

## Capítulo II

### LA POTESTAD TRIBUTARIA

#### Sección Primera

##### El concepto de Potestad Tributaria.

#### II.—LAS POTESTADES JURIDICAS.

La capacidad comprende dos aspectos: la capacidad de derechos, adquisitiva o de goce, y la capacidad de actuar o de ejercicio.

La primera importa para el titular la posibilidad de ser sujeto de relaciones jurídicas, esto es, de derechos y deberes; la segunda, la posibilidad para el mismo de realizar actos de voluntad dirigidos a procurar un efecto jurídico.

Según el contenido de los actos que son su objeto, la capacidad de ejercicio se especifica en una serie de poderes. Tales poderes o potestades jurídicas son la manifestación más directa de la capacidad de ejercicio: si ésta puede considerarse la aptitud genérica del sujeto para realizar actos de voluntad que tengan efectos jurídicos, la potestad indica, en cambio, la aptitud específica para realizar actos particulares de voluntad, dirigidos a determinados efectos. La potestad es, por lo tanto, una parte, una esfera de la capacidad.

En el derecho privado, se tienen ejemplos de potestades en las facultades de adquirir y enajenar, de contraer obligaciones, de hacer testamentos, de estar en juicio.

En el derecho público, son conocidas las potestades jurídicas fundamentales de dictar leyes, gobernar, administrar justicia; tanto en el Estado como en las otras personas jurídicas de derecho público, la potestad administrativa general se especifica en varias otras: la potestad de policía, la potes-

tad tributaria, la de expropiar, la de imponer limitaciones a la propiedad privada y muchas otras.

Las potestades no pueden confundirse con los derechos subjetivos. El Estado, en cuanto titular de la potestad tributaria, no tiene ningún derecho de crédito hacia los ciudadanos: éste surge solamente después del ejercicio de esa potestad, o sea, cuando el ente, valiéndose de la misma, aplica un determinado tributo.

Todas las potestades participan de los caracteres de la capacidad de ejercicio, de la cual forman parte: son estrictamente personales y en consecuencia inalienables e intrasmisibles, irrenunciables e imprescriptibles. En cambio, su ejercicio en los casos particulares, puede estar sometido a términos de caducidad <sup>35</sup>.

#### 12.—LA POTESAD TRIBUTARIA.

La potestad tributaria es la facultad de instituir impuestos y tasas, como también deberes y prohibiciones de naturaleza tributaria <sup>36</sup>; es, en otras palabras, el poder general del Estado aplicado a un sector determinado de la actividad estatal: la imposición <sup>37</sup>.

El concepto enunciado tiene, por tanto, un valor esencialmente clasificatorio, ya que constituye sólo un aspecto, si bien importante, de la función legislativa <sup>38</sup>.

Según ya vimos, la potestad tributaria es algo netamente diferente del crédito de impuesto, esto es, del derecho subjetivo que tiene el sujeto activo para cobrar un determinado impuesto a determinada persona que se encuentra frente al hecho jurídico tributario en la relación prevista por la ley.

Además, al igual que el impuesto, la potestad tributaria no puede tener un origen contractual, sino sólo legal. De esto

<sup>35</sup> Guido Zanobini: *Corso di Diritto Amministrativo*, Volumen I, págs. 142 y 143.

<sup>36</sup> Antonio Berliri: *Principi*, Volumen I, págs. 110 y siguientes.

<sup>37</sup> Albert Hensel: *Diritto Tributario*, pág. 27.

<sup>38</sup> Gian Antonio Micheli: *Lezioni di Diritto Tributario*, Parte Generale, pág. 65.

deri  
reco  
de s  
tari  
pect  
orig

por

triba  
a in  
indic  
car  
a co  
fusic

13.—

tido  
princ  
del E  
el or

14.—

la Co  
los in  
la pro  
uno d

39 Ant

40 Gian

41 En

deriva que, si los componentes de una persona jurídica le reconocen el derecho de establecer una contribución a cargo de sus miembros, dicha persona no adquiere potestad tributaria, en el sentido de que las normas que ella dicte al respecto no crearán impuestos, porque aquel derecho tiene su origen en la voluntad de los sujetos pasivos y no en la ley.

En consecuencia, la fuente de la potestad tributaria es, por definición, la ley <sup>39</sup>.

Algunos autores hablan de poder tributario o potestad tributaria, tanto para referirse al poder legislativo dirigido a instituir o regular las prestaciones tributarias, como para indicar el poder de la administración pública llamada a aplicar las normas tributarias. Ambas categorías son legítimas, a condición de que se destaque su distinción y no haya confusión entre ambas <sup>40</sup>.

## Sección Segunda

### Los límites de la Potestad Tributaria

#### 13.—GENERALIDADES.

El ejercicio de la potestad tributaria se encuentra sometido a dos órdenes de limitaciones: uno, corresponde a ciertos principios jurídicos incorporados a la Constitución Política del Estado; otro, deriva de la coexistencia de los estados en el orden internacional.

#### 14.—LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES.

Los principios relativos a la tributación establecidos en la Constitución Política del Estado, son: a) La igualdad ante los impuestos, b) la legalidad del impuesto, y c) el respeto a la propiedad privada <sup>41</sup>. Nos referiremos, brevemente, a cada uno de estos principios.

<sup>39</sup> Antonio Berliri: *Principi*, Volumen I, pág. 110 y siguientes.

<sup>40</sup> Gian Antonio Micheli: *Obra citada*, pág. 63.

<sup>41</sup> En algunos países existe la "inmunidad tributaria", mediante la cual

## 15.—LA IGUALDAD ANTE LOS IMPUESTOS.

La igualdad ante los impuestos es inseparable de la concepción democrática del Estado y recibió su primera formulación legal en el derecho público surgido de la Revolución Francesa, por oposición al régimen de privilegios de la época precedente <sup>42</sup>.

El Acta Constitucional N° 3 la consagra en su artículo 1°, donde dispone que: "Esta Acta Constitucional asegura a todas las personas. 5. La igual repartición de los impuestos y contribuciones, en proporción de los haberes o en la progresión o forma que fije la ley, y la igual repartición de las demás cargas públicas".

Este principio no se refiere a la igualdad numérica, que daría lugar a las mayores injusticias, sino a la necesidad de asegurar el mismo tratamiento a quienes se encuentran en análogas situaciones; no constituye, en consecuencia, una regla férrea, porque permite la formación de distingos o categorías, siempre que éstos sean razonables, con exclusión de toda discriminación arbitraria, injusta u hostil contra determinadas personas o categorías de personas <sup>43</sup>.

Aún más, se ha sostenido que el respeto del principio en estudio, exige no sólo una igualdad de tratamiento para situaciones iguales, sino también diversidad de tratamiento para situaciones diversas <sup>44</sup>. En efecto, el principio de igualdad también se viola cuando situaciones substancialmente diversas son tratadas arbitrariamente de la misma manera <sup>45</sup>.

se limita constitucionalmente la potestad tributaria en relación a ciertas personas, bienes o servicios en virtud del interés nacional o como condición de la integridad de la organización política del Estado. Manoel Lourenzo dos Santos: *Direito Tributario*, pág. 73.

<sup>42</sup> Carlos M. Giuliani Fonrouge: Obra citada, Volumen I, pág. 279.

<sup>43</sup> Carlos M. Giuliani Fonrouge: Obra citada, Volumen I, pág. 280.

<sup>44</sup> Ver jurisprudencia citada en la nota 19 del comentario de Domenico

La Medica a una sentencia de la Corte Constitucional Italiana, publicada en la Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze, septiembre 1970, Parte II, pág. 241.

<sup>45</sup> Bundesfinanzhof, 27 de julio de 1967, IV 300/64, Diritto e Practica Tributaria, mayo-junio 1969, Parte II, pág. 549.

una  
long  
ante  
Cen  
to p  
subv  
una

te a  
cuyo  
sar  
cier  
junt  
exig  
b'cci  
junt

16.—

los t  
cand  
prev  
ficar  
bien  
tribu  
odios  
blece  
coinc  
cal, c  
I  
cepcio  
como

<sup>46</sup> Ma

<sup>47</sup> Ma

<sup>48</sup> A. I

<sup>49</sup> Carl

Por otra parte, el intervencionismo fiscal ha llevado a una nueva concepción de la igualdad, que la completa y prolonga. Ya no se trata, según esta concepción, de una igualdad *ante* el impuesto, sino de una igualdad *a través* del impuesto. Cercenando las grandes rentas por el mecanismo del impuesto progresivo y acrecentando las pequeñas rentas mediante subvenciones y otros beneficios, el Estado puede perseguir una igualación de las rentas privadas <sup>46</sup>.

Sin embargo, cualquiera que sea nuestra concepción frente a la igualdad fiscal, se trata de un principio abstracto, cuyo alcance resulta difícil de precisar <sup>47</sup>. Ello ha hecho pensar que la enunciación constitucional sobre la igualdad no encierra una norma obligatoria y que, por estar referida al conjunto del sistema tributario, sirve solamente para expresar una exigencia política, que el legislador deberá hacer realidad, estableciendo los varios impuestos en forma tal que en su conjunto realicen el postulado constitucional <sup>48</sup>.

#### 16.—LA GENERALIDAD.

Como derivación del principio de igualdad, se estima que los tributos deben aplicarse con generalidad, esto es, abarcando íntegramente las categorías de personas o de bienes previstas en la ley y no a una parte de ellas. Quiérese significar con ello, que no deben resultar afectadas personas o bienes determinados singularmente, pues en tal supuesto los tributos adquieren carácter persecutorio o de discriminación odiosa. Dicho en otros términos, el gravamen se debe establecer en tal forma, que cualquier persona cuya situación coincida con la señalada como hecho generador del crédito fiscal, debe ser sujeto de impuesto <sup>49</sup>.

Por cierto que las exenciones tributarias constituyen excepciones a la regla de generalidad, pero ellas no se conceden como antaño, por razones de clase, linaje o casta, sino por

<sup>46</sup> Maurice Duverger: *Institutions Financieres*, pág. 105.

<sup>47</sup> Maurice Duverger: Obra citada, pág. 102.

<sup>48</sup> A. D. Giannini: Obra citada, pág. 40.

<sup>49</sup> Carlos M. Giuliani Fonrouge: Obra citada, Volumen I, pág. 282.

circunstancias de orden económico, razonablemente apreciadas por el poder legislativo, y con el propósito —por lo común— de lograr una efectiva justicia fiscal o de fomentar el desarrollo de regiones determinadas <sup>50</sup>.

Además, se ha sostenido que la ley tributaria puede estar dirigida a un sujeto determinado, siempre que no se viole el principio de la igualdad. En otras palabras, una ley que establezca un impuesto para un solo sujeto es constitucional, cuando el hecho gravado puede ser realizado solamente por dicho sujeto <sup>51</sup>.

#### 17.—LA LEGALIDAD DEL IMPUESTO.

Otro principio esencial del Estado constitucional, es el de la legalidad de la tributación, que la doctrina considera regla fundamental del derecho público.

Este principio se encuentra consagrado en el artículo 44 de la Constitución Política del Estado donde se dispone que: "Sólo en virtud de una ley se puede:

1º) Imponer contribuciones de cualquier clase o naturaleza, suprimir las existentes, señalar en caso necesario su repartimiento entre las provincias o comunas, y determinar su proporcionalidad o progresión.

15º) Autorizar al Presidente de la República para que dicte disposiciones con fuerza de ley sobre creación, supresión, organización y atribuciones de los servicios del Estado y de las Municipalidades; sobre fijación de plantas, remuneraciones y demás derechos y obligaciones de los empleados u obreros de esos servicios; sobre regímenes previsionales del sector público; sobre materias determinadas de orden administrativo, económico y financiero y de las que señalan los N°s 1º, 2º, 3º, 8º y 9º del presente artículo".

La legalidad del tributo constituye un desdoblamiento o un aspecto, quizás el más importante, del principio general consagrado por el Estado de Derecho, el de la legalidad de la administración, y está consagrado en la casi totalidad de las Constituciones vigentes.

<sup>50</sup> Carlos M. Giuliani Fonrouge: Obra citada, Volumen I, pág. 283.

<sup>51</sup> Gian Antonio Micheli: Obra citada, págs. 16 y 17.

ne  
gui  
die  
ció

nor  
reg  
la

de  
no  
de  
efec  
pon

18.—

gur  
dive  
corp  
puec

esta  
prop  
buto  
ley  
de u  
por  
dad  
tend

52 An  
T

53 Gi

54 Jea  
So

de la  
Ley s

Como consecuencia de este principio, se ha afirmado la necesidad de determinar en una ley, por lo menos, los siguientes elementos: el hecho jurídico tributario, la correspondiente base imponible, la tasa y el sujeto pasivo de la obligación tributaria <sup>52</sup>.

Además, el principio en estudio comprende no sólo las normas que instituyen tributos, sino también aquellas que regulan su determinación y aplicación, y las sanciones por la posible infracción de las mismas <sup>53</sup>.

Se ha señalado que existe una declinación del principio de la legalidad del impuesto y que, si bien en forma expresa no se le somete a un ataque frontal, en el hecho se le evade de muchas maneras, principalmente a través de delegaciones efectuadas en favor del ejecutivo y en relación con la base imponible y con la tasa del impuesto <sup>54</sup>.

#### 18.—EL RESPETO A LA PROPIEDAD PRIVADA.

El artículo 1º, Nº 16 del Acta Constitucional Nº 3, asegura a todas las personas el derecho de propiedad en sus diversas especies sobre toda clase de bienes, corporales o incorporales, señalando las formas y condiciones en que se puede privar a alguien de su propiedad.

En especial, en el inciso 3º de la misma disposición, se establece que nadie puede, en caso alguno, ser privado de su propiedad, del bien sobre que recae, o de alguno de los atributos o facultades esenciales del dominio, sino en virtud de ley general o especial que autorice la expropiación por causa de utilidad pública o de interés social o nacional, calificada por el legislador. El expropiado podrá reclamar de la legalidad del acto expropiatorio ante los tribunales ordinarios y tendrá siempre derecho a indemnización por el daño patrimo-

<sup>52</sup> Amílcar de Araujo Falcao: *El Hecho Generador de la Obligación Tributaria*, pág. 11.

<sup>53</sup> Gian Antonio Micheli: *Obra citada*, pág. 19.

<sup>54</sup> Jean Van Houtte: *Obra citada*, págs. 22 y siguientes.

Sobre esta materia, pueden consultarse los artículos 59, inciso 1º, de la Ley sobre Impuesto a la Renta, 27, art. 1º transit., 48 y 49 de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios.

nial efectivamente causado, la que se fijará de común acuerdo o en sentencias dictada conforme a derecho por dichos tribunales.

Si bien los preceptos citados no se refieren directamente a materias tributarias, frente a ellos resulta indudable que la tributación no puede atropellar el derecho de propiedad, ya que un impuesto exagerado, no sólo afecta al derecho de dominio protegido por la Constitución, sino también llega a configurar una verdadera expropiación sin indemnización <sup>55</sup>.

La Corte Suprema de Justicia de Argentina ha desarrollado la doctrina de que las contribuciones públicas no pueden ser confiscatorias, sentando el principio de que los tributos no pueden absorber una parte substancial de la propiedad o de la renta <sup>56</sup>.

Nuestra Corte Suprema ha declarado la inaplicabilidad de la ley tributaria por vulnerar el derecho de propiedad en relación a los contratos de leyes <sup>57</sup>.

#### 19.—LA COMUNIDAD INTERNACIONAL.

El poder tributario también se ve limitado por la existencia de la comunidad internacional, que supone la coexistencia de múltiples Estados, cada uno con su propia soberanía.

Como consecuencia de dicha comunidad internacional, el poder de cada Estado aparece limitado por el principio de la territorialidad. Según él, ningún Estado puede actuar fuera de su territorio para determinar impuestos que afecten rentas nacidas en territorio ajeno y pertenecientes a los súbditos o residentes de este último, ni pretender cobrar dichos impuestos <sup>58</sup>.

Lo dicho no impide que en un país se tomen en conside-

<sup>55</sup> Eduardo J. Couture, citado por Ramón Valdés Costa en su obra ya mencionada, pág. 288.

<sup>56</sup> Carlos M. Giuliani Fonrouge: Obra citada, Volumen I, pág. 285.

<sup>57</sup> C. Suprema, 3 de octubre de 1966, Revista de Derecho, Tomo LXIII, N° 8, octubre 1966, II Parte, Sección 1°, pág. 353.

<sup>58</sup> Federico Silva Muñoz: Obra citada, pág. 59.

ra  
er

E  
de  
ce  
re  
ce

en  
ha  
ble  
lin

rr  
tril  
ter  
for  
ple  
tam  
lim

exti  
de

no s  
que  
sent  
tran  
rios  
en l  
exen

59 Ot

60 Fe

61 Cal

62 Car

ración, para los efectos de la imposición, hechos ocurridos en el extranjero <sup>59</sup>.

Asimismo, la imposición de los nacionales por su propio Estado, aunque residan en el exterior, es permitida en virtud del principio personal. En la práctica, sin embargo, la acción coercitiva del Estado que impone a sus propios súbditos no residentes, queda limitada por la falta de posibilidad de ejercer su acción inspectora y coercitiva.

El juego de ambos principios, el personal y el territorial, en relaciones jurídicas cuyos elementos personales o reales se hallan ubicados bajo soberanías diferentes, engendra el problema de la doble imposición, como cuestión derivada de los límites del poder tributario <sup>60</sup>.

Sin perjuicio del principio de la territorialidad, es corriente que los Estados se abstengan de ejercitar su poder tributario como consecuencia de convenciones o tratados internacionales. Estas limitaciones asumen, en ciertos casos, la forma de exenciones tributarias, pero en otros importan simples atenuaciones al ejercicio pleno de las facultades, como también pueden consistir en el compromiso de no exceder límites prefijados <sup>61</sup>.

También, es norma generalizada eximir a los Estados extranjeros y a los representantes diplomáticos, por razones de "cortesía internacional" <sup>62</sup>.

Así, según la legislación chilena, el impuesto a la renta no se aplica a las rentas oficiales u otras procedentes del país que los acredite, de los Embajadores, Ministros y otros representantes diplomáticos, consulares u oficiales de naciones extranjeras, ni a los intereses que se abonen a estos funcionarios sobre sus depósitos bancarios oficiales, a condición de que en los países que representan se concedan iguales o análogas exenciones a los representantes diplomáticos, consulares u ofi-

<sup>59</sup> Ottmar Buhler: Obra citada, pág. 12.

<sup>60</sup> Federico Silva Muñoz: Obra citada, pág. 59.

<sup>61</sup> Carlos M. Giuliani Fonrouge: Obra citada, Volumen I, pág. 310.

<sup>62</sup> Carlos M. Giuliani Fonrouge: Obra citada, Volumen I, pág. 311.

ciales del Gobierno de Chile. Con todo, esta disposición no regirá respecto de aquellos funcionarios indicados anteriormente que sean de nacionalidad chilena.

Con la misma condición de reciprocidad se eximen, igualmente, del impuesto a la renta los sueldos, salarios y otras remuneraciones oficiales que paguen a sus empleados de su misma nacionalidad los Embajadores, Ministros y representantes diplomáticos, consulares u oficiales de naciones extranjeras (artículo 9 de la Ley sobre Impuesto a la Renta).

Están exentas del Impuesto a las compraventas las especies que se importen por las representaciones de naciones extranjeras acreditadas en el país, y las instituciones u organismos internacionales a que Chile pertenezca, y los diplomáticos y funcionarios internacionales, de acuerdo a los convenios suscritos por Chile (artículo 12, letra B, N° 3, de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios).

20.-

del  
país  
de

pode  
(art  
repa  
de

(art  
del  
del  
cies

21.-

rio,  
en s  
no e  
ley,

ses e  
éste  
de e