

Medios jurisdiccionales y administrativos para la protección de la legalidad impositiva

Procedural and administrative means to defend the principle of tax legality

Jaime García Escobar* y Rodrigo Céspedes Proto**

Este artículo analiza los medios procesales tendientes a proteger el principio de legalidad tributaria poniendo énfasis en la jurisprudencia de los tribunales ordinarios y los precedentes administrativos. Por una parte, se analizan diversas infracciones a la legalidad impositiva, tales como: Interpretaciones extensivas por parte de entes administrativos, delegaciones de facultades legislativas en materias que la Constitución lo impide, invasión de la potestad reglamentaria en materias reservadas a la ley, y, celebración de tratados internacionales de tramitación simplificada en materias tributarias. En cuanto a los medios procesales y administrativos que franquea la ley para proteger el principio de legalidad, el presente artículo trata de la acción de protección, apelaciones en juicios de reclamación tributaria, reclamos de ilegalidad municipal y dictámenes de la Contraloría General de la República. Este trabajo considera sentencias

This work analyses the legal ways of protecting the constitutional tax legality principle. It focuses on courts' case law and tribunal decisions since the 1980 Constitution came into force. Several sorts of infractions to tax legality are examined: extensive official interpretations by government agencies, illegitimate legislative delegations and the fast-track ratification of free trade agreements. This work studies cases on writs of protection, tax trials appeals, claims against city halls regulations and Contraloría's decisions.

Keywords: Constitutional tax legality, infractions to tax legality, case law.

RESUMEN / ABSTRACT

* Profesor de Pre y Postgrado de Derecho Tributario Universidad Nacional Andrés Bello, del Desarrollo, Mayor, FinisTerraes y de Chile. Correo electrónico: jaime.garcia@jaimegarcia.cl

** Research Associate, Law School, Manchester University. Correo electrónico: rodrigo.cespedes@manchester.ac.uk. Esta investigación es financiada por el European Research Council (Advanced Grant: 323656-STC).

Recibido el 9 de diciembre y aceptado el 18 de diciembre de 2014.

y dictámenes desde la vigencia de la Constitución de 1980.

Palabras clave: Principio constitucional de legalidad impositivas, infracciones al principio de legalidad tributaria, jurisprudencia.

I. La juridicidad¹

El principio de juridicidad, que enmarca al Estado, ha sido definido como “la sujeción integral a derecho de los órganos del Estado, tanto en su ser como en su obrar”². Ya la palabra “sujeción” nos da un importante indicio; el constituyente utilizó un término bastante enérgico, indicando la fuerte vinculación entre el sistema jurídico y la autoridad pública, por ser el Estado una persona jurídica. Se prefiere la expresión “principio de juridicidad” porque la vinculación entre Estado y derecho es integral y no solo se refiere a la Constitución o la ley, sino a todo el ordenamiento jurídico. La expresión “principio de legalidad” es más restrictiva, pero más exacta cuando hablamos de las normas que habilitan a los entes estatales para actuar. Solo la Constitución y la ley pueden establecer competencias estatales y, por lo tanto, normas inferiores no pueden conferir potestades públicas, aunque estas disposiciones tendrán importancia al momento en que la competencia conferida se actualice³. En derecho público, los entes estatales solo pueden hacer aquello para lo cual están expresamente facultados por la ley, según el principio de legalidad habilitante consagrado en los arts. 6 y 7 de la Constitución. Los ingleses tienen una concepción similar: la formal legality o “thin” rule of law y la substantial legality o “thick” rule of law⁴, bajo la idea de tener el poder estatal limitado y controlado⁵; cualquier actuación fuera de este campo es *ultra vires*. La noción de desviación

¹ Ver CÉSPEDES PROTO 2012, 79-130.

² SOTO KLOSS 1996, 24.

³ Indudablemente, no puede ampliarse la competencia de un ente público mediante un reglamento. Pero dictado uno, no podemos dictar un acto administrativo singular contradiciéndolo o excepcionándolo; este es parte del ordenamiento y debe respetarse. Esto es lo que se denomina “inderogabilidad singular del reglamento”. Al respecto, ver recurso de protección *Toro con gerente general del Banco Central (1986)*. La Corte de Apelaciones Stgo. (confirmado por la Corte Suprema) sostiene que si la autoridad (Banco Central) accediere a lo pedido por la recurrente, que no cumple con los requisitos exigidos por el ordenamiento reglamentario, estaría realizando precisamente un acto discriminatorio en favor de una persona, al contrariar una norma general, e infringiría lo dispuesto tanto por el num. 22 del art. 19 como por el art. 98 inc. final de la carta fundamental. Cuando se actualizan competencias cobran relevancia los principios generales del derecho y la equidad.

⁴ BINGHAM 2010. Desde el punto de vista del *Civil Law*, BEDNER 2009, 48-74.

⁵ LOUGHLIN 2010, 452.

de poder refuerza esta idea: no se trata solo del simple uso de potestades públicas para beneficiar a su titular o a favorecer o desfavorecer terceros (arbitrariedad, ligada a la corrupción), sino también cuando son utilizadas para fines ajenos a la misión de un ente estatal, basadas en una falsa idea de interés público⁶. Por eso, el estado de derecho sustancial es más exigente y demanda que las decisiones públicas (en especial las discrecionales), para ser legítimas, deben ser proporcionales y razonables⁷ de manera de “no pervertir la ley”⁸. Es decir, la ley marca el límite de la actividad estatal y no se pueden realizar actividades más allá de esas competencias asignadas. Este principio tiene como fin salvaguardar la libertad de los particulares y su ámbito de acción. Los límites básicos son, por cierto, los derechos fundamentales como barrera infranqueable y la servicialidad. La justificación del Estado moderno es servir a los individuos y proteger los derechos fundamentales⁹ ejerciendo las potestades públicas cuando el bien común lo requiere¹⁰. Particularmente importante es este punto en materia administrativa, porque está en contacto diario y directo con los particulares. Se reafirma con mayor fuerza el mismo principio en materia de actividad empresarial del estado (art. 19 N° 21 de la Constitución). El legislativo también tiene una competencia normativa limitada; el art. 63 de la Constitución establece un sistema de “dominio legal máximo”, de modo que la potestad reglamentaria y la legislativa están delimitadas. En cuanto a los tribunales, si bien a cada juez se le asigna el conocimiento de asuntos específicos, pero en general hay “plenitud jurisdiccional” y le corresponde resolver todo conflicto jurídico que se suscite en el orden

⁶ Esta es una amplia fauna que va desde los tristemente célebres “resquicios legales”, tendientes a estatizar la economía, hasta las amnistías autoconferidas por gobiernos no democráticos. Podemos imaginar también el uso de la potestad administrativa sancionatoria (multas) tendientes a desincentivar a un sector de la economía o para procurar fondos al erario; el uso de la queja como forma de modificar una sentencia de un tribunal inferior cuando hay una mera diferencia de opiniones y no un abuso o falta que lo justifique; el abuso en el empleo de funcionarios a contrata o a honorarios; algunos casos de “bloqueo tributario” (ver CÉSPEDES PROTO, G. 2004, 127 Y SS.); etc. Sobre los funcionarios de exclusiva confianza, la renuncia no voluntaria, su posterior inmediata contratación y la consiguiente jubilación anticipada o mejora sustancial de esta, ver el Dictamen 3.837/2001 de la Contraloría. El pronunciamiento se refiere directamente a la desviación de poder y la probidad. Ver también *Valenzuela Vanella con Municipalidad de Las Condes (2005)*, en la cual el ente público utiliza indebidamente la no renovación de la patente de alcoholes para evitar el procedimiento de clausura (los vecinos reclamaban por ruidos y olores molestos) que es más complicado (hay varios fallos en el mismo sentido). Lo mismo el fallo de protección de la Corte Suprema Ramírez Quemper con Director del Hospital Juan Noé Crevani (2010), sobre la utilización de la declaración de vacancia del cargo por salud incompatible como método de reducción de gastos de recursos humanos.

⁷ CRAIG 2007, 467-487.

⁸ RAZ 1983, 210-232.

⁹ LOUGHLIN 2010, 435. También, SOTO KLOSS 1995, 1-13.

¹⁰ WADE, H.W.R. Y FORSYTH, C.F. 2009, 197.

temporal (arts. 76 inc. 1 de la Constitución y 5 inc. 1 del Código Orgánico de Tribunales). Todo lo anterior se enmarca dentro del principio de subsidiariedad y primacía de la iniciativa privada, una de las bases fundamentales de nuestro ordenamiento constitucional¹¹. Este principio constitucional debe orientar toda la actividad del estado y no solo de la Administración. La total sumisión y control del Estado por el derecho y garantías individuales inviolables dan equilibrio a la relación de por sí asimétrica entre ciudadanos y poder público.

Una de las manifestaciones más importantes de la juridicidad es el principio de legalidad tributaria. Esta garantía establecida en el art. 19 N° 20 de la Carta Fundamental ha estado expuesta a ataques por parte de la Administración y, a veces, por desidia del legislador. Como veremos, esta garantía constitucional puede ser infringida de varias formas y, al mismo tiempo, esta infracción puede ser impugnada a través de diversas vías.

II. Infracción a la legalidad tributaria

1. Definición de tributos y su legalidad

Para clarificar el problema debemos definir lo que la legislación y la jurisprudencia entienden por tributos y su legalidad. El asunto tiene una larga historia. La trascendencia histórica de los gravámenes es enorme; grandes acontecimientos históricos se relacionan, directa o indirectamente, con los tributos. Así, en Gran Bretaña, la Carta magna de 1215 y el *petition of right* de 1627 tratan el tema tributario; una de las causas de la independencia norteamericana es el *no tax without representation*; en la historia chilena, la guerra con la confederación Perú-boliviana y la Guerra del Pacífico se generaron, en parte, por problemas de tributación. Además, Chile mantuvo el erario sobre la base de impuestos a la exportación por un largo período, siendo innecesario el impuesto a la renta.

El principio de legalidad tributaria es propio de toda nación civilizada, como la legalidad penal. Al establecerse los tributos en una fuente formal más general emanada del parlamento, se garantiza la adecuada representación y discusión por todas las tendencias políticas relevantes. Por ser una fuente estatal, proscribía la "imposición privada", tan común en la época feudal¹².

El principio de legalidad tributaria es también un gran factor de estabilidad de las relaciones económicas. La estabilidad tributaria se

¹¹ SOTO KLOSS 1996, 10.

¹² Ver *Asociación de Radiodifusoras de Chile con Sociedad Chilena de Derechos de Autor* (1998). Los recurrentes plantean que las tarifas cobradas son en realidad tributos ya que son generales e impuestas de manera unilateral, por lo tanto, determinadas disposiciones de la Ley 17.336 son inconstitucionales. El recurso fue desechado y tuvo su origen en una contienda por abuso de posición monopólica.

asegura preestableciendo la carga impositiva que debe soportar la actividad económica de manera más permanente y general. El principio de legalidad tributaria es, en consecuencia, una de las instituciones que el constituyente establece para garantizar la seguridad jurídica. Según este principio, los elementos esenciales del gravamen (hecho gravado; base imponible; tasa; exenciones; etc.) deben establecerse por ley (arts. 19 N° 20; 63 N° 14; 61 inc. 2 y 65 inc. 4 n° 1 de la carta fundamental).

Como señala Héctor Villegas, el principio de legalidad tributaria tiene "su fundamento en la necesidad de proteger a los contribuyentes en su derecho de propiedad, por cuanto los tributos importan restricciones a ese derecho, ya que en su virtud se sustrae, a favor del Estado, algo del patrimonio de los particulares. En el estado de derecho ello no es legítimo si no se obtiene por decisión de los órganos representativos de la soberanía popular. En otras palabras, se trata de invasiones del poder público en las riquezas particulares y en los estados de derecho estas invasiones pueden hacerse únicamente por medio del instrumento legal, o sea, la ley"¹³. Addy Mazz reafirma estas ideas, manifestando que: "El principio de legalidad cumple una función de garantía y de tutela de la libertad y propiedad de los ciudadanos. Surge encuadrado en el pensamiento económico liberal, que considera el tributo una verdadera invasión del derecho de propiedad de los individuos, y que, como tal, solo puede establecerse o fijarse a través de la ley. En este enfoque, su justificación radica en la protección de los derechos individuales. Otro fundamento lo constituye la noción de autoimposición. El pensamiento jurídico público contractualista exige el consentimiento del pueblo para el establecimiento de los tributos, sea por sí o por sus representantes"¹⁴.

Resulta evidente que detrás del principio en estudio, encontramos las ideas de seguridad jurídica y certeza. Si el Estado "invade la riqueza del particular", este debe tener pleno conocimiento respecto de la totalidad de las circunstancias en virtud de las cuales se verá afectado por la potestad tributaria del Estado, y la mejor forma para ello, sin duda es a través de la ley. En efecto, al respecto Juan Eduardo Figueroa, expresa: "[...] De este modo la ley desempeña dos roles fundamentales. En primer lugar, constituye un vehículo generador de certeza. Dentro de las manifestaciones más relevantes de la idea de certeza sobre el derecho, se encuentran la estabilidad del derecho y la certidumbre sobre los remedios jurídicos a disposición del contribuyente para el caso de incumplirse las previsiones del ordenamiento. En segundo término, la ley es un mecanismo de defensa frente a las posibles arbitrariedades del Estado. El orden jerárquico de las normas constituye una exigencia constitucional del principio de legalidad y un resorte técnico ineludible

¹³ VILLEGAS 1995, 191.

¹⁴ MAZZ 1991, 7.

del de seguridad. De suerte que pudiendo extenderse la arbitrariedad de los órganos del Estado tanto a la esfera de creación como a la de aplicación del derecho, es lógico que contemplemos la acción del principio de jerarquía normativa como mecanismo generador de seguridad y, simultáneamente, limitativo de la posible arbitrariedad de los órganos del Estado, en uno y otro ámbito”¹⁵.

Estas ideas han sido reafirmadas en las XVI Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, celebradas en Perú, en septiembre de 1999¹⁶, cuyas conclusiones fueron las siguientes: 1. La certeza y la vigencia plena y efectiva de los principios constitucionales son condiciones indispensables para la seguridad jurídica; 2. La seguridad jurídica es requisito esencial para la plena realización de la persona y para el desarrollo de la actividad económica; 3. Los principios de legalidad, jerarquía e irretroactividad resultan indispensables para evitar la incertidumbre en los contribuyentes, sin perjuicio de la retroactividad de las normas sancionadoras más favorables; 4. La seguridad jurídica requiere el mantenimiento estricto del principio de legalidad. En caso de que la Constitución autorice la delegación de facultades legislativas, la ley debe respetar las condiciones establecidas por la Constitución y fijar con precisión los parámetros a los que debe ceñirse el Poder Ejecutivo en el ejercicio de sus facultades; y 5. La legislación de emergencia emanada del Poder Ejecutivo no debe versar sobre materia tributaria. No obstante, si ello es permitido de modo excepcional por las disposiciones constitucionales, las normas de esta clase deben tener carácter transitorio, quedan sometidas a la ratificación del Poder Legislativo.

Por otra parte, cabe remarcar que los tributos son de derecho estricto y requieren de ley expresa, lo que implica que en materia tributaria, no pueden crearse, modificarse o extinguirse tributos por vía de analogía. Al respecto, Andrea Amatucci señala que: “La prohibición de aplicar analógicamente las normas que establecen tributos se funda en el principio de reserva de ley. La verificación de esta afirmación supone la previa demostración de la idoneidad de la prohibición de la analogía para dar razón a este principio. Ciertamente la tutela de la representatividad que anima la reserva de ley, encuentra mayor intensidad solamente si la prohibición de analogía no permite la creación de nuevas normas”¹⁷.

El principio se encuentra expresado en la Constitución, en los arts. 19 N° 20; 63 N° 14; 61.2 y 65.4. De estas disposiciones constitucionales podemos concluir que en nuestro país, el tributo debe contener todos los elementos y supuestos de la relación jurídica tributaria, esto es: He-

¹⁵ FIGUEROA 1985, 90.

¹⁶ CASÁS 1994, 159.

¹⁷ AMATUCCI 2001, 587-588.

cho gravado, sujetos activo y pasivo, base imponible, tasas y supuesto de exención. Es lo que se conoce como la doctrina de la Reserva Legal Amplia, consagrada en el art. 4 del Modelo de Código Tributario para América Latina, que dispone que solo la ley puede: 1. Crear, modificar o suprimir tributos; definir el hecho generador de la relación tributaria, fijar la alícuota del tributo y la base de su cálculo e indicar el sujeto activo; 2. Otorgar exenciones, reducciones o beneficios; 3. Establecer los procedimientos jurisdiccionales y administrativos, en cuanto estos signifiquen una limitación o reglamentación de los derechos o garantías individuales; 4. Tipificar las infracciones y establecer las respectivas sanciones; 5. Establecer privilegios, preferencias y garantías para los créditos tributarios; y 6. Regular los modos de extinción de los créditos tributarios por medios distintos del pago¹⁸.

Debe considerarse que el vocablo "tributo" fue incorporado por la Constitución de 1980 en reemplazo de las voces "contribuciones e impuestos". Es decir, se utilizó una expresión mucho más general; por lo tanto, dicho término incluye a las tasas, derechos, tarifas y otras cargas semejantes, según consta en la sesión N° 398 de la Comisión Constituyente. En dicha sesión se deja constancia que la locución "tributo" significaba "obligaciones pecuniarias que la ley impone a las personas para el cumplimiento de los fines del bien común propio del Estado"¹⁹. A este respecto, vale la pena citar la sentencia Rol N° 1.295 (2009) del Tribunal Constitucional (6 de octubre de 2009), cuya materia era la determinación de si los pagos que deben efectuar las Compañías de Seguros a la Superintendencia de Valores y Seguros en beneficio del Cuerpo de Bomberos de Chile, constituían o no tributos. La sentencia señala que no se cumplen los elementos esenciales del tributo, pues: a) La Superintendencia solo paga los beneficios establecidos a favor de los bomberos, no constituyendo un ingreso que entre en el presupuesto del organismo; b) El hecho generador de la obligación no está regulado, lo que se regula es el beneficio y sus montos; y otros. Nos parece que el elemento clave para concluir que no se está en presencia de un tributo, es este último. En efecto, es un elemento más que esencial en la obligación tributaria, la existencia del hecho gravado, descrito por la ley. Si no existe, difícilmente podremos estar en presencia de un tributo. Al efecto, el considerando 93 establece que la obligación en cuestión no constituye un tributo sino un "gravamen especial", reconocido en el art. 19 num. 22 de la Constitución ya que "(estos gravámenes especiales). Establecen una obligación que deben soportar ciertas entidades; la obligación grava a una actividad muy específica de la economía; hay una especialidad del gravamen, configurado por el legislador con

¹⁸ Para un análisis más profundo véase UGALDE Y GARCÍA 2006, 28 y ss.

¹⁹ Ver *CTC con Municipalidad de Villa Alemana* (1992).

detalle: determina el sujeto activo y pasivo de la obligación, una prestación determinada, la forma de pago ("cuota de prorrateo"); y está establecido como un mecanismo de financiamiento para un grupo intermedio que realiza una actividad de utilidad pública: Los bomberos".

El Tribunal Constitucional, en sentencia Rol N° 1405 (2010) (3 de agosto de 2010) se pronuncia sobre la naturaleza jurídica de las "tarifas y derechos", cobrados por el Servicio Agrícola y Ganadero, fijados por decreto supremo del Ministerio de Agricultura, relativos al pago de las inspecciones, análisis, certificaciones y demás actividades de fiscalización que practique a solicitud de terceros en cumplimiento de las funciones o atribuciones que la ley le encomienda o confiere. Los recurrentes estiman que se está en presencia de tributos, y por lo tanto, se violaría el principio de legalidad, pues se está delegando potestades tributarias en órganos administrativos. El Tribunal Constitucional desestima el recurso, en atención a los siguientes argumentos: a) El pago se realiza en contraprestación a un servicio, autorizado y regulado por la ley; y b) Los dineros obtenidos por dichos cobros, poseen un destino determinado y específico, cual es el de cubrir los costos del servicio prestado, ingresando al patrimonio del SAG. Este elemento es determinante para estimar que no se está en presencia de un tributo, toda vez que es de la esencia de estos, que los recursos ingresen a los fondos generales de la nación, es lo que se denomina el principio de la No Afectación, expresado en el art. 19 N° 20 de la Constitución, en que se señala que los tributos ingresan al patrimonio de la nación y no podrán estar afectos a un destino determinado.

2. Infracción a la legalidad tributaria

No obstante el fortalecimiento que significó la Constitución de 1980 en materia de garantías tributarias, este principio está expuesto a frecuentes ataques y, según muchos, se encuentra en franca declinación²⁰. Por la creciente complejidad de la vida económica, se ha dotado a la Administración de mayores poderes, que muchas veces rebasan el ámbito de su competencia.

Existen varias formas de infringir el principio de legalidad tributaria. De alguna u otra manera, resultan infringidos los arts. 19 N° 20; 60 N° 14; 61.2 y 62.4 n° 1 de la carta fundamental, pero siempre hay violación del principio de competencia establecido para todos los órganos del Estado en el art. 7.1 de la Constitución y, en especial para la Administración, en el art. 2 de la Ley N° 18.575 sobre Bases de la Administración del Estado. Hay formas de infracción que se han discutido a nivel jurisdiccional y administrativo: interpretaciones administrativas

²⁰ MASSONE 1979, 33.

extensivas; delegaciones legislativas improcedentes; invasión de la potestad reglamentaria en materias exclusivas de ley y celebración de acuerdos internacionales de tramitación simplificada en materias tributarias. Analizaremos sucintamente estas infracciones.

a) *Interpretaciones extensivas por parte de entes administrativos fiscalizadores (SII o Aduanas)*. Debido al carácter exorbitante de las potestades del Estado, en derecho público no procede la analogía ni la interpretación extensiva. Esto no es más que una forma de proteger a los particulares frente al poder estatal. Un claro ejemplo es la tipicidad penal: la conducta delictiva debe estar descrita completa y anticipadamente por el legislador y debe interpretarse en términos restrictivos. Si la conducta no encuadra en un tipo penal, simplemente no hay delito por atipicidad y no corresponde aplicar pena, aunque el acto sea moralmente reprobable o sea solo "similar" al descrito por la ley. Lo mismo en materia tributaria: los gravámenes y demás cargas públicas deben ser creados por ley y también la interpretación debe ser restrictiva²¹. Algo similar sucede en materia de atribuciones de entes estatales²², sobre todo en caso de sanciones administrativas²³, que no es sino la aplicación del principio de juridicidad.

El SII y el Servicio Nacional de Aduanas, al igual que otros entes administrativos, tiene la facultad de interpretar la ley que fiscalizan. Sin embargo, en dicha interpretación no pueden alterar el texto legal. Lo anterior

²¹ La importación de vehículos motorizados estaba gravada con múltiples tributos: aparte de los derechos *ad valorem* (Arancel Aduanero y Ley N° 18.525), IVA e impuestos especiales a los vehículos motorizados en los arts. 41, 43 bis y 46. La base imponible de todos estos tributos es la misma del IVA: el valor aduanero más los derechos *ad valorem*. Sin embargo, el SII, mediante circular 19 (1993), excediendo sus facultades interpretativas, aumentó la base imponible y, consecuentemente incrementó el monto del impuesto. La Corte de Santiago, en dos casos ha estimado que el SII carecía de competencia y la circular adolecía de nulidad de derecho público. *Importadora Mapal Ltda. con SII* (1999); *Camare autos S.A. con SII* (1999). Misma situación en *Automotriz Rosselot S.A. con SII* (1993) (aunque solo solicita que el nuevo criterio no se aplique retroactivamente). Cabe hacer presente que el art. 41, fue derogado por la Ley N° 19.506 (30 de julio de 1997). Por su parte, el artículo 46 fue derogado por la Ley 19.914 (19 de noviembre de 2003).

²² Se ha fallado que si el Superintendente de Bancos interviene una institución bancaria, debe asumir "personalmente" las funciones del directorio y del gerente, en consecuencia no puede delegar la totalidad de dichas funciones en otro funcionario. No se aplican las normas del mandato ya que se trata de materias de derecho público, donde no cabe la analogía ni la interpretación extensiva. *Bco. Continental con Bahamondes y otros* (1984). Corte Stgo. Apelación. Este es un caso en que el derecho común no se aplica supletoriamente, de otra manera el sentido de la institución se distorsionaría.

²³ *Megavisión S.A. con Consejo Nacional de TV* (1993). *Apelación de multa impuesta por el ente en cuestión*. La Corte de Stgo. señala que hay una regla constitucional clara contra las interpretaciones extensivas de las potestades públicas que afectan los derechos fundamentales. La Corte de Stgo. usa el mismo razonamiento, interpretación extensiva en desmedro de derechos funcionarios, en *Durruty con Universidad de Stgo* (1993).

no es infrecuente: La ley establece la base imponible, y la interpretación administrativa debe ajustarse a esta, dado su carácter de fuente superior²⁴.

En materia tributaria, pueden citarse muchos ejemplos de Circulares que, evidentemente, van más allá de la ley, infringiendo el principio de legalidad. Algunas de ellas son las siguientes:

i) De acuerdo a lo dispuesto en el inciso tercero del art. 103 de la Ley de Impuesto a la Renta, la prescripción de las acciones del Fisco por impuestos, se suspende en caso que el contribuyente se ausente del país por el tiempo que dure su ausencia. Pero transcurridos diez años, no se tomará en cuenta esta suspensión. Pues bien, el SII, a través de la Circular 73 (2001), estima que esta es una causal general de suspensión, aplicable a todos los tributos establecidos en el ordenamiento jurídico chileno. Dicha interpretación resulta ser evidentemente errónea, yendo más allá del texto legal. En efecto, el artículo 103 se encuentra establecido en un impuesto más de aquellos que establece el sistema tributario chileno, y en modo alguno posee un carácter general. A mayor abundamiento, dicha disposición legal está establecida en el Título V, denominado "De la administración del impuesto", lo que obviamente nos obliga a concluir que se trata de normas propias de la Ley de Impuesto a la Renta. De esta forma, no puede sostenerse que las disposiciones contenidas en dicho cuerpo legal, tiene un carácter general, respecto de otras leyes que establecen tributos. Si es que existe una norma general en materia tributaria, obviamente este es el Código Tributario, y no la Ley de Impuesto a la Renta. En conclusión, la interpretación del ente fiscalizador, excede el marco de la legalidad, proponiendo una interpretación evidentemente analógica.

ii) El art. 70 de la Ley de Impuesto a la Renta, establece que si un contribuyente no logra acreditar el origen de los fondos con que hace sus gastos, desembolsos o inversiones, dicha norma presume que estos recursos no han tributado, permitiendo al ente fiscalizador aplicar impuestos, de acuerdo a lo establecido en el art. 20 N° 3 o según lo determina el Nro. 2 del art. 42, ambos del referido cuerpo legal. El SII, a través de la Circular 8 (2000), establece lo que se ha dado en denominar el requisito de la "disponibilidad", esto es, demostrar no solo el origen de los fondos, sino que estos se encontraban disponibles al momento del efectuar el gasto, el desembolso o la inversión. Evidentemente esta interpretación de ente fiscalizador excede el marco legal, toda vez que, claramente, el art. 70 de la Ley de Impuesto a la Renta, lo que exige acreditar es el origen de los fondos con que el contribuyente realiza sus gastos, desembolsos o inversiones; mas no la mentada "disponibilidad". Este criterio no ha sido compartido por la Excm. Corte Suprema, la cual siempre ha fallado a favor de los contribuyentes, de-

²⁴ Al respecto ver DUCCI 1989, 161-193. VER CÉSPEDES PROTO, R. 2001, 149-159.

clarando que lo que la ley exige probar solo el "origen" de los fondos, y no este y la "disponibilidad".

iii) El art. 71 de la Ley de la Renta, establece que si el contribuyente alega que sus inversiones provienen de rentas exentas de impuesto, o rentas afectas a impuestos sustitutivos, o rentas efectivas superiores a las presumidas de derecho, ello debe probarse con contabilidad fidedigna. Al efecto, la Circular 8/2000, define la contabilidad fidedigna como aquella que se lleva en libros timbrados por el Servicio, en que las operaciones se registran día a día, por su verdadero monto, sin enmendaduras, raspaduras o interlineaciones; en que las operaciones se encuentran debidamente documentadas, y especialmente, que se trata de operaciones reales. De esta definición, evidentemente se desprende que tanto la contabilidad completa como la contabilidad simplificada, pueden o no ser fidedignas. Pues bien, la propia Circular, al interpretar la situación el art. 71 del citado cuerpo legal, señala que para este caso debe entenderse por contabilidad fidedigna, la contabilidad completa. Dicha interpretación, de nuevo, excede del marco legal, pues evidentemente, la contabilidad fidedigna puede ser completa o simplificada. Esta interpretación del ente fiscalizador lleva al siguiente absurdo: un contribuyente que tributa con renta presunta, para lo más fundamental (tributar) no lleva contabilidad; pero, para una cuestión accesorio, como es la prueba del origen de los fondos con que hace sus inversiones, el SII le exige nada menos que contabilidad completa.

iv) La Ley N° 19.983 (15 de diciembre de 2004), establece la exigencia en cuanto a emitir una cuarta copia de las facturas y guías de despacho, a fin de regular la cesión del crédito que consta en el documento, así como, el cobro judicial de la misma. En el art. 1 del citado cuerpo legal se señala que esta cuarta copia, no tiene valor tributario. El SII, excediendo el marco legal, dictó la Circular 49 (2005), en la que tipifica como infracción al art. 97 N° 10 del Código Tributario la emisión de facturas o guías de despacho, sin copia cuadruplicado; o, emisión de factura o guías, en que el cuadruplicado no consigne las leyendas (cuadruplicado cobro ejecutivo-creditable; y cuadruplicado cobro ejecutivo-creditable con su factura). Esto en circunstancias que la Ley N° 19.983 expresamente señala que esta cuarta copia no tiene valor tributario. Si ello es así, debería ser imposible aplicar una sanción tributaria cuando el documento en cuestión, carece de dicho valor.

En esta materia, resulta procedente hacer referencia a la opinión del profesor Iván Aróstica²⁵, quien señala que todas aquellas leyes que traspasan a órganos de la Administración la facultad para interpretar sus normas, de un modo general y obligatorio, corren a contrapelo de la Constitución y del Código Civil, textos según los cuales si el legislador

²⁵ ARÓSTICA 2006, 149.

ha expresado su voluntad en torno a una materia de exclusiva reserva legal, solo a él le incumbe despejarla, a través de una ley interpretativa. Estima Aróstica, que estas interpretaciones de los entes administrativos, pueden ser objeto de Protección, de una acción de nulidad de Derecho Público, o de una acción de inaplicabilidad. A este respecto, el art. 126.6 del Código Tributario, impide la interposición de un reclamo tributario en contra de una Circular dictada por el Director del SII o Directores Regionales, ni en contra de una respuesta formulada por un contribuyente respecto a la aplicación o interpretación de las leyes tributarias. No obstante, procede la utilización de los otros medios legales de impugnación, por ejemplo, la acción de protección, la acción de nulidad de derecho público o la acción de inaplicabilidad.

b) *Delegaciones de facultades legislativas en materias que la Constitución lo impide.* Según el art. 64.2 de la Constitución, la delegación de facultades legislativas no procede en materia de garantías constitucionales, entre ellas está la legalidad de los tributos (art. 19 N° 20). Entonces, se infringe el principio de legalidad tributaria cada vez que se delegan facultades legislativas violando el texto constitucional, pues se delegan facultades en materias en que esta no procede; el decreto dictado se extiende más allá de las materias sobre las cuales versa la delegación; la delegación se realiza en términos vagos; no se respeta el plazo de un año; etc. Como señala Olga Feliú: "Atendido que las normas relativas a materias tributarias constituyen garantías constitucionales reconocidas a las personas, debe concluirse que en esta materia no es procedente la delegación de facultades para legislar por decretos con fuerza de ley". Coincidiendo con la destacada profesora, estimamos que nada se sacaría con que la Constitución regule en detalle los principios fundamentales de la tributación, si el legislador, a través de decretos con fuerza de ley, pasa por sobre ellos. De esta forma, a lo menos, en todo lo regulado por la Carta Fundamental, estimamos que no se deberían dictar dicho tipo de normativa²⁶.

Estas delegaciones legislativas improcedentes se han impugnado por diferentes medios: dictámenes de la Contraloría General de la República; reclamos de ilegalidad municipal; recursos de protección; recursos de inaplicabilidad y requerimientos al tribunal Constitucional.

c) *Invasión de la potestad reglamentaria en materias reservadas a la ley.* La delimitación del campo reglamentario y el legal es una cuestión difícil²⁷. La Constitución de 1980 distingue materias en que la potestad reglamentaria no puede intervenir, como en el caso del sistema electoral, donde la ley debe regular todo "lo no previsto por la Constitución" (art.

²⁶ FELIÚ 2001, 339. En el mismo sentido, se pronuncian los autores EVANS DE LA CUADRA y EVANS ESPIÑEIRA 1997, 23 y ss.

²⁷ SOTO KLOSS 1999, 35-47.

18). El caso de las leyes marco o “de bases” implica una limitación a la regulación legal (solo las “bases” de la normativa) y un gran campo para la potestad reglamentaria. La situación intermedia es la que causa dificultades; si bien la potestad reglamentaria, en estas materias, debería tener un valor residual o marginal. La potestad reglamentaria invade el campo legal, infringiendo el principio de legalidad tributaria, cuando los reglamentos directamente crean tributos; condicionan exenciones imponiendo requisitos que no están contenidos en la ley o distinguen donde el legislador no distingue. La invasión de la potestad reglamentaria en el campo legal, en sus diversas formas, ha sido impugnada por tres vías diversas: la actividad contralora, reclamos de ilegalidad municipal y apelaciones en juicios de reclamación tributaria.

d) *Celebración de tratados internacionales de tramitación simplificada en materias tributarias.* La Constitución contempla dos procedimientos para celebrar tratados internacionales: El normal, en el cual interviene el Congreso Nacional; y el procedimiento de tramitación simplificada, que es excepcional. Hay varios tratados internacionales con incidencia tributaria que se han tramitado de manera simplificada, uno ha sido objeto de pronunciamiento por parte de nuestro Tribunal Constitucional: el ACE con Bolivia, en causa Rol N° 282 (1998) (sentencia de 28 de enero de 1999).

III. Medios procesales y administrativos para la protección del Principio de Legalidad Tributaria

El principio constitucional de legalidad impositiva puede protegerse de varias maneras, por ejemplo: la acción constitucional de protección; apelaciones en juicios de reclamación tributaria, reclamos de ilegalidad municipal y dictámenes de la Contraloría General de la República. Todos estos medios han sido utilizados para impugnar infracciones al principio de legalidad impositiva, muchas veces con éxito.

En nuestro análisis dejamos de lado la inaplicabilidad por inconstitucionalidad (conocidos ahora por el Tribunal Constitucional y antes por la Corte Suprema) y los controles ejercidos por el Tribunal Constitucional, ya que el material es suficientemente abundante para un artículo separado²⁸.

1. La acción de protección

El “recurso” de protección se ha utilizado eficientemente para la defensa de las garantías constitucionales tributarias. Por ejemplo en *Automotriz Rosselot S.A. con SII* (1993); la importación de vehículos motorizados estaba gravada con múltiples tributos: aparte de los derechos *ad valorem* (Arancel Aduanero y Ley N° 18.525), el DL N° 825 de 1974, sin perjuicio del IVA, establece impuestos especiales a los vehículos

²⁸ Un análisis no actualizado puede encontrarse en CÉSPEDES PROTO, R. 2002, 279-303.

motorizados en los arts. 41, 43 bis y 46. El art. 41 grava la venta, habitual o no, de vehículos usados (sin perjuicio del impuesto municipal). El art. 43 bis grava la importación de vehículos²⁹ de carga o transporte de pasajeros o partes de estos. Se lo denomina frecuentemente como "impuesto a la cilindrada". Este tipo de vehículos además está gravado con otro tributo, establecido en el art. 46. La base imponible de todos estos tributos es la misma del IVA: el valor aduanero más los derechos *ad valorem*. Sin embargo, el SII, mediante circular 19 (1993), excediendo sus facultades interpretativas, aumentó la base imponible y, consecuentemente incrementó el monto del impuesto. La Corte Considera esta interpretación como ilegal y violatoria del derecho de propiedad.

2. Apelaciones en juicios de reclamación tributaria

Un importante medio de protección del principio de legalidad tributaria es el procedimiento general de reclamo tributario (arts. 123 y siguientes del Código Tributario). Se trata de un procedimiento declarativo, que permite al contribuyente ejercer los derechos que la ley le otorga frente a un determinado acto administrativo del SII, a través del cual, el ente fiscalizador, normalmente, realiza una determinación de impuestos y/o deniega una solicitud presentada por el contribuyente. En términos generales, estos actos administrativos pueden ser los siguientes: a) Liquidación, esto es, una pretensión del Servicio en cuanto a que un contribuyente adeuda una diferencia de impuestos; b) Giro, vale decir, una orden de pago de un determinado tributo, que se emite en contra de un contribuyente; y, c) Resolución, en cuyo caso, el Servicio se pronuncia respecto de una petición de un contribuyente. Estos actos administrativos pueden ser objeto de un reclamo tributario deducido por el contribuyente, actuación que se interpone ante el Tribunal Tributario y Aduanero que resulte ser competente, y por intermedio de la cual, este intenta enervar la pretensión del Servicio. En principio, el procedimiento es bastante simple, de la resolución que tiene por interpuesto el reclamo tributario se da traslado al ente fiscalizador, quien tiene veinte días para evacuar el traslado. Cumplida dicha diligencia o vencido el plazo para realizarla, el Juez analiza los antecedentes y si estima que existen hechos sustanciales, pertinentes y controvertidos, recibe la causa a prueba, abriendo un término de prueba de veinte días y fijando los puntos sobre los que ella debe recaer. Rendida esta, se dicta sentencia. Del fallo que se emita, puede interponerse recurso de apelación en el plazo de quince días, contados desde su notificación.

Al efecto, presentamos diversas sentencias de segunda instancia, fundamentalmente dictadas en el sistema antiguo, en que el Director

²⁹ Se trata siempre de vehículos nuevos. La importación de vehículos usados está prohibida por la Ley N° 18.483 sobre "Estatuto Automotriz"; una de las pocas prohibiciones para importar que existen en nuestro sistema.

Regional del Servicio, era el Juez Tributario en primera instancia, en las cuales se discute el principio de legalidad impositiva. *Importadora Mapal Ltda. con SII* (1999) y *Camare Autos S.A. con SII* (1999) versan sobre los mismos hechos. Como decíamos en un caso de protección, la importación de vehículos motorizados estaba gravada con múltiples tributos: aparte de los derechos *ad valorem* (Arancel Aduanero y Ley N° 18.525), el DL N° 825 de 1974, sin perjuicio del IVA, establece impuestos especiales a los vehículos motorizados en los arts. 41, 43 bis y 46. El art. 41 grava la venta, habitual o no, de vehículos usados (sin perjuicio del impuesto municipal). El art. 43 bis grava la importación de vehículos de carga o transporte de pasajeros o partes de estos (“impuesto a la cilindrada”). Este tipo de vehículos además está gravado con otro tributo, establecido en el Art. 46. La base imponible de todos estos tributos es la misma del IVA: el valor aduanero más los derechos *ad valorem*. Sin embargo, el SII, mediante circular 19 (1993), excediendo sus facultades interpretativas, aumentó la base imponible y, consecuentemente incrementó el monto del impuesto. En estos dos casos, la Corte de Apelaciones de Santiago falla la apelación en juicios de reclamación tributaria. Se impugna la validez de la interpretación dada por el SII a las normas sobre base imponible en la importación de vehículos, por contravenir el texto legal en forma clara. La Corte estima que el SII carece de competencia y la circular adolece de nulidad de derecho público. Además, el SII cambió el criterio interpretativo, sustentado en otra circular, sin base que fundamentara dicha alteración. Un ente administrativo no puede alterar su criterio interpretativo sin ningún fundamento; de hacerlo, estaría discriminando y contravendría el principio de igualdad³⁰.

En *Central Deportiva Sparta Ltda. con SII* (1983), *Manufacturas Orlando con SII* (1983) y *Industria Metalúrgica Durocrom S.A. con SII* (1983) se cuestiona la relación ley-reglamento en juicio de reclamación tributaria. Ambos casos dicen relación con el IVA, establecido en el DL N° 825 de 1974, y su reglamento, el DS N° 55 de hacienda (24 de enero de 1977). Según la jurisprudencia, el DL N° 825 otorga derecho al crédito IVA siempre que el bien adquirido esté en relación directa con el giro de la empresa. La jurisprudencia judicial lo entiende de manera amplia: no dirá relación directa con el giro cuando el bien adquirido esté totalmente desvinculado de la actividad gravada. Por lo tanto, incluye adquisiciones tanto de activo fijo como realizable (art. 23 num. 2 del DL N° 825). Sin embargo el reglamento, en sus arts. 40.2 y 41 num. 3 no otorga derecho a crédito por la adquisición de bienes muebles destinados a formar parte de bienes raíces. Las Cortes estimaron que dicha disposición del reglamento era ilegal y, por ende, adolecía de nulidad de derecho público.

³⁰ Ver CÉSPEDES PROTO, R. 2001, 149-159.

En *Central Deportiva Sparta Ltda.* (1983), la Corte de Stgo. debe resolver el siguiente dilema: el art. 23 N° 2 del DL N° 825, niega al contribuyente el derecho a crédito fiscal por la adquisición de bienes o la utilización de servicios que no guarden relación directa con la actividad del vendedor. por su parte, el DS N° 55 del Ministerio de Hacienda, reglamento del DL N° 825, emplea en su art. 41 N° 3 un lenguaje parecido al expresar que no procede el derecho a crédito fiscal por los gravámenes pagados en la compra de bienes corporales muebles que no guarden relación con la actividad o giro del contribuyente. Los gastos en que incurre una empresa por la reparación, remodelación, habilitamiento, etc. y resguardo de sus locales, resultan indispensables para el desarrollo e incremento de su giro habitual, pues están destinados a procurar la estructuración material adecuada para la mejor administración de la empresa y, sobre todo, a obtener un aumento en el flujo de ventas a través de la presentación y exhibición de recintos atractivos, cómodos y acordes con las exigencias de un mercado competitivo. Por consiguiente, los bienes adquiridos y los servicios utilizados en esas operaciones deben considerarse destinados a fines propios del giro habitual de la vendedora, y dan derecho a crédito fiscal. Para la Corte, en la mecánica del IVA no tiene relevancia el hecho que los bienes y servicios no sean adquiridos por el contribuyente para su venta, sino para ser incorporados a los inmuebles donde se ejerce la actividad, con lo que pasaría a ser consumidor final de ellos y debería soportar el IVA que en su oportunidad le afectó. El esquema del IVA no se centra en la especie producida, sino en el "consumo", lo que quiere decir que no importa que el bien o servicio se venda (o sea, genere débito fiscal) en el mismo periodo en que se adquirió (o sea, que motive crédito fiscal). La corte sostiene que cualquier limitación que no sea una de las del art. 23 num. 2 del DL N° 825, relativas a operaciones que no guarden relación con la actividad del vendedor, excede el ámbito de aplicación del DL N° 825. la excepción contemplada en la parte final del art. 40.2 del DS N° 55, que no confiere crédito fiscal por el IVA soportado en la adquisición de bienes o servicios destinados a formar parte de un inmueble por naturaleza, *no está contemplada en la ley*, y, por lo tanto, es ilegal³¹.

En *Manufacturas Orlando* (1983), la Corte de Stgo. sostuvo esta vez que, si bien el DS N° 55 dispone en su art. 40.2 que no hay derecho a crédito fiscal por las adquisiciones que recaigan sobre especies muebles destinadas a formar parte de un inmueble por naturaleza, tal

³¹ Esta sentencia sintetiza de manera inmejorable la mecánica del IVA. Existe un voto disidente que estuvo por rechazar el reclamo en razón que el IVA grava las compraventas de bienes corporales muebles empleados por un contribuyente en introducir mejoras no locativas en un inmueble arrendado para el desarrollo de su actividad comercial. No hay derecho al crédito fiscal si estas compraventas no constituyen operaciones que tengan relación *directa* con el giro del contribuyente.

disposición carece de validez legal porque establece una excepción no contenida en el art. 23.1 num. 2 del DL N° 825. Hay un fallo idéntico al anterior entre las mismas partes. Hay una evidente contradicción entre el texto legal y el reglamentario, que es mucho más amplio. En opinión del tribunal, al tratarse de fuentes de diversa jerarquía, debe primar la ley. El análisis se reduce a un simple contraste normativo entre la norma superior y la subordinada.

En *Industria Metalúrgica Durocrom S.A.* (1983), la Corte de Stgo. declaró que el art. 40.2 del DS N° 55, exceptúa del crédito fiscal el impuesto con que se grava la adquisición de especies corporales muebles destinadas a formar parte de un inmueble por naturaleza. Sin embargo, la regla general sobre el crédito IVA está en los arts. 23 N° 1 del DL N° 825 y el art. 40 del DS 55, siendo esta sumamente amplia. A su vez, el num. 2 del art. 23 del DI N° 825, señala los casos en que no procede dicho crédito. Estas tres normas deben interpretarse armónicamente. Cualquier limitación realizada por el reglamento va contra el esquema del IVA y excede el ámbito de aplicación previsto por la ley. La Corte señala que desde antiguo se reconoce a los tribunales ordinarios la atribución para pronunciarse sobre la eficacia legal de un acto administrativo; por lo tanto, estos pueden prescindir, por ilegal, de la excepción a utilizar el crédito fiscal contemplada en el DS N° 55. Además, la Corte enfatiza que la dirección del SII por Circular N° 101 (1977) explica a los agricultores que gozan de crédito fiscal por las adquisiciones de materiales necesarios para la fabricación o construcción de prensas, calderas, cubas, alambiques, toneles, y maquinarias que formen parte de un establecimiento agrícola-industrial, aun cuando adhieren al suelo, así como por los gastos de reparaciones y mantención de bienes del activo inmovilizado. Finaliza la Corte señalando que el legislador optó por un sistema ilimitado de crédito fiscal, que se extiende a los bienes y servicios destinados al activo fijo, al activo realizable, y a otros gastos de tipo general. En este esquema, no tiene relevancia el hecho de que los bienes y servicios no sean adquiridos por el contribuyente para su venta sino para ser incorporados a inmuebles donde funcione una industria, pasando a ser consumidor final de dichos productos³².

3. Reclamos de ilegalidad municipal³³

Varios reclamos de ilegalidad municipal dicen relación con la Ley de Rentas municipales (DL N° 3.063, de 1979), su reglamento contenido en el Decreto Supremo 484, de 1980 del Ministerio del Interior y los

³² Esta sentencia explica magníficamente el sistema de "crédito de impuesto contra impuesto" y el "efecto en cascada" que el mecanismo del IVA pretende evitar.

³³ En materia de tributos municipales, ver SOTO KLOSS, ARÓSTICA y MENDOZA 2001, 45-78.

decretos municipales que lo aplicaban. En síntesis, las normas atinentes a estos casos son el art. 32 num. 8 de la Constitución; el art. 54 de la Ley General de Cooperativas; el DL N° 1.289 de 1976, antigua Ley de Municipalidades; los arts. 27 y 65 del DL N° 3.063 de 1979, Ley de rentas Municipales; el Decreto Supremo N° 484 de 1980 del Ministerio del Interior, que reglamentó Ley de Rentas Municipales; y los Decretos Municipales de la Municipalidad de Stgo.

La Ley de rentas Municipales señala que están exentos de pagar patentes municipales las personas jurídicas sin fines de lucro. Según la Ley de Cooperativas, estas personas jurídicas no tienen fines de lucro y, por lo tanto, debieran estar exentas del pago de este gravamen. Sin embargo, el reglamento, contenido en el Decreto Supremo 484 de 1980, señalaba que se cobraría 50% de patente a entes sin fines de lucro que realizaran operaciones gravadas en forma complementaria a su actividad principal y repartieran los excedentes entre sus miembros (siguiendo el art. 54 de la Ley de Cooperativas, tácitamente derogado por el DL N° 3.063). La Contraloría General de la República y los decretos municipales entendieron que esta última disposición estaba vigente y no tenía vicio de ningún tipo. Las cortes a su vez sostuvieron invariablemente que el reglamento distinguía y condicionaba la exención con requisitos y exigencias que no estaban contenidas en la ley, violando la Constitución. Las cortes ordenaron, en consecuencia, la devolución del tributo indebidamente pagado.

En *Cooperativa Nacional de Dueños de Camiones Ltda. con Municipalidad de Stgo.* (1984), la Corte Suprema, conociendo un recurso de queja, señala que al reglamentarse la aplicación del art. 27 del DL N° 3.063, de 1979 y dictar al efecto el DS N° 484, de 1980, se imponen exigencias adicionales a quienes tienen derecho a acogerse a las exenciones de patente municipal que la ley prescribe. Por lo tanto, el reglamento ha dicho algo distinto que lo dispuesto por el legislador en la norma legal reglamentada. La ley no condiciona la exención de pago de la patente municipal sino al hecho de que las personas o entidades beneficiarias sean de aquellas cuyos objetivos propios no persigan fines de lucro, sin imponer ninguna otra exigencia. Frente a la contradicción existente entre la ley y el texto reglamentario, prima aquella. La potestad reglamentaria de ejecución se traduce en la dictación de reglamentos que el Presidente de la República o el ente administrativo competente estima conveniente para la ejecución de las leyes. En otras palabras, dicha potestad se encuentra encaminada al cumplimiento de ellas, pero no a su modificación, puesto que dicha potestad está subordinada a la Constitución y a las leyes.

En *Cooperativa Agrícola Pisquera Elqui Ltda. con Municipalidad de Stgo.* (1985), la Corte sucinta y claramente falla que un acto adminis-

trativo reglamentario que restringe los términos amplios y generales de una disposición legal, reduciendo sus alcances, excede los límites de la potestad reglamentaria. Por este motivo, las disposiciones que en él se contienen no pueden prevalecer sobre las de la ley. Por lo tanto, el decreto en cuestión es ilegal.

En *Cooperativa de Ahorro y Crédito Manuel Montt con Municipalidad de Stgo.* (1987), la Corte destaca que el DL N° 3.063 eximía del pago de patente municipal a las entidades que por sus objetivos propios, no perseguían fines de lucro. Entre estas se encuentran por definición las cooperativas. Además, la Corte sostuvo que el DS N° 484, no puede prevalecer sobre la ley que reglamenta, puesto que su objetivo debe tender a darle cumplimiento o “ejecutarla”, pero en ningún caso modificarla, lo cual escapa a las atribuciones de la potestad reglamentaria. Por esta razón, y ante el conflicto que se observa entre el DL N° 3.063 y el art. 15 de su reglamento (que ordena el pago de patente municipal a las cooperativas), debe primar la ley que exime del pago de dicha patente a las cooperativas (considerando 5). La Corte concluye, siguiendo los razonamientos anteriores, que procede acoger el reclamo de ilegalidad y, por lo tanto, declarar ilegal y dejar sin efecto el acto administrativo municipal que ordenó a una cooperativa el pago de patente municipal. Por tanto la municipalidad respectiva debe devolver las sumas indebidamente pagadas desde la fecha de vigencia del DL N° 3.063, con reajustes e intereses.

En *Cooperativa Militar con Alcalde de Stgo.* (1988), la Corte sostuvo que si un acto administrativo reglamenta una disposición legal y subordina o condiciona una exención prevista por el legislador a hechos que este no ha contemplado, reduciendo así sus efectos o alcances, excede los límites que la Constitución ha puesto a la potestad reglamentaria de ejecución (art. 32 num. 8); en consecuencia, las disposiciones que contravienen la ley no pueden prevalecer sobre esta.

En *Cooperativa Agrícola Lechera Stgo. con Alcalde de Stgo.* (1988), la Corte señaló que, por ser el DL N° 3.063 una norma de mayor jerarquía, que exime de pago de impuesto a las cooperativas, prevalece sobre el art. 15 del DS N° 484 del Ministerio del Interior, que determinaba que no registraría esta exención, si se ejercen en forma exclusiva o complementaria cualquier actividad gravada. La contradicción entre una ley y su reglamento se resuelve haciendo primar el texto de aquella, toda vez que la potestad reglamentaria se traduce solo en la facultad de dictar reglamentos, decretos e instrucciones tendientes a la correcta y expedita aplicación de la ley. En ningún caso puede derogar o hacer inoperante la aplicación de la misma. Lo anterior constituye una aplicación del principio de jerarquía.

4. Dictámenes de Contraloría General de la República

La Contraloría General de la República interpreta la ley de modo obligatorio para la Administración del Estado³⁴; los dictámenes emanados de la Contraloría constituyen la jurisprudencia administrativa más importante. El art. 6.4 de su Ley Orgánica establece que “solo las decisiones y dictámenes de la Contraloría General de la República serán los medios que podrán hacerse valer como constitutivos de la jurisprudencia administrativa en las materias a que se refiere al art. 1 (ingreso e inversión de los fondos del Estado; constitucionalidad y legalidad de los decretos supremos y de las resoluciones de los Jefes de Servicios, etc.)”. Esta “jurisprudencia administrativa” puede invocarse como fuente de derecho obligatoria para las demás entidades públicas. Se trata pues de precedentes que trascienden al ámbito de la propia Contraloría, no solo son vinculantes para ella misma sino también para la toda la administración activa. Esta idea es remarcada por el art. 19 que señala: “Los abogados, fiscales o asesores jurídicos de las distintas oficinas de la Administración Pública o instituciones sometidas al control de la Contraloría que no tienen o no tengan a su cargo defensa judicial, quedarán sujetos a la dependencia técnica de la Contraloría, cuya jurisprudencia y resoluciones deberán ser observadas por esos funcionarios”³⁵. Para que exista debida publicidad, el art. 33 encarga al Departamento Jurídico la recopilación de los dictámenes para una mejor consulta de la jurisprudencia contralora. Entonces, una manera de impugnar un acto administrativo es solicitar un dictamen a la Contraloría. De este modo, la Contraloría puede advertir y ordenar subsanar este vicio³⁶. Así lo ha hecho en casos de delegaciones improcedentes.

Entre los más lúcidos pronunciamientos contralores destaca el Dictamen N° 49.487 (1999). El art. 41 de la Ley Orgánica del MOP (DFL N° 850 del MOP de 1997, texto refundido, coordinado y sistematizado de la Ley N° 15.840) faculta a la Dirección de Vialidad para cobrar *los derechos correspondientes* por instalaciones como obras sanitarias, alambrados telefónicos, transmisión de energía eléctrica, etc. colocadas en caminos públicos de competencia de la Dirección de Vialidad. La ley no señala el porcentaje, cifra, márgenes o forma de cálculo alguno (además, la Dirección solo invocaba sus intereses económicos). Es decir, entrega, en términos muy vagos, una facultad discrecional al ente administrativo para fijar

³⁴ Ver arts. 1, 5, 6, 9 y 19 de la Ley N° 10.336, Orgánica Constitucional de la Contraloría General de la República.

³⁵ Según un fallo de la Corte de Valpo., confirmado por la Corte Suprema, los dictámenes que emita la Contraloría General de la República son obligatorios para la autoridad administrativa y su inobservancia puede irrogar responsabilidad. Según esta sentencia, la administración activa debe adoptar las medidas conducentes para ejecutar la ley cuyo alcance fijan aquellos dictámenes.

³⁶ Para un análisis más completo sobre la actividad dictaminadora de la Contraloría, ver ARÓSTICA 1989.

el tributo correspondiente. Por Resolución Exenta N° 4.677 la Dirección de Vialidad fijó esos gravámenes (art. 14) y esta no es, según el dictamen, la vía idónea para imponer un gravamen. El pretendido cobro cabe dentro del vocablo "tributo" que señala la Constitución. La ley es la que debe regularlo en sus aspectos sustanciales. La dirección de vialidad carece de competencia para fijar un tributo. El art. 41 representaría, según el dictamen, una delegación de facultades improcedente. El Dictamen N° 5.230 (2000), siguiendo la misma línea, señala que una exacción pecuniaria obligatoria para personas que precisen el uso de bienes nacionales de uso público, queda comprendida dentro del vocablo "tributo", que ha sido incorporado a la Carta Fundamental, y que incluye los impuestos, las tasas, las contribuciones y demás derechos y cargas semejantes, o sea cualquier obligación pecuniaria impuesta por la ley a las personas para fines propios del Estado, debiendo someterse, por ende, al principio de legalidad tributaria consagrado en el art. 19 N° 20 de la Ley Suprema. Si la disposición legal en cuestión se limita a señalar que la Dirección de Vialidad podrá autorizar la colocación de las instalaciones en bienes nacionales de uso público "previo pago de los derechos correspondientes" y un acto administrativo determina los elementos esenciales del gravamen se infringe la reserva legal. La ley debe establecer por sí misma la singularización tributaria y los elementos necesarios para la determinación precisa de gravamen. El Dictamen N° 25.182 (2003) confirma la misma idea señalando que estos derechos son tributos y se les aplica plenamente el principio constitucional de la legalidad impositiva; por lo tanto, "su exigibilidad está supeditada a la existencia de una ley que los establezca e indique los elementos necesarios para su precisa determinación". El Dictamen N° 35.182 (2003) refuerza la misma idea y señala que estos derechos se encuadran dentro del concepto de tributo, por lo tanto todo el régimen constitucional les es aplicable. Posteriores dictámenes señalan que la Administración no solo puede, sino que *debe* dejar sin efecto las medidas dispuestas en contravención al principio de legalidad consagrado en la Carta Magna y en Ley Orgánica Constitucional de Bases Generales de la Administración. Por lo tanto, los actos administrativos ilegítimos deben ser dejados sin efecto, ordenando la restitución de los valores cancelados en su caso.

En el Dictamen N° 8.987 (2002) la Contraloría reitera sintéticamente su doctrina respecto a los derechos, señalando que su cobro está supeditado a la existencia de una norma legal que singularice el tributo respectivo y lo regule en todos sus aspectos sustanciales, precisando su forma, proporcionalidad o progresión, no siendo suficiente que la ley se limite a una expresión genérica o indeterminada, ya que con ello se ignoraría la exigencia establecida en los arts. 60 num. 14 y 62.4 num. 1 de la Constitución. En este caso, el ente contralor se refiere a los derechos que afectan a las solicitudes relativas a la internación, importación,

exportación o adquisición de las armas fiscalizadas por la Dirección General de Movilización Nacional. En este caso, la ley establece los requisitos esenciales del tributo y deja a la potestad reglamentaria elementos accidentales, la regulación es, en consecuencia, constitucional.

En materia de derechos municipales, el Dictamen N° 14.489 (2001) señala que no procede fijar, por vía administrativa, un sistema anual de tasas progresivas para el cobro de la patente contemplada en el art. 24 del DL N° 3063 de 1979, ya que la Carta Fundamental ordena que la imposición de tributos de cualquier clase o naturaleza corresponde a la ley común, la que también debe singularizarlos, regulándolos en sus aspectos sustanciales y precisando su forma, proporcionalidad o progresión. De este modo, los actos administrativos municipales no pueden fijar la progresión de este tributo sin violar la Constitución.

La jurisprudencia contralora ha sido reiterada en dar la máxima amplitud a la noción de tributo, conforme al nuevo texto constitucional, según lo demuestran los dictámenes N°s 6.312 (1988); 7.858 (1991); 5.389 (1983); 17.553 (1984); 27.576 (1984); 19.092 (1996); 7.858 (1991); 13.188 (1995); 11.758 (1992) y 6.187 (1997). Sin embargo, Contraloría no ha declarado derechamente que un artículo de una ley es inconstitucional porque tradicionalmente el ente fiscalizador estima que dicha declaración se efectúa por medio del recurso de inaplicabilidad³⁷.

Conclusión

La salvaguardia del principio de legalidad tributaria está entregada preferentemente a los tribunales ordinarios. Antiguamente, la Corte Suprema, actualmente, el Tribunal Constitucional, conoce del recurso de inaplicabilidad que, según muchos, es la vía más importante. Este opera, entre otros casos, cuando la ley "delega" la determinación de los elementos esenciales del tributo en una autoridad administrativa. Otra acción constitucional importante es el recurso de protección, que también se ha utilizado para impugnar actos administrativos fundados en delegaciones impropias. Una vía jurisdiccional muy utilizada es la apelación en juicios de reclamación tributarios. Cuando el principio de legalidad de los gravámenes es violado por actos municipales, el reclamo de ilegalidad municipal se ha utilizado con éxito (si se tratara de actos del gobierno regional, o propio podría decirse del reclamo de ilegalidad regional, pero no se han documentado casos). Cuando menos durante la vigencia de la Constitución de 1980, no se han intentado acciones de nulidad de derecho público cuando hay infracciones a la garantía de la legalidad tributaria.

Otra institución que ha salvaguardado el principio de legalidad tributaria es el Tribunal Constitucional, ya sea por medio del control

³⁷ Ver SOTO KLOSS, ARÓSTICA Y MENDOZA 2001, 45-78.

previo y obligatorio de determinadas normas o por sus atribuciones contencioso-administrativas. La fiscalización ejercida por la Contraloría General de la República también ha sido un importante amparo en contra de las infracciones al principio de legalidad de los tributos y, en definitiva, al principio de competencia.

El principio de legalidad tributaria es uno de los factores que garantizan la estabilidad de las relaciones económicas. De esta manera, los contribuyentes conocen la carga tributaria que deberán soportar y saben que esta se mantendrá en el tiempo, puesto que una reforma al régimen impositivo deberá forzosamente contenerse en una ley. La Constitución de 1980 reforzó el principio de legalidad de los gravámenes, como puede constatarse en los arts. 19 num. 20; 60 num. 14; 61 inc. 2 y 62 inc. 4 num. 1 de la carta fundamental. Con todo, dichas disposiciones serían meras declaraciones si nuestro texto constitucional en particular y nuestro régimen jurídico en general no establecieran los medios para proteger esta importante garantía constitucional.

Resulta de la mayor preocupación, cómo los organismos fiscalizadores, especialmente el Servicio de Impuestos Internos, a través de interpretaciones que muchas veces, nítidamente se alejan del texto legal, afectan la aplicación real del principio de legalidad. Es efectivo que dichas interpretaciones no son obligatorias ni para los contribuyentes ni para los Tribunales de Justicia, pero, también resulta obvio, que ellas, de alguna forma, pueden influir en las sentencias que estos dictan, especialmente en atención a la complejidad de la norma tributaria. En atención a lo anterior, es que coincidimos con Aróstica, cuando estima que estas interpretaciones del Servicio de Impuestos Internos (o de otros entes administrativos) que constan en Circulares u Oficios, pueden ser impugnadas a través de la interposición del Recurso de Protección o a través de una acción de nulidad de derecho público. Si bien es cierto, no tenemos noticias de que se hayan intentado estos medios en contra de interpretaciones del ente fiscalizador tributario, nos asiste la plena seguridad que ellos resultan totalmente procedentes en contra de actos administrativos que exceden el marco legal, para así proteger debidamente los intereses de los contribuyentes, y especialmente, la seguridad y certeza jurídicas.

Bibliografía Citada

- AMATUCCI, Andrea, (2001): "Interpretación de la Ley Tributaria", en: AMATUCCI, Andrea [coord.] *Tratado de Derecho Tributario* (Bogotá, Editorial Temis), Tomo I, pp. 567-639.
- ARÓSTICA, Iván (1989): "Notas sobre los Dictámenes de la Contraloría General de la República", en: *XX Jornadas de Derecho Público Vol. II, Universidad de Valparaíso*, pp. 531-553.
- _____(2006): "Los Dictámenes y la interpretación de la ley en sede administrativa", en: *Revista Actualidad Jurídica*, año VII, Nro. 14, pp. 149-160.
- BIELSA, Rafael (1952): *Compendio de Derecho Público, Tomo III, Derecho Fiscal* (Buenos Aires, Roque Depalma Editor), 409 pp.

- BINGHAM, Tom (2010): *The Rule of Law*, (Londres, Penguin Books), 224 pp.
- CASÁS, Osvaldo (1994): *Estudios de Derecho Constitucional Tributario* (Buenos Aires, Editorial Depalma), 377 pp.
- CÉSPEDES PROTO, Gonzalo (2004): "El bloqueo tributario: Una práctica administrativa inconstitucional", en: *Ius Publicum*, vol. 17, N° 12, pp. 127-140.
- CÉSPEDES PROTO, Rodrigo (2001): "La Fuerza Vinculante de la jurisprudencia administrativa", en: *Revista Chilena de Derecho* Vol. 28 N° 1, pp. 149-159.
- ____ (2002): "Veinte años de jurisprudencia sobre el principio de legalidad tributaria durante la vigencia de la Constitución de 1980", en: *Revista de Derecho de la Universidad Católica de Valparaíso* Vol. XXIII, pp. 279-303.
- ____ (2012): "La división del derecho en público y privado en la jurisprudencia judicial y administrativa chilena", en: *Revista de Derecho Administrativo, PUC* N° 6, pp. 79-130.
- CRAIG, Paul (2007): "Formal and substantive conceptions of the role of law: an analytical framework", en: *Public Law* Vol. 3, pp. 467-487.
- DUCCI, Carlos (1977): *Interpretación Jurídica* (Santiago, Editorial Jurídica), 266 pp.
- EVANS DE LA CUADRA, Enrique y EVANS ESPINEIRO, Eugenio (1997): *Los Tributos ante la Constitución* (Santiago, Editorial Jurídica de Chile), 183 pp.
- FELIÚ, Olga (2001): "Los Tributos en la Constitución", en: Navarro Beltrán, Enrique [coord.]: *Veinte años de la Constitución Chilena 1981-2001* (Santiago, Editorial LexisNexis), pp. 331-358.
- FIGUEROA, Juan Eduardo (1985): *Las Garantías del Contribuyente en la Constitución Política de 1980* (Santiago, Editorial Jurídica), 324 pp.
- LOUGHLIN, Martin (2010): *Foundations of Public Law* (Oxford, Oxford University Press), 515 pp.
- MASSONE, Pedro (1979): *Principios de Derecho Tributario* (Valparaíso, Edeval), 417 pp.
- MAZZ, Addy (1991): *Curso de Derecho Financiero y Finanzas*, Tercera Edición (Montevideo, Fundación de Cultura Univ.), 275 pp.
- RAZ, Joseph (1983): "The Rule of Law and its Virtues", en: *The Authority of Law: Essays on Law and Morality* (Oxford, Oxford University Press), pp. 210-229.
- SOTO KLOSS, Eduardo (1995): "La servicialidad del Estado, base esencial de la institucionalidad", en: *Revista de Derecho Público*, Vol. N° 57/58, pp. 1-13.
- ____ (1996): *Derecho Administrativo, Bases Fundamentales, Tomo II: El Principio de Juridicidad* (Santiago, Editorial Jurídica de Chile), 480 pp.
- ____ (1999): "Ley y reglamento: sus relaciones en derecho chileno", en: *Revista Ius Publicum* N° 3, pp. 35-47.
- SOTO KLOSS, Eduardo, Aróstica, Iván y Mendoza, Ramiro (2001): "Derechos municipales por publicidad caminera", en: *Revista de Derecho Administrativo Económico* Vol. III N° 1, pp. 45-78.
- UGALDE, Rodrigo y GARCÍA, Jaime (2006): *Elusión, Planificación y Evasión Tributaria* (Santiago, Editorial LexisNexis), 146 pp.
- VILLEGAS, Héctor (1995): *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario* Vol. 1 (Buenos Aires, Editorial Depalma), 273 pp.
- WADE, H.W.R. y FORSYTH, C.F. (2009): *Administrative Law*, 10th Edition (Oxford, Oxford University Press), 960 pp.

Normas citadas

- Decreto Ley N° 824, aprueba texto que indica de la Ley sobre Impuesto a la renta. *Diario Oficial*, 31 de diciembre 1974.
- Decreto Ley N° 825, sobre impuesto a las ventas y servicios. *Diario Oficial*, 31 de diciembre 1974.
- Decreto Ley N° 830, Código Tributario. *Diario Oficial*, 31 diciembre 1974.

- Decreto Ley N° 1.289, Ley Orgánica de las Municipalidades. *Diario Oficial*, 14 de enero 1976.
- Decreto Ley N° 2.763, reorganiza el Ministerio de Salud y crea los Servicios de Salud, el Fondo Nacional de Salud, el Instituto de Salud Pública de Chile y la Central de Abastecimiento del Sistemas de Salud. *Diario Oficial*, 3 agosto 1979.
- Decreto Ley N° 3.063, establece norma sobre Rentas Municipales. *Diario Oficial*, 29 diciembre 1979.
- Ley N° 17.336, Propiedad Intelectual. *Diario Oficial*, 2 octubre 1970.
- Ley N° 18.168, Ley General de Telecomunicaciones. *Diario Oficial*, 2 de octubre de 1982.
- Ley N° 18.483, establece nuevo régimen legal para la industria automotriz. *Diario Oficial*, 28 diciembre 1985.
- Ley N° 18.575, Ley Orgánica Constitucional de Bases Generales de la Administración del Estado. *Diario Oficial*, 5 diciembre 1986.
- Ley N° 18.525, normas sobre importación de mercancías al país. *Diario Oficial*, 30 junio 1986.
- Ley N° 19.506, modifica el Decreto Ley N° 824, sobre Impuesto a la Renta; el Decreto Ley N° 825, sobre Impuesto a las Ventas y Servicios, de 1974 el Código Tributario, la Ley Orgánica de Servicios de Impuestos Internos y otras normas legales. *Diario Oficial*, 30 julio 1997.
- Ley N° 19.983, regula la Transferencia y otorga mérito ejecutivo a copia de la factura. *Diario Oficial*, 15 diciembre 2004.
- Decreto con Fuerza de Ley N° 1, fija texto refundido, coordinado y sistematizado del Código Civil. *Diario Oficial*, 30 mayo 2000.
- Decreto con Fuerza de Ley N° 850, Fija el texto refundido, coordinado y sistematizado de la Ley 15.840, de 1964 y del DFL N° 206, de 1960. *Diario Oficial*, 25 febrero 1998.
- Decreto de Hacienda N° 1148, modifica Arancel Aduanero de la República de Chile. *Diario Oficial*, 22 diciembre 2011.
- Decreto N° 754, Ministerio de Justicia, aprueba texto oficial del Código Orgánico de Tribunales. *Diario Oficial*, 11 agosto 2006.
- Decreto del Interior N° 2385, fija texto refundido y sistematizado del D.L. 3063, de 1979, sobre Rentas Municipales. *Diario Oficial*, 20 noviembre 1996.
- Decreto Supremo N° 55, reglamento de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios. *Diario Oficial*, 2 febrero 1977.
- Decreto Supremo N° 484, reglamento para la aplicación de los artículos 23 y siguientes del título IV del DL. N° 3.063, de 1979. *Diario Oficial*, 1 agosto 1980.

Jurisprudencia citada

- Asociación de Radiodifusoras de Chile con Sociedad Chilena de Derechos de Autor* (1998): Corte Suprema, 20 de Mayo de 1998, (recurso de inaplicabilidad), *Revista de Derecho y Jurisprudencia* (1998) tomo 95 N° 2, sec. 1, pp. 51-54.
- Automotriz Rosselot S.A. con SII* (1993): Corte Suprema, 12 de julio de 1993 (recurso de protección), *Revista Fallos del Mes* (1993) N° 416, pp. 425-430.
- Bco. Continental con Bahamondes y otros* (1984): Corte de Apelaciones de Santiago, 26 de enero de 1984 (recurso de apelación), *Revista de Derecho y Jurisprudencia* (1984) 81 N° 1, sec. 2, pp. 11-16.
- Camare Autos S.A. con SII*, (1999): Corte de Apelaciones de Santiago, 26 de agosto 1999 (recurso de apelación en reclamo tributario), *Gaceta Jurídica* (1999) N° 230, pp. 222-224.
- Central Deportiva Sparta Ltda. con SII* (1983): Corte de Apelaciones de Santiago, 21 de julio de 1983 (recurso de apelación en reclamo tributario), *Gaceta Jurídica* (1983) N° 38, pp. 108-117.

- Contraloría General de la República, Dictámenes N°s 5.389 (1983); 17.553 (1984); 7.858 (1991); 11.758 (1992); 13.188 (1995); 19.092 (1996); 6.187 (1997); 49.487 (1999); 5.230 (2000); 3.837 (2001); 14.489 (2001); 8.987 (2002); 25.182 (2003) y 35.182 (2003).
- Cooperativa Agrícola Lechera Santiago con Alcalde de Santiago* (1988): Corte de Apelaciones de Santiago, 5 de agosto de 1988 (reclamo de legalidad), *Gaceta Jurídica* (1988) N° 98, pp. 26-29.
- Cooperativa Agrícola Pisquera Elqui Ltda. con Municipalidad de Santiago* (1985): Corte de Apelaciones de Santiago, 10 de enero de 1985 (reclamo de legalidad), *Revista de Derecho y Jurisprudencia* (1985) tomo 82 n° 1, sec. 5, pp. 59-60.
- Cooperativa de Ahorro y Crédito Manuel Montt con Municipalidad de Santiago* (1987): Corte de Apelaciones de Santiago, 23 de marzo de 1987 (reclamo de legalidad), *Gaceta Jurídica* (1987) N° 81, pp. 33-35.
- Cooperativa Militar con Alcalde de Santiago* (1988): Corte de Apelaciones de Santiago, 5 de agosto de 1988 (reclamo de legalidad), *Revista de Derecho y Jurisprudencia* (1988) tomo 85 n° 2, sec. 5, pp. 178-183.
- Cooperativa Nacional de Dueños de Camiones Ltda. con Municipalidad de Santiago* (1984): Corte Suprema, 25 de julio de 1984 (recurso de queja en reclamo de legalidad), *Revista de Derecho y Jurisprudencia* (1984) tomo 81 n° 2, sec. 5, pp. 110-113.
- CTC con Municipalidad de Villa Alemana* (1992): Corte Suprema, 28 de enero 1992 (recurso de inaplicabilidad) *Revista de Derecho y Jurisprudencia* (1992) tomo 89 N° 1, sec. 5, pp. 4-15.
- Durruty con Universidad de Stgo"* (1993): Corte de Apelaciones de Santiago, 14 de septiembre de 1992 (recurso de apelación), *Revista de Derecho y Jurisprudencia* (1993) tomo 89 N° 3, sec. 5, pp. 321-329.
- Importadora Mapal Ltda. con SII* (1999): Corte de Apelaciones de Santiago, 27 de agosto de 1998 (apelación reclamación tributaria) *Revista Chilena de Derecho* (1999) Vol. 26 Nro. 2, pp. 495-501.
- Industria Metalúrgica Durocrom S.A. con SII* (1983): Corte de Apelaciones de Santiago, 13 de septiembre de 1983 (recurso de apelación en reclamo tributario), *Gaceta Jurídica* (1983) N° 40, pp. 130-134.
- Manufacturas Orlando con SII* (1983): Corte de Apelaciones de Santiago, 24 de agosto 1983 (recurso de apelación en reclamo tributario), *Gaceta Jurídica* (1983) N° 39, pp. 111.
- Megavisión S.A. con Consejo Nacional de TV* (1993): Corte de Apelaciones de Santiago 18 de noviembre de 1992 (recurso de apelación), *Revista de Derecho y Jurisprudencia* (1993) tomo 90 N° 1, sec. 5, pp. 39-44.
- Ramírez Quemper con Director del Hospital Juan Noé Crevani* (2011): Corte Suprema 24 de enero de 2011, www.poderjudicial.cl
- Servicio de Impuestos Internos (SII), Circulares N°s 101 (10 de agosto de 1977); 19 (8 de abril de 1993); 8 (7 de febrero del 2000); 73 (11 de octubre de 2001); 49 (13 de septiembre de 2005).
- Toro con Gerente General del Banco Central* (1986): Corte de Apelaciones de Santiago, 15 de mayo de 1984 (recurso de protección), *Revista de Derecho y Jurisprudencia* (1984) tomo 81 N° 2, sección 5, pp. 138-141.
- Tribunal Constitucional, sentencias roles N°s 282 (1998) (sentencia de 28 de enero de 1999); 1.295 (6 de octubre de 2009) y 1405 (3 de agosto de 2010).
- Valenzuela Vanella con Municipalidad de Las Condes* (2005), Corte Suprema 7 de marzo de 2005 (recurso de protección), *Gaceta Jurídica* (2005) N° 297, pp. 39-46.