resolver lo absurdo que resultaba la vigencia de un precepto legal no obstante la circunstancia de poder haber sido declarado inaplicable por inconstitucional en más de una ocasión con el agravante de beneficiar sólo a quien hubiera solicitado esa declaración”¹⁸, lo que afectaba evidentemente el principio constitucional de igualdad. Debe destacarse que previo a la declaración de inconstitucionalidad, se requiere de una sentencia de inaplicabilidad del precepto contrario a la Carta Fundamental.
5. En menor medida, también constituye un mecanismo de protección de la Legalidad Tributaria, la norma del N° 8 del artículo 93, estableciendo que el Tribunal Constitucional resolverá los reclamos en caso de que el Presidente de la República no promulgue una ley cuando deba hacerlo o promulgue un texto diverso del que constitucionalmente corresponda. Esta situación podría verificarse cuando el legislativo haya aprobado una determinada tasa impositiva

¹⁷ Esta norma establece que, son atribuciones del Congreso: 1°. Aprobar o desechar los tratados internacionales que le presentare el Presidente de la República antes de su ratificación. La aprobación de un tratado requerirá, en cada Cámara, de los quórum que corresponda, en conformidad al artículo 66, y se someterá, en lo pertinente, a los trámites de una ley.

¹⁸ Evans Espíñeira, Eugenio; en obra citada supra nota 16, p. 190.

o haya fijado un determinado sujeto activo de la obligación tributaria, y ellos son alterados en el texto definitivo de la ley pertinente.

6. Resolver sobre la constitucionalidad de un decreto o resolución del Presidente de la República que la Contraloría General de la República haya representado por estimarlo inconstitucional, cuando sea requerido por el Presidente en conformidad al artículo 99, todo ello, según el N° 8 del artículo 93; también es un mecanismo de protección y control del principio de legalidad tributaria, que se complementa con la actividad de la Contraloría General de la República, en cuanto control del principio en comento, a través del trámite de toma de razón¹⁹.
7. Finalmente, de acuerdo al N° 16 del artículo 93, es de competencia del Tribunal Constitucional, resolver sobre la constitucionalidad de los decretos supremos, cualquiera sea el vicio invocado, incluyendo aquéllos que fueren dictados en el ejercicio de la potestad reglamentaria autónoma del Presidente de la República cuando se refieran a materias que pudieran estar reservadas a la ley por mandato del artículo 63. Esta atribución es de vital importancia, pues entrega una protección adicional a las normas básicas del texto constitucional que estructuran el Principio Constitucional de Legalidad en materia tributaria, como son los N° 2, 3 y 20 del artículo 63, íntimamente relacionado con el inciso 4° del N° 1 del artículo 65 del Código Político.

Podemos apreciar que los mecanismos de protección y control del Principio de Legalidad Tributaria, que corresponden al Tribunal Constitucional, se han mejorado, reforzado e incorporado en nuevas modalidades que se encuentran suficientemente bien encaminadas hacia la protección de los derechos fundamentales, fin último de nuestra Ley Fundamental.

B. Sobre la acción de inaplicabilidad como mecanismo de control del Principio Constitucional de Legalidad Tributaria

Pues bien, a nosotros por ahora nos interesa hacer referencia a la acción de inaplicabilidad, consagrada en el N° 6 del artículo 93 de la Constitución, como mecanismo de protección de la legalidad tributaria, tanto, en cuanto protección directa de éste y de otros derechos constitucionales de los contribuyentes, como en cuanto primer paso para los efectos de eliminar del sistema jurídico aquellas normas que, en lo tributario, afectan los derechos fundamentales de las personas por ser contrarias a la Constitución.

¹⁹ En el especial ámbito de las materias tributarias corresponderá a la Contraloría General de la República tomar razón de los decretos y resoluciones del Presidente de la República o del Director Nacional del Servicio de Impuestos Internos; sin embargo, estimamos que existe cierta actividad normativa del Servicio de Impuestos Internos que no se encuentra sujeta al control de constitucionalidad y legalidad del ente contralor, como las circulares que emite este organismo y que constituyen verdaderas normas de carácter obligatorio y general para todos los contribuyentes.

Es preciso consignar que la norma en comento debe entenderse relacionada con las disposiciones transitorias decimoquinta y decimosexta. La primera de ellas, en su inciso 3°, dispone que “los procesos iniciados, de oficio o a petición de parte, o que se iniciaren en la Corte Suprema para declarar la inaplicabilidad de un precepto legal por ser contrario a la Constitución, con anterioridad a la aplicación de las reformas al Capítulo VIII, seguirán siendo de conocimiento y resolución de esa Corte hasta su completo término”. Por su parte, la decimosexta disposición transitoria, señala que, “las reformas introducidas al Capítulo VIII entran en vigor seis meses después de la publicación de la presente reforma constitucional con la excepción de lo regulado en la disposición decimocuarta”, esta última, referente a la designación de los nuevos Ministros del Tribunal Constitucional y a los reemplazantes de quienes, en dicho período, dejen ese cargo.

1. *Historia fidedigna.*

La acción de inaplicabilidad se ha transformado en un nuevo mecanismo de control de la Legalidad Tributaria, que opera a posteriori, con efectos relativos, pues se declara inconstitucional la norma sólo para el caso concreto a que se refiere, perdurando la existencia de esa norma en el ordenamiento jurídico; pero constituyéndose en un antecedente de vital importancia para que posteriormente, a petición de cualquier persona, constituyéndose como una real acción popular, o de oficio por el propio Tribunal Constitucional, se resuelva la inconstitucionalidad del precepto legal, con las consecuencias propias de dicha declaración, esto es, su derogación del sistema normativo una vez publicada la sentencia que declara la inconstitucionalidad en el Diario Oficial, conforme lo disponen el inciso 12° del artículo 93, relacionado con el inciso 3° del artículo 94.

En cuanto a la historia del establecimiento de la reforma constitucional, resulta interesante destacar, en el primer informe evacuado por la Comisión de Constitución, Legislación, Justicia y Reglamento del Senado, en lo pertinente, la opinión presentada por don Eugenio Valenzuela Somarriva, quien señaló que “el recurso de inaplicabilidad debería pasar al Tribunal dividido en dos tipos de acciones, una de inaplicabilidad y otra de inconstitucionalidad²⁰”, agregando que “la acción de inaplicabilidad pasaría en los mismos términos en que esta concebida actualmente en el artículo 80 y sería conocida en sala, pero después de tres fallos uniformes, en recursos de inaplicabilidad distintos, nacería la segunda acción, la de inconstitucionalidad. Si ésta se acoge, traería como consecuencia que la ley quede sin efecto con carácter general²¹”; ya sabemos que

²⁰ Pfeffer Urquiaga, Emilio; en *Reformas Constitucionales 2005. Antecedentes, Debates e Informes*, Editorial Jurídica de Chile, Santiago, Chile, año 2005, p. 375.

²¹ Ídem.

esta última idea no prosperó, no requiriéndose de tres fallos previos para la declaración de inconstitucionalidad, bastando tan sólo con un fallo de inaplicabilidad.

En el mismo informe, el Ministro Juan Colombo, haciendo referencia a la necesidad de incorporar algunas reglas sobre el debido proceso constitucional, señaló que “nada se saca con tener establecida la competencia y contar con jueces idóneos si no se dan garantías a los Poderes involucrados en orden a que estos tribunales funcionen con reglas adecuadas. Por su importancia estas normas debieran incorporarse a la propia Constitución, pues así como ésta regula lo orgánico, debe referirse también a lo que constituye el proceso, o sea, a la forma de aplicar la justicia²²”.

Informando el Tribunal Constitucional, a la Comisión de Constitución, Legislación, Justicia y Reglamento del Senado, “la nueva atribución que se propone otorgar al Tribunal Constitucional en relación con la declaración de inaplicabilidad de todo precepto legal contrario a la Constitución, por motivo de forma o de fondo, que corresponda aplicar en la decisión de cualquier gestión que se siga ante un tribunal ordinario o especial²³, constituye un importante avance hacia la plena y adecuada aplicación del Texto Constitucional.

Agrega el informe del Tribunal Constitucional que, “El Presidente, señor Faúndez, y el Ministro, señor Álvarez, estuvieron de acuerdo en dotar al Tribunal Constitucional de una acción que lo faculte para controlar represivamente y con efectos generales la constitucionalidad de las leyes, que complementa su actual función solamente preventiva en la materia, pero, por referirse el recurso de inaplicabilidad ya creado a la aplicación de un precepto legal específico a un caso determinado y preciso, suscitado en el transcurso de una gestión promovida ante la justicia ordinaria y motivada por un conflicto entre partes, esto es por tratarse de la resolución de un caso concreto de una posible inconstitucionalidad puntual promovida en el curso de un trámite judicial y no de un control de consecuencias generales de constitucionalidad legal, fueron de parecer que la inaplicabilidad que existe, de la manera como se encuentra concebida, se mantenga dentro de la órbita de la competencia de la Corte Suprema. En opinión de los Ministros señores Jordán y Colombo, el control de constitucionalidad, tanto preventivo como represivo, debe estar a cargo del Tribunal Constitucional en forma exclusiva. En consecuencia, la acción de inaplicabilidad por inconstitucionalidad debe, a juicio de ellos, ser conocida y resuelta por este Tribunal, no por la Corte Suprema. Sostuvieron que el efecto de la sentencia que acoja dicha acción debe ser el de expulsar del ordenamiento jurídico la norma declarada inconstitucional. Asimismo, fueron partidarios de incorporar a la Carta Fundamental ciertos requisitos de admisibilidad

²² Ídem, p. 379.

²³ Informe de la Comisión de Constitución, Legislación, Justicia y Reglamento, recaído en mociones de los HH. Senadores señores Chadwick, Díez, Larraín y Romero, y de los HH. Senadores señores Bitar, Hamilton, Silva y Viera-Gallo, con las que inician sendos proyectos que introducen diversas reformas a la Carta Fundamental, evacuado el 6 de noviembre de 2001, pp. 528 – 529. De la misma forma, Pfeffer Urquiaga, Emilio; en obra citada supra nota 20, p. 378.

de esta acción a fin de resguardar el debido proceso ante esta Alta Magistratura con el objeto de precaver que esta acción se desnaturalice y altere nuestro ordenamiento judicial.²⁴

En general, de los breves comentarios expuestos, prevaleció la opinión de extraer la acción de inaplicabilidad por inconstitucionalidad, del ámbito de competencia de la Corte Suprema, entregándose al Tribunal Constitucional y distinguiendo una acción de inaplicabilidad por una parte y por otra la declaración de inconstitucionalidad.

2. *Elementos distintivos de la nueva acción constitucional de inaplicabilidad*

2.1. Generalidades.

Hasta antes de la reforma constitucional de la Ley N° 20.050, el control de constitucionalidad de las leyes se encontraba radicado en dos órganos, preventivamente por el Tribunal Constitucional, y represiva o correctivamente, por la Corte Suprema. Actualmente, al encontrarse radicada “esta acción en la competencia del T.C., termina con esta dualidad perturbadora de órganos y de sistemas²⁵”, sin embargo, lo más importante es que “se pone fin a dos interpretaciones contrapuestas de la Constitución, que llegaron a generar incerteza e inseguridad jurídica”.²⁶

2.2. Características.

- a) Es una acción constitucional, que también puede ser ejercida como cuestión de constitucionalidad, cuyo legitimado activo es “la parte interesada del asunto de fondo que se tramita ante un tribunal ordinario o especial. También está facultado el juez que conoce del asunto, es decir, las vías son dos: la acción de inaplicabilidad intentada por la parte y la cuestión de constitucionalidad, entablada por el juez²⁷”; b) Es de competencia exclusiva y excluyente del Tribunal Constitucional, quien conoce de dicha inaplicabilidad en pleno; c) No tiene plazo sino oportunidad, mientras haya un juicio pendiente, tratándose de la parte que acciona. Para el caso del juez, hasta antes de dictar sentencia y en todo caso antes de que se produzca el desasimiento del Tribunal; d) Sin perjuicio de que el procedimiento debe encontrarse reglamentado en la Ley Orgánica Constitucional del Tribunal Constitucional, la que se encuentra en trámite parlamentario, mientras no se dicten las normas pertinentes, el mismo

²⁴ Ídem, pp. 529 – 530.

²⁵ Ríos Álvarez, Lautaro, en “El Nuevo Tribunal Constitucional”, en Obra Colectiva Reforma Constitucional, Francisco Zúñiga Urbina (Coordinador), Editorial Lexis Nexis, Santiago, Chile, año 2005, p. 639.

²⁶ Ídem.

²⁷ Gómez Bernal, Gastón; en La Reforma Constitucional a la Jurisdicción Constitucional, en Tribunal Constitucional: Integración, Competencia y Sentencia, en Obra Colectiva Reforma Constitucional, Francisco Zúñiga Urbina (Coordinador), Editorial Lexis Nexis, Santiago, Chile, año 2005, p. 671.

Tribunal Constitucional ha señalado que, “en primer término, de conformidad con el principio de vinculación directa de los preceptos constitucionales a las autoridades públicas y a todos los ciudadanos, consagrado en el artículo 6º inciso 2º de la Constitución Política, unido al principio de supremacía constitucional, a que se refiere el inciso 1º de esa misma norma, la plena aplicabilidad de los preceptos constitucionales no puede quedar supeditada a que el legislador sustituya los preceptos que le den operatividad.”²⁸ Agregando y reforzando la idea de la plena competencia del Tribunal Constitucional para conocer de las inaplicabilidades que se pusieran en su conocimiento, al señalar que “en este contexto y teniendo presente que la reforma constitucional materializada por la Ley N° 20.050, de 2005, traspasó al Tribunal Constitucional, la facultad de declarar inaplicable todo precepto legal cuya aplicación en cualquier gestión que se siga ante un tribunal ordinario o especial, resulte contraria a la Constitución (artículo 93 N° 6), es evidente que, desde la entrada en vigencia de dicha reforma, esta Magistratura está ineludiblemente obligada a ejercer dicha competencia aun cuando no se haya modificado su ley orgánica constitucional, en términos de regular el procedimiento aplicable a su tramitación”²⁹; y e) Procede en toda clase de asuntos y materias, sea ante tribunales ordinarios o especiales.

2.3. Requisitos de Procedencia.

Indispensable es para ejercer esta acción ante el Tribunal Constitucional, que concurren copulativamente los siguientes requisitos o condiciones de admisibilidad:

- a) Que se trate de un precepto legal³⁰. Uniformemente la doctrina nacional y la jurisprudencia han entendido por precepto legal toda norma que tenga jerarquía de ley, esto es, leyes propiamente tales –sea común o de quórum calificado u orgánica constitucional-, decretos con fuerza de ley, decretos leyes e incluso los tratados internacionales³¹.
- b) Que exista una gestión pendiente ante un tribunal ordinario o especial. Sea criminal o civil, contencioso o no contencioso. Se entiende que el asunto está pendiente mientras no exista sentencia firme y ejecutoriada.
- c) Que la aplicación del precepto legal inconstitucional resulte decisiva en la resolución de un asunto. Por intermedio de la acción de inaplicabilidad, la parte

²⁸ Sentencia interlocutoria del Tribunal Constitucional, recaída en el Rol N° 476/2006, “Selume Sacan con Servicio de Impuesto Internos”, considerando 20º, p. 16.

²⁹ Ídem., p. 17.

³⁰ En materia de acción de inaplicabilidad tributaria, fundada principalmente en la inconstitucionalidad de la delegación de funciones jurisdiccionales por parte del Director Regional del Servicio de Impuestos Internos, puede consultarse, respecto de los requisitos de admisibilidad, las siguientes sentencias: Sentencia Rol N° 499/2006, considerando 11º, pp. 15; y Sentencia Rol N° 515/2006, considerando 2º, p. 8.

³¹ Navarro Beltrán, Enrique; en *El Tribunal Constitucional y las Reformas Constitucionales 2005*, en *Revista de Derecho Público*, volumen 68, Facultad de Derecho, Universidad de Chile, Santiago, Chile, año 2006, p. 23.

cuestiona la constitucionalidad de determinados preceptos legales decisivos para la resolución del asunto y la sentencia de inaplicación libera al juez del sometimiento al imperio de la ley³².

- d) Que se trate de un precepto legal contrario a la Constitución, sea de forma o de fondo. Constituye este requisito, talvez el más importante y la piedra angular del sistema de inaplicabilidad, pues se requiere que la norma sea contraria al texto del Código Político, de esta forma se realiza un control concreto de aquella norma fijando la preeminencia de la Constitución por sobre cualquier otro precepto legal, en lo que el derecho comparado ha denominado *judicial review*. Sobre el particular la Corte Suprema, en materia de acción de inaplicabilidad por inconstitucionalidad, señaló que “la finalidad específica del recurso se traduce en la necesidad de resolver si existe contradicción entre las normas constitucionales que consagran garantía ciudadanas y las disposiciones legales que se denuncian como violatorias de aquellas; lo que debe efectuarse mediante su análisis comparativo, esto es, a través de una confrontación concreta y objetiva entre los preceptos constitucionales y las normas legales que se representan como antinómicas y que un tribunal específico debe considerar en la decisión de la gestión sometida a su conocimiento, proceso racional que debe efectuarse sin considerar la situación de hecho particular que pueda quedar regida por el precepto legal”³³.

2.4. Tramitación de la acción.

- a) Forma de deducirla: La acción se presenta por escrito ante el Tribunal Constitucional, cumpliendo con los requisitos establecidos en el inciso 11° del artículo 93, esto es, la existencia de una gestión pendiente ante el tribunal ordinario o especial, que la aplicación del precepto legal impugnado pueda resultar decisiva en la resolución de un asunto, que la impugnación esté fundada razonablemente y se cumplan los demás requisitos que establezca la ley. Deben cumplirse además las otras formalidades de comparecencia propias de las actuaciones ante el Tribunal Constitucional.

Según el artículo 47 C del proyecto de ley que modifica la ley orgánica constitucional del Tribunal Constitucional, “el requerimiento de inaplicabilidad deberá contener una exposición clara de los hechos y fundamentos de derecho en que se apoya, la indicación del o de los vicios de inconstitucionalidad que se aducen, con indicación precisa de las normas constitucionales que se estiman transgredidas”.

³² Gómez Bernal, Gastón; en obra citada supra nota 27, p. 669.

³³ Revista de Derecho y Jurisprudencia y Gaceta de los Tribunales, Tomo LXXXIXVII, número 2 (Mayo-Septiembre), Sección 7ª, Editorial Jurídica de Chile, Santiago, Chile, año 2000, p. 159, en sitio web <http://www.microjuris.com>.

- b) Oportunidad: No existe un plazo explícito y por lo tanto procede en tanto el asunto judicial en el que se trata de aplicar la norma inconstitucional, se encuentre con alguna gestión pendiente, siempre que no haya sido dictada sentencia firme y ejecutoriada. Ahora, observamos una norma que restringe lo establecido por la Constitución, pues el artículo 47 D del proyecto de ley, “el requerimiento sólo podrá interponerse una vez concluido el período de discusión y de prueba y hasta antes de dictarse la sentencia definitiva o de casación o de nulidad del Código Procesal Penal”, estableciendo un plazo no señalado en la Ley Fundamental.
- c) Procedimiento: En cuanto a la tramitación de la acción, cabe mencionar que se trata de una materia de reserva de ley orgánica constitucional, conforme a lo dispuesto en el artículo 92 inciso final de la Constitución.

En el proyecto de ley, el artículo 47 I, establece que “Admitido a tramitación un requerimiento, el Tribunal deberá ponerlo en conocimiento de la Cámara de Diputados y del Senado, por intermedio de sus respectivos Secretarios, y del Presidente de la República, por intermedio del Ministerio Secretaría General de la Presidencia, enviándoles copia de aquél, para que dentro del plazo de diez días, presenten las observaciones y antecedentes que estimen pertinentes. Del mismo modo, lo comunicará o notificará al tribunal de la gestión pendiente o a las partes de ésta, según corresponda, confiriéndoles el mismo plazo para formular sus observaciones y presentar antecedentes”.

- d) Inaplicabilidad de oficio: Si la cuestión fuere promovida por el tribunal que conoce de la gestión judicial pendiente, el requerimiento deberá formularse por oficio y acompañarse de una copia de las piezas principales del respectivo expediente, conforme lo señalado en el inciso 2º del artículo 47 A del proyecto de ley, agregando que “El tribunal deberá dejar constancia en el proceso de haber recurrido ante el Tribunal Constitucional y notificar de ello a las partes”.

2.5. Fallo de la acción: Evidentemente, frente a la presentación de una acción de inaplicabilidad, el Tribunal Constitucional puede asumir alguna de las siguientes posiciones:

- a) Acoger la acción: Va a declarar que el precepto legal es inconstitucional y que no puede aplicarse en el asunto judicial concreto para el que se ha interpuesto el recurso.
- b) Rechaza: Se ratifica la constitucionalidad del precepto legal y es perfectamente aplicable a la gestión pendiente.

3. *Acción de Inaplicabilidad en materia Tributaria.*

Corresponde en este último acápite, referirse a los casos que ha conocido y fallado el Tribunal Constitucional, conforme su actual normativa constitucional, especialmente en materia de protección, resguardo y control del Principio de Legalidad en materia tributaria, tratándose en todos los casos, de requerimientos de inconstitucionalidad del artículo 116 del Código Tributario, relativo a la delegación de facultades jurisdiccionales por parte del Director Regional del Servicio de Impuestos Internos, en su calidad de Juez Tributario.

Estas sentencias recayeron, en términos similares, tanto en cuanto al contenido de la declaración de inaplicabilidad del mencionado artículo 116 del Código Tributario, como en cuanto al voto de minoría, del Ministro Correa Sutil, al cual se unió el Ministro Fernández Fredes en el último de los fallos, argumentando que no existe delegación de facultades jurisdiccionales, toda vez que el Juez Tributario no sería juez, ni ejercería funciones jurisdiccionales, sino antes realizaría una actividad de orden administrativo.

Las sentencias son las siguientes: Rol N° 472/2006, sentencia de fecha 30 de agosto del año 2006, en los autos “Rafael Selume Sacaan con Servicio de Impuestos Internos”; Rol N° 499/2006, sentencia de fecha 05 de septiembre del año 2006, en los autos “Compañía Sudamericana de Valores S.A. con Servicio de Impuestos Internos”, y Rol N° 515/2006, sentencia de fecha 13 de octubre del año 2006, en los autos “Sociedad Comercial Fundación Limitada con Servicio de Impuestos Internos”.

Los tres fallos antes señalados discurren sobre las mismas líneas argumentativas, a saber:

3.1. Los Directores Regionales del Servicio de Impuestos Internos ejercen funciones jurisdiccionales.

Conforme lo establecen los fallos del Tribunal Constitucional, “al tenor de lo que se ha venido argumentando, esta Magistratura entiende que los Directores Regionales del Servicio de Impuestos Internos, en el territorio que les corresponde, ejercen funciones de carácter jurisdiccional entendida la jurisdicción, como “el poder deber que tienen los tribunales para conocer y resolver, por medio del proceso y con efecto de cosa juzgada, los conflictos de intereses de relevancia jurídica que se promuevan en el orden temporal, dentro del territorio de la República y en cuya solución les corresponda intervenir.” (Sentencia Rol N° 346, de 8 de abril de 2002, considerando 43º)³⁴”. Agregando que, “Así, los Directores Regionales del Servicio de Impuestos Internos, al conocer y resolver, en primera o en única instancia, conflictos jurídicos derivados de las reclamaciones deducidas por los contribuyentes y de las denuncias por infracción

³⁴ Considerando 15º de la sentencia Rol N° 472/2006, pp. 18; Considerando 15º de la sentencia Rol N° 499/2006, p. 20 y Considerando 9º de la sentencia Rol N° 515/2006, pp. 18 – 19.

a las disposiciones tributarias, actúan como tribunales en ejercicio de la jurisdicción que la ley les ha confiado”.

3.2. Los Directores Regionales del Servicio de Impuesto Internos realizan una delegación de facultades jurisdiccionales y no administrativas.

Las sentencias del Tribunal Constitucional, luego de establecer las características de la delegación de funciones administrativas, estableciendo como tales: a) Que es obra de un órgano administrativo que ejerce las funciones propias de tal; b) Que se concreta a través de un acto administrativo; c) Que es esencialmente temporal; d) Que es revocable por parte del delegante, y e) Que es parcial en la medida que sólo puede referirse a materias específicas, toda vez que constituye una institución de excepción dentro del derecho público; llegan a la conclusión de que comparadas las características reseñadas precedentemente con el acto por el cual el Director Regional del Servicio de Impuestos Internos autoriza a funcionarios del mismo para conocer y fallar reclamaciones y denuncias tributarias puede concluirse que no concurre el supuesto fundamental para entender que estamos frente a una delegación de carácter administrativo. En efecto, la delegación de que se trata no supone la actuación de un órgano administrativo, pues el Director Regional —o delegante para estos efectos— es un órgano jurisdiccional cuando conoce y falla los reclamos y denuncias tributarias en ejercicio de la facultad que le confiere el artículo 115 del Código Tributario.

Se ha resuelto sobre el particular que, “aclarado que el artículo 116 del Código Tributario importa la delegación de facultades jurisdiccionales de un juez a un funcionario público que no reviste tal atributo, resulta necesario analizar si ello vulnera la Constitución Política, en los términos planteados en el requerimiento de autos. Al respecto, esta Magistratura ha resuelto que: “Nuestra Constitución Política caracteriza la jurisdicción como una función pública emanada de la soberanía, lo que resulta de aplicar los artículos 5º, 6º y 7º de la Constitución, y entrega su ejercicio en forma privativa y excluyente a los tribunales establecidos por ella o la ley, que son “las autoridades que esta Constitución establece”. Así se desprende de las disposiciones constitucionales contempladas en los artículos 73, 74, y de los Capítulos VII y VIII, que establecen el Tribunal Constitucional y la Justicia Electoral, respectivamente”. Agrega que, “como la función jurisdiccional es expresión del ejercicio de la soberanía, sólo la pueden cumplir las autoridades que esta Constitución establece ... sea que las autoridades jurisdiccionales a que alude se encuentren dentro o fuera del “Poder Judicial”” (Sentencia de 8 de abril de 2002, Rol N° 346, considerandos 44º y 45º). La jurisdicción así concebida es un atributo de la soberanía y, como tal, es indelegable por parte de las autoridades a quienes la Constitución o la ley la han confiado. En la misma línea argumental, la Excm. Corte Suprema ha sentenciado que “entre las características que la doctrina anota respecto de esta función pública (la jurisdiccional) respecto de la legislativa, derivada de la soberanía misma, importa destacar, para los efectos del actual debate, aquellas de ser improrrogable e indelegable, ya que por su naturaleza de Derecho Pú-

blico y de orden público que, como se dijo, emana de la soberanía, no es susceptible de prórroga como sucede con la competencia relativa, en que las partes pueden entregar el conocimiento de una cuestión a un juez distinto de aquel que determinan las reglas de competencia territorial, existiendo identidad de jerarquía y procedimientos es posible alterar este factor territorial.” (Sentencia de 18 de marzo de 2005, Rol N° 1.589-03, considerando 4º)³⁵. De esta forma, se confirma la idea de que la facultad de conocer y fallar reclamaciones y denuncias tributarias confiada a los Directores Regionales del Servicio de Impuestos Internos por el Código Tributario, que importa el ejercicio de jurisdicción, no puede ser constitucionalmente delegada.

Importante es destacar la circunstancia de que los Tribunales Superiores de Justicia, ya se habían pronunciado sobre la inconstitucionalidad de los tribunales tributarios, realizando una correcta interpretación de las normas constitucionales y fallando conforme a sus principios en varios asuntos, v.gr., la Corte de Apelaciones de Santiago, en los autos “Moliner Heredia S.A. con Servicio de Impuestos Internos”³⁶, ha señalado en su considerando 1º, resolviendo un recurso de apelación en contra de la sentencia dictada con motivo de un reclamo tributario de liquidación de impuestos, que: “ (...) la delegación que han hecho de sus funciones jurisdiccionales los Directores Regionales de Impuestos Internos es improcedente, por lo que las sentencias dictadas por los llamados “Jueces Tributarios” lo han sido por autoridades administrativas que carecen de jurisdicción, vicio que influye substancialmente en la marcha del juicio y en el dispositivo del fallo, razón por la cual han invalidado las respectivas resoluciones por no haber sido dictadas por tribunal establecido por la ley y repuesto la causa al estado que el Juez Tributario competente dé el debido trámite a la reclamación interpuesta, anulándose en consecuencia todo lo obrado”³⁷.

La jurisprudencia anterior era adecuada, en cuanto a la evidente inconstitucionalidad de la delegación de facultades de parte del Servicio de Impuestos Internos y ello se vio reforzado, en el asunto “Guillermo Verdugo P. y Compañía Limitada con Servicio de Impuestos Internos”,³⁸ que resolvió importantes materias, no tan sólo para el

³⁵ Considerandos 19º y 20º de la sentencia Rol N° 472/2006, pp. 24 – 25; Considerandos 19º y 20 de la sentencia Rol N° 499/2006, pp. 26 – 27 y Considerando 14º de la sentencia Rol N° 515/2006, pp. 27 – 28.

³⁶ En el mismo fallo resalta el considerando segundo, pues examina detenidamente las principales normas constitucionales que vulneran las delegaciones de facultades de los Directores Regionales del Servicio de Impuestos Internos, el cual puede consultarse en Revista de Derecho y Jurisprudencia y Gaceta de los Tribunales, Tomo XCVII, número 2 (Mayo – Agosto), Sección Segunda, Editorial jurídica de Chile, Santiago, Chile, año 2000, Material proporcionado por el sitio web www.microjuris.com, el cual se encuentra conforme con la fuente original.

³⁷ Revista de Derecho y Jurisprudencia y Gaceta de los Tribunales, Tomo XCVII, número 2 (Mayo – Agosto), Sección Segunda, Editorial jurídica de Chile, Santiago, Chile, año 2000, Material proporcionado por el sitio web www.microjuris.com, el cual se encuentra conforme con la fuente original

³⁸ En igual sentido, más recientemente, se ha pronunciado la Corte Suprema en sentencia recaída en los autos sobre recurso de inaplicabilidad por inconstitucionalidad, caratulados “Moral Puig y Otros con Servicio de Impuestos Internos”, Rol de Ingreso 2536-2003, de fecha 27 de Julio de 2004 y, asimismo, en autos sobre recurso de inaplicabilidad por inconstitucionalidad, caratulados “Musalem Tapia con Servicio de Impuestos Internos”, Rol de Ingreso 3228-2003, de fecha 05 de noviembre de 2004.

ámbito tributario, sino que también para el constitucional. En este fallo destacan los siguientes aspectos³⁹:

- a) Posibilidad de conocimiento y resolución, por parte de la Corte Suprema, de la inconstitucionalidad de una norma anterior a la entrada en vigencia de la Carta Fundamental.
- b) No corresponde al Director Regional del Servicio de Impuestos Internos, en su calidad de Juez Tributario, delegar funciones jurisdiccionales en funcionarios de menor jerarquía, por abierta contravención a la Constitución Política.

En primer término, se reitera la idea de que la jurisdicción es indelegable, al señalar en su considerando 25º, que “ (...) uno de los rasgos esenciales de la jurisdicción -actividad conceptualizada en términos generales, según se apuntó anteriormente, como aquélla que permite a ciertos órganos del Estado dirimir conflictos jurídicos por medio de resoluciones dotadas con los atributos de la cosa juzgada- consiste en su indelegabilidad; lo que viene a significar, según opinión de los tratadistas, que resulta improcedente que un órgano en quien la ley ha depositado el ejercicio de la jurisdicción pueda delegarla válidamente en otro.”. Agrega, el mismo considerando, que “ (...) don Manuel Urrutia Salas, ex profesor de Derecho Procesal Civil de la Universidad de Chile, expresa: Lo dicho por Mattiolo es aplicable a nuestro derecho y aún reforzado por texto expreso de ley, porque no sólo no se permite la facultad de delegar la jurisdicción sino que se prohíbe a los jueces dejar de conocer un asunto por el hecho de que haya otro juez que pueda conocer del mismo asunto, regla fundamental de competencia, conocida con el nombre de inexcusabilidad, y puntualiza este tratadista su opinión en los siguientes términos: 1º.- La jurisdicción es indelegable, porque el juez investido de jurisdicción propia no puede entregar a otro la facultad de conocer de todo el asunto ni mucho menos la de juzgar ese mismo asunto, que debe ser resuelto por el tribunal que está conociendo del negocio; 2º.- Sólo se permite la delegación de actos aislados de instrucción del proceso, los cuales, una vez realizados por el juez delegado, con todo lo actuado, debe remitirse al tribunal de origen que fallará en definitiva. Tal sucede, por ejemplo, cuando se pide a otro juez que reciba la declaración de testigos que residen en un departamento diferente de aquél en que se sigue el proceso. En general, podemos decir que estas delegaciones aisladas se refieren a la práctica de determinadas diligencias probatorias; 3º.- En estos casos en que un juez realiza ciertas formalidades de un

³⁹ En un interesante trabajo, de un profesor de Derecho Tributario de la Escuela de Derecho de la Universidad de Chile, sobre la inconstitucionalidad de la delegación de funciones jurisdiccionales por parte de la autoridad tributaria y comentando precisamente el fallo “Guillermo Verdugo y Cía. Ltda. con Servicio de Impuestos Internos”, se ha señalado que los principales argumentos del fallo pueden agruparse de la siguiente forma: 1. Ejercicio de la Potestad Jurisdiccional por parte del Director Regional de Impuestos Internos, 2. Derogación por Constitución posterior, 3. El carácter de ley orgánica constitucional del Código Tributario, 4. La delegación proviene de la resolución delegatoria; y 5. Requisitos de la inaplicabilidad; Endress Gómez, Sergio, en *La Jurisdicción Tributaria en el Banquillo de los Acusados*, en *Revista de Estudios de la Justicia*, Facultad de Derecho, Universidad de Chile, Santiago, Chile, año 2005, pp. 214 – 218.

juicio, por encargo del juez que está conociendo del negocio, lo que se delega no es la jurisdicción o mandato o calidad de juez de que está investido ya el magistrado, sino el ejercicio de ese mandato en un asunto radicado ante otro juez, es decir, se delega la competencia y sólo para realizar actos aislados del procedimiento” (Manuel Urrutia Salas. Manual de Derecho Procesal. Editorial Jurídica de Chile. Año 1949. Páginas 168-1670). El procesalista Francisco Hoyos Henrechson, refiriéndose a la indelegabilidad como una de las notas distintivas de la jurisdicción, dice que delegarla -usa para ello el término prorrogar- supondría transferir un juez a otro, no ya la posibilidad de juzgar sino la calidad de tal. En realidad -agrega- ésta es una característica que, por obvia, nadie ha discutido jamás (Temas Fundamentales de Derecho Procesal. Página 23. Conosur Lexis-Chile. 2001). El catedrático Juan Colombo Campbell, aludiendo también a las características de la jurisdicción, sostiene que esta es un atributo de la soberanía y, en consecuencia, ella no puede faltar en una agrupación humana disciplinada capaz de dictar sus leyes y designar sus gobernantes. La jurisdicción, así considerada, como por lo demás lo son todos los atributos de la soberanía, es indelegable y sólo corresponde ejercerla a los Tribunales creados en conformidad a ley (La competencia. Editorial Jurídica de Chile. 1959. Página 24).”

En segundo lugar, y entrando de lleno al análisis de la actividad jurisdiccional del Director Regional del Servicio de Impuestos Internos, como Juez Tributario, el considerando 35º, señaló que, “ (...) traídas las reflexiones que anteceden a la cuestión en estudio, el artículo 116 del Código Tributario viene a constituir la norma legal que permite a los Directores Regionales del Servicio de Impuestos Internos la delegación de las facultades jurisdiccionales de que se hallan investidos en otros funcionarios del Servicio; en tanto que el acto administrativo que concreta la delegación es la Resolución número 3.316 de junio de 1994 -a la que se hizo detallada referencia en el basamento vigésimo de este fallo-; mediante la cual, el Director Regional Metropolitano, Santiago Oriente, del Servicio, confirió la pertinente habilitación en el Jefe del Departamento Jurídico Regional. Se colige de lo anterior -reiterándose lo ya expuesto anteriormente sobre este punto- que no es, entonces, la ley la que practica la designación del funcionario que habrá de asumir, como delegado, la calidad de juez con las facultades jurisdiccionales inherentes, sino que dicho rol es asumido por la resolución del delegante -el Director Regional del Servicio de Impuestos Internos-, quien, a través de ella, designa al órgano jurisdiccional en la persona de un subordinado suyo dentro de la respectiva escala jerárquica y le transfiere el ejercicio de potestades que le son propias, llegando ese acto administrativo a convertirse finalmente, en el título jurídico habilitante de la actuación del delegado”.

Esta, fue y es, una jurisprudencia de enorme importancia pues se ha sentado en forma expresa y categórica la existencia de una inconstitucionalidad tan grande y evidente, que se llegó incluso, a declarar nulos todos y cada uno de los juicios tributarios en los cuales el Director Regional, como Juez Tributario, había delegado sus funciones pues adolecían de un vicio grave cuyo único medio de subsanación es retrotraer los autos

al estado de primera instancia⁴⁰. Aun más, evidenciando la infracción tan evidente y considerando lo resuelto por el Tribunal Constitucional, en los Roles N° 472/2006 y 499/2006, el Servicio de Impuesto Internos ha dictado la Resolución N° 118, de fecha 04 de octubre de 2006, por la cual se dispone que quedan sin efecto las autorizaciones dadas a los Directores Regionales para delegar, en otros funcionarios del SII, las facultades jurisdiccionales que les confiere el artículo 115 del Código Tributario. Conforme a dicha resolución, los Directores Regionales del SII deberán reasumir el conocimiento y resolución de los reclamos de contribuyentes en contra de liquidaciones, giros, pagos, resoluciones, avalúos y denuncias cursadas por el Servicio.

Sin embargo, expresamente señala que los Directores Regionales podrán mantener las delegaciones efectuadas a los jefes de Unidades, jefes de Oficina Jurídica y jefes de Departamento Jurídico, para aplicar sanciones administrativas por infracciones tributarias previstas y tipificadas en el artículo 97, números 6, 7, 10, 17, 19, 20 y 21 del Código Tributario, en la medida que las denuncias respectivas no sean reclamadas por los contribuyentes, lo mismo que para conceder las condonaciones que se soliciten respecto de las sanciones que les corresponda aplicar, situación que nos parece de dudosa constitucionalidad.

Corresponde ahora que los Directores Regionales dicten las resoluciones revocatorias respectivas, las cuales deberán publicarse en el Diario Oficial. Una vez ocurrido lo anterior, aquellos deberán avocarse al conocimiento y resolución de los reclamos, pendientes y futuros, de liquidaciones, giros, pagos, resoluciones y avalúos, como también conocer y resolver los reclamos en contra de las denuncias por infracciones tributarias

Asimismo, se ha emitido la Resolución N° 119, de la misma fecha, por la cual se autoriza a los Directores Regionales a delegar en el Jefe del Departamento de Resoluciones o de Fiscalización-Resoluciones, la facultad para resolver las solicitudes de revisiones administrativas de liquidaciones, en los casos que dicho documento señala. Al respecto, el Código Tributario concede a los Directores Regionales del SII la responsabilidad de resolver, por la vía administrativa, los vicios o errores manifiestos que presente una liquidación. Sin embargo, se ha estimado conveniente que el pronunciamiento con que finaliza esta etapa de revisión, sea dictado por el Jefe del Departamento de Resoluciones de cada Dirección Regional.

⁴⁰ Este fallo generó en su momento un gran debate, pues a partir de su dictación algunas salas de las Cortes de Apelaciones, especialmente, de Santiago y San Miguel, comenzaron a retrotraer los asuntos tributarios a primera instancia, atendida la circunstancia de que habían sido fallados en aquella instancia por funcionarios sin competencia jurisdiccional, por cuanto se trataba de procesos nulos y que vulneraban el más básico principio del debido proceso de ley, lo que equivale a una excelente aplicación del Principio de Fuerza Normativa de la Constitución. Sobre este último particular ver: Fernández González, Miguel Ángel, La Fuerza Normativa de la Constitución, Revista de Derecho Público, Volumen 63, tomo I, Facultad de Derecho, Universidad de Chile, Santiago, Chile, año 2001, pp. 77 ss.

IV. Conclusiones

Después de analizar en estas paginas brevemente, las nuevas competencias del Tribunal Constitucional, referido especialmente a la protección del Principio Constitucional de Legalidad Tributaria, corresponde dar a conocer las conclusiones que estas líneas nos presentan con claridad.

- 1) A la luz de lo prescrito en la Constitución Política de 1980, antes de la Reforma Constitucional, de 26 de agosto del año 2005, el principal mecanismo que poseía el Tribunal Constitucional para proteger y controlar la eficacia y operatividad de la Legalidad Tributaria, era a través de las cuestiones o requerimientos de inconstitucionalidad, sea en el control obligatorio o por requerimiento de parte, control que se realizaba a priori y con claro criterio abstracto.
- 2) Bajo la vigencia del antiguo texto constitucional, el Tribunal Constitucional produjo una interesante jurisprudencia, pronunciándose a favor o en contra de algunos proyectos de ley, por abierta contravención al principio de Legalidad Tributaria, fundamentalmente en lo relativo a la determinación de los elementos primarios de la obligación tributaria que deben, desde la óptica constitucional, ser objeto de ley y no de una normativa inferior.
- 3) A partir de la Reforma Constitucional de la Ley N° 20.050, se han ampliado las competencias del Tribunal Constitucional y consecuentemente los instrumentos o mecanismos de protección del Principio de Legalidad Tributaria, en donde destacan la acción de inaplicabilidad y la declaración de inconstitucionalidad, recordando que el primero de ellos, era de competencia exclusiva y excluyente de la Corte Suprema, de acuerdo al artículo 80 del antiguo texto constitucional, produciendo efectos relativos sólo a la gestión en que debía aplicarse el precepto inconstitucional y siempre con la posibilidad de que dicha norma fuere aplicable en otro asunto, con lo cual se vulneraba gravemente el principio Constitucional de Igualdad. Hoy, concebida dicha acción de inaplicabilidad en términos muy similares, se diferencia de la normativa anterior, ante la posibilidad de declarar posteriormente como inconstitucional la norma antes declarada inaplicable.
- 4) Es necesario, para una adecuada utilización del instrumento y para impedir la falta de certeza jurídica, que el legislativo despache a la brevedad el proyecto de ley que modifica la Ley Orgánica Constitucional del Tribunal Constitucional, destacando en este punto el adecuado criterio de esta Magistratura constitucional, que realizando una adecuada y armónica interpretación de la Carta Magna, ha declarado que aun cuando no se haya dictado dicho cuerpo legal, ello no es impedimento para que conozca de los asuntos que se coloquen en la esfera de su competencia.

- 5) El Tribunal Constitucional, conociendo y resolviendo sendas acciones de inaplicabilidad, se ha pronunciado, tal como lo hiciera en su momento la Corte Suprema, sobre la inconstitucionalidad de la delegación de facultades jurisdiccionales del Director Regional del Servicio de Impuesto Internos en su calidad de Juez Tributario, basándose fundamentalmente para dicha declaración, el efectivo carácter de juez que tiene el Director Regional del SII, la imposibilidad de delegar la jurisdicción que por esencia es indelegable y la afectación que dicha delegación importa de normas constitucionales, con lo cual se logra una adecuada aplicación de las normas contenidas en los artículo 6º y 7º de la Ley Fundamental. Asimismo, esperamos que el Tribunal Constitucional, ejerza la facultad conferida por el N° 7 del artículo 93 del Código Político y proceda a declarar inconstitucional el artículo 116 del Código Tributario, ordenando el sistema normativo legal al constitucional y efectuando un concreto llamado de atención, tanto al ejecutivo como al legislativo, en orden de concretar el establecimiento de los Tribunales Tributarios, independientes, especializados que den real concreción al principio del debido proceso de ley.
- 6) Por último, y reiterando lo ya expuesto por nosotros en las XXXIV Jornadas de Derecho Público⁴¹, queda aún pendiente una mejor sistematización de los Principios Constitucionales del Contribuyente de parte de la Justicia Constitucional, hoy en manos fundamentalmente del Tribunal Constitucional, ello, en vista de establecer un sistema de instituciones coherentes con los principios básicos del régimen constitucional chileno, garantizando los derechos de las personas, limitando los poderes de la autoridad estatal, en cualquiera de sus ámbitos de actuación (legislativo, judicial, administrativo, contralor) y dando certeza y seguridad jurídica al siempre polémico tema de la tributación.

⁴¹ Ibaceta Medina; David A.J.; en Nuevos Alcances de la Potestad Tributaria en Chile, Actas XXXIV Jornadas de Derecho Público (25 – 27 de noviembre de 2004), Facultad de Derecho, Pontificia Universidad Católica de Chile, Editorial Lexis – Nexis, Santiago, Chile, año 2005.