

# Principio de legalidad tributaria y gravámenes al comercio exterior chileno<sup>1</sup>

**Rodrigo Céspedes Proto**

Profesor de Derecho Administrativo

UNIVERSIDAD CATÓLICA DEL NORTE

ANTOFAGASTA

## I. Introducción

Como señalábamos en un trabajo anterior,<sup>2</sup> el comercio exterior sigue siendo una actividad riesgosa: factores políticos; las grandes distancias y el fluctuante tipo de cambio hacen que el negocio de importar y exportar siga siendo visto como "poco estable". Un factor importante destinado a mitigar estos riesgos lo constituye la estabilidad tributaria. Ésta se garantiza a través del principio de legalidad de los gravámenes, estableciendo de manera estable la carga tributaria que debe soportar la actividad importadora. El principio de legalidad tributaria es una de las instituciones que el constituyente establece para garantizar la seguridad jurídica y la estabilidad de las relaciones económicas. Según este principio, los elementos esenciales del gravamen (sujeto activo; sujeto pasivo; hecho gravado; base imponible; tasa; exenciones; etc.) deben establecerse por ley (Arts. 19 N° 20; 60 N° 14; 61 inc. 2° y 62 inc. 4° N° 1 de la Carta Fundamental). No obstante, este principio está expuesto a frecuentes ataques y, según muchos, se encuentra en franca declinación. Existen varias formas de infringir la legalidad impositiva: interpretaciones extensivas por parte de entes administrativos fiscalizadores (SII o Aduanas); delegaciones de facultades legislativas en materias que la Constitución lo prohíbe; invasión de la potestad reglamentaria en materias reservadas a la ley y, por último, celebración de tratados internacionales de tramitación simplificada. Muchas de estas formas de vulneración, como veremos, han tenido aplicación en materia de tributos al comercio exterior.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> Este trabajo forma parte de un proyecto financiado por la Dirección General de Investigación y Cooperación Técnica de la Universidad Católica del Norte, 2000-2001.

<sup>2</sup> Revista *Actualidad Jurídica* N° 6, Julio/2002, Universidad del Desarrollo, págs. 217 a 225. Financiado por el mismo proyecto anterior.

<sup>3</sup> Se habla en plural de "tributos", ya que son varios los gravámenes que afectan a la importación. Éstos son concurrentes, como lo indica el Art. 7° del Decreto Ley 825, de 1974, incluyéndose algunos en la base imponible de otros (*ad valorem* respecto del IVA y adicionales).

Además, los tributos al comercio exterior tienen ciertas peculiaridades: no son sólo una fuente de ingresos para el Estado, sino también una barrera protectora de la industria nacional (en algunos casos sólo tienen por fin evitar grandes fluctuaciones en los precios de ciertos productos). Por lo anterior, y a diferencia de los tributos "internos", no contraponen al particular y al Estado. Los tributos al comercio exterior benefician a los productores nacionales y perjudican, al menos en el corto plazo, al consumidor. Por lo anterior, se "toleran" las violaciones al principio de legalidad tributaria en materia de gravámenes a las importaciones, dándose mayores atribuciones a la Administración al momento de determinar su monto. Si bien esto protege al productor nacional, el consumidor y la certeza jurídica se ven desmejorados.

## **II. Tributos al comercio exterior durante la Constitución de 1925 y la nueva Constitución**

Bajo la Constitución de 1925 se consagró el principio de legalidad tributaria (Art. 10 N° 9 y 44 N° 1); pero no fue aplicado en forma estricta, sobre todo en materia de comercio exterior. Por ejemplo, la Ley 16.464 daba gran discreción al Presidente para fijar la tasa de los derechos *ad valorem*. El Decreto Ley 205, de 1973, dio aún más discrecionalidad al Primer Mandatario en la fijación de derechos *ad valorem*. La Constitución de 1980, en cambio, revirtió la tendencia y consagró en forma más fuerte y acabada el principio de legalidad impositiva. Sin embargo, se hizo necesario "adaptar" la legislación existente a las exigencias de la nueva Carta Fundamental, esa necesidad era particularmente imperiosa en el campo del comercio exterior. Por esta razón se dictó la Ley 18.525, que estableció el principio de legalidad en relación con el Arancel Aduanero<sup>4</sup> y derogó las disposiciones de la Ley 16.464 que facultaban al Presidente para establecer la tasa de los derechos *ad valorem*. La Ley 18.525 establece además los derechos específicos, pero su determinación está entregada al Poder Ejecutivo. El DL 825, de 1974, contempla impuestos que gravan a la importación (no sólo el IVA, sino también algunos adicionales). Asimismo, el DL 828, de 1974, y las leyes 18.502 y 19.030 establecen tributos aplicables sólo a la importación de ciertos productos. Junto a éstos "perviven" algunas tasas aplicables a la importación. Todos estos cuerpos legales, a la luz de la Constitución de 1980, merecen ciertos reparos de constitucionalidad.

<sup>4</sup> EMILFORK SOTO, Elizabeth, "La Intervención del Estado en el Sector Externo". *Revista de Derecho* N° 189. Universidad de Concepción, 1991, pág. 57.

### III. Clasificación de los tributos al comercio exterior según su generalidad o especificidad y su apego al principio de legalidad tributaria

Según nuestra opinión,<sup>5</sup> dentro del género “tributos externos” no sólo caben los derechos *ad valorem* y los específicos, sino también los gravámenes del DL 825, de 1974, aplicables a la importación,<sup>6</sup> sea el IVA o los adicionales. Para clasificar todo este “género” de tributos, el mejor criterio es distinguir entre gravámenes aplicables a todas las importaciones y aquellos que se aplican sólo a la importación de ciertos productos.<sup>7</sup> En cada uno de ellos veremos si el principio de legalidad tributaria ha sido violado. Hay varias maneras de infringir el principio de legalidad impositiva: interpretaciones extensivas por parte de entes administrativos fiscalizadores (SII o Aduanas); delegaciones de facultades legislativas en materias que la Constitución lo impide; invasión de la potestad reglamentaria en materias reservadas a la ley y, por último, celebración de tratados internacionales de tramitación simplificada.<sup>8</sup> Muchas de estas formas de contravención, como veremos, han tenido aplicación en materia de tributos al comercio exterior.

#### 1. Tributos aplicables a la importación de la generalidad de los productos

##### 1.1. Derechos *ad valorem*:<sup>9</sup> Ley 18.525 y Arancel Aduanero

Los derechos *ad valorem* están señalados en la sexta columna del Arancel Aduanero, contenido en el Decreto con Fuerza de Ley de Hacienda N° 2 de 15/02/89, el que forma parte de la Ley 18.525 por aplicación de su art. 2°. La Ley 19.589 contempla además una rebaja progresiva de éstos en 1%

<sup>5</sup> Que señalamos en el trabajo “Tributos a la Importación” publicado en *Actualidad Jurídica* N° 6... Ver “Ditec Ltda. con Aduana de Osorno” (Rol 375/03) en *Ius Publicum* N° 11/03, págs. 215 a 233, con comentario de Eduardo Soto Kloss y nuestro. En el mismo sentido, ver el comentario de OTERO, Jorge Miguel, y POHL, Emilio, *Revista Actualidad Jurídica* N° 9, Enero/2004, Universidad del Desarrollo, págs. 425 a 431. En contra, ver GARCÍA ESCOBAR, Jaime, “¿Es aplicable el Impuesto al Lujo?”, *Idem*, págs. 349 a 354. Posteriormente hubo un fallo contradictorio, “Ditec Ltda. con Director Nacional de Aduanas”, Rol 4.321-03, protección, Corte Suprema. La Ley 19.914 (“Adecua a la Legislación que Indica al Tratado con EE.UU”) eliminará los impuestos de los arts. 46 y 46 bis el 2007; progresivamente se disminuirá la tasa y aumentará el valor del automóvil desde el cual se aplicará dicho impuesto.

<sup>6</sup> Único hecho gravado en nuestra legislación; ver Arts. 102 de la Ordenanza de Aduanas; 1° de la Ley 18.525 y 8° letra a); 37; 43 bis, 46 y 46 bis del DL 825, de 1974.

<sup>7</sup> No consideramos las sobretasas, derechos compensatorios y antidumping, ya que estimamos que no son propiamente tributos.

<sup>8</sup> Ver CESPEDES PROTO, Rodrigo, “Veinte Años de Jurisprudencia sobre el Principio de Legalidad Tributaria durante la Vigencia de la Constitución de 1980”. *Revista de Derecho de la UCV, XXIII*, Valpo., 2002, págs. 271 a 294.

<sup>9</sup> Se incluye dentro de esta categoría el tributo pagado por concepto del impuesto sustitutivo, aplicable a la importación de mercancías a zonas de tratamiento aduanero especial (Art. 25 del DFL de Hacienda N° 2, de 2001).

cada año<sup>10</sup> (6% desde el año 2003). Los derechos *ad valorem* constituyen la regla general en materia de tributos externos (al igual que el IVA), ya que todas las mercancías importadas deben cancelarlos, salvo que estén exentas expresamente. Se consideran también dentro de esta categoría los recargos sobre los derechos que el Arancel Aduanero establece sobre la correspondiente mercancía nueva, cuando ésta se importe usada (Regla General Complementaria N° 3).

El Arancel Aduanero es una lista oficial de mercancías, estructurada en forma metódica y ordenada con los respectivos derechos arancelarios que lo gravan. Todo arancel se compone de dos partes: la tributación y la nomenclatura, siendo esta última la agrupación técnica y metódica de mercancías objeto del comercio internacional.<sup>11</sup> Si bien nuestro Arancel Aduanero está contenido en un DFL, es una norma "híbrida": la tributación debe ser objeto de ley (Art. 4° inc. 1° de la Ley 18.525), pero las partidas arancelarias o nomenclatura son reguladas por acto administrativo, vía decreto supremo o resolución de Aduanas, autorizada por el Presidente.

Nuestro sistema jurídico contempla exenciones y rebajas a los derechos *ad valorem* en el mismo Arancel Aduanero (partidas "00"); en leyes especiales y en tratados internacionales (Art. 1° inc. 2° de la Ley 18.525). Dentro de estos últimos se contempla especialmente el Tratado de Montevideo de 1980, que estableció la Asociación Latinoamericana de Integración. La ALADI permite acuerdos de alcance parcial entre sus miembros;<sup>12</sup> en el seno del marco ALADI, Chile ha suscrito Tratados de Cooperación Económica con Venezuela, Bolivia, Colombia, Ecuador, Mercosur y Perú. El ALADI es un "tratado-marco", que posibilita la celebración de otros acuerdos internacionales. El Tratado de Montevideo de 1980, en sí, no reduce ni suprime derechos *ad valorem*, sí lo hacen los pactos celebrados a su amparo.

Respecto al principio de legalidad tributario y los derechos *ad valorem*, el Tratado con Bolivia<sup>13</sup> fue cuestionado por problemas de constitucionalidad.

<sup>10</sup> El fallo del Tribunal Constitucional en causa Rol N° 280 (20/10/98) está relacionado con esta ley. La Ley 19.589 establecía una rebaja de aranceles y compensaba la menor recaudación tributaria con un aumento en los impuestos a la gasolina y tabaco. El requerimiento tenía por base que el alza de tributos significaba gravámenes injustos y desproporcionados. El requerimiento fue rechazado.

<sup>11</sup> Existen varios tipos de nomenclatura: Naladisa, utilizada por el Mercosur, la Nomenclatura Arancelaria de Bruselas, que rigió en Chile hasta el 1 de enero de 1990, siendo reemplazada por el Sistema Armonizado de Designación y Codificación de Mercancías.

<sup>12</sup> Este tratado tiene por propósito final crear un mercado común latinoamericano, para ello propone fórmulas de integración, dejando abierta la posibilidad a formas distintas a las señaladas en dicho tratado (Arts. 3 letra e) y 14).

<sup>13</sup> Este fue suscrito en abril de 1993 y aprobado por Decreto del Ministerio de RREE N° 402, de 1993.

dad. Se trata de un Acuerdo de Complementación Económica (ACE).<sup>14</sup> Además, Bolivia es un país de "menor desarrollo relativo" (Art. 15 del ALADI), por lo que los beneficios no son recíprocos: sólo Chile disminuía su tributación, sin que Bolivia otorgara una compensación correlativa. Finalmente, el Décimo Protocolo Adicional profundiza y amplía el ACE celebrado, reduciendo o eliminando los derechos *ad valorem* (también algunos específicos); suprimiendo estacionalidades y sin establecer contingentes. Además, los productos favorecidos eran particularmente "sensibles". Tanto el tratado con Bolivia como el Décimo Protocolo Adicional se tramitaron de manera simplificada, conforme al mecanismo del Art. 50 N° 1 de nuestra Constitución. Se estimó, por parte de parlamentarios de oposición, que dicho acuerdo debía tener una tramitación normal (con participación del Parlamento) y no simplificada. Fundaban su petición en que se trataba de materias de reserva legal, ya que involucraban una rebaja de tributos. Por dicha razón hubo un requerimiento en contra del decreto promulgatorio<sup>15</sup> ante el Tribunal Constitucional, incoándose la causa Rol N° 282 (28/01/99).

Como señalábamos, el requerimiento de los parlamentarios se fundaba en que, por tratarse de un tratado que abordaba materias de ley (tributos), no podía dársele una tramitación simplificada y necesitaba la autorización habilitante del Congreso. Además, se desconocía el régimen implementado por la Ley 18.525 sobre "Normas Sobre Importación de Mercaderías al País". Por lo tanto, el Decreto Supremo 1.412 (21/08/98) del Ministerio de RREE y el ACE con Bolivia invadían materias reservadas a la ley, violando el Art. 19 N° 20 de la Constitución (entre otros preceptos). El Contralor formuló sus observaciones al requerimiento; según él, Contraloría tomó razón del Decreto Supremo N° 1.412 por estimarlo ajustado a derecho. El Art. 50 N° 1 de la Constitución fue correctamente aplicado ya que se estaba dando cumplimiento o ejecutando un tratado en vigor: ALADI. Además, la misma tramitación se dio a otros ACE sin que hubiese reclamo alguno (invoca la "teoría de los actos propios"). Finalmente, según el Contralor, la Ley 18.525 reconoce la existencia de regímenes arancelarios singulares, nombrando especialmente al Tratado de Montevideo de 1980.

<sup>14</sup> Como decíamos, ALADI contempla acuerdos de alcance regional o parcial. Los últimos pueden ser comerciales; de complementación económica (ACE); agropecuarios y los de promoción de comercio (se aceptan también otras modalidades). Los ACE tienen por objeto promover el máximo aprovechamiento de los factores de la producción, estimular la complementación económica, asegurar las condiciones equitativas de competencia, facilitar la concurrencia de los productos al mercado internacional e impulsar el desarrollo equilibrado y armónico de los países miembros. Éstos se sujetan a las normas específicas que se establezcan al efecto (Art. 11 del ALADI).

<sup>15</sup> Decreto Supremo N° 1.412 de 21/08/98, del Ministerio de RREE. El requerimiento fue sobre la base del Art. 82 N° 5 de la Carta Fundamental, un caso de competencia contencioso-administrativa del Tribunal Constitucional.

El Presidente utiliza los mismos argumentos del Contralor, agregando que la ley sólo regula “el núcleo esencial” y lo demás queda entregado a la potestad reglamentaria. Además, la “autorización legal” se había dado al aprobarse, por el Poder Legislativo, el Tratado de Montevideo de 1980. Finalmente, señala que impugnar el decreto implica cuestionar también el acuerdo internacional contenido en él.

El requerimiento fue rechazado por el Tribunal Constitucional, acogiendo los planteamientos del Presidente de la República y del Contralor. Sin embargo, hay dos votos de minoría (Faúndez y Bulnes, la última estima que tanto el acuerdo internacional como el decreto son inconstitucionales; para Faúndez sólo el decreto era inconstitucional) que hacen eco de los argumentos de los requerientes. La decisión es muy cuestionable, no sólo por los argumentos de los votos de minoría, sino porque, de aceptarse la tesis del fallo, implicaría que el Presidente puede eliminar los derechos *ad valorem* sin recurrir al Parlamento, en lo que respecta a las relaciones económicas con los países miembros del ALADI. Al ser ALADI sólo un tratado “marco”, son los acuerdos que se celebren a su amparo los que regularán efectivamente materias tributarias. Por esa razón, son estos últimos los que deben ser autorizados por el Congreso.

## 1.2. Ley de impuesto a las ventas y servicios: el IVA

El DL 825 de 1974 establece que la generalidad de las importaciones se encuentran gravadas con IVA, tengan o no carácter habitual (Art. 8° letra a); las exenciones se encuentran en el Art. 12 letra B). La base imponible es el valor aduanero de la mercancía<sup>16</sup> (o en su defecto el valor CIF) más el derecho *ad valorem*. En cuanto a su constitucionalidad, se trata de legislación “irregular”; sin embargo, nadie cuestiona su legitimidad. No obstante, el Art. 5° de la Ley 19.247 delegaba al Presidente la facultad de aumentar o rebajar la tasa dentro del 16 al 18%,<sup>17</sup> lo que merece serios reparos, puesto que la delegación de facultades legislativas no cabe en materia de garantías constitucionales. Otra disposición cuestionada en cuanto a su constitucionalidad es el Art. 3° inc. 3°, que permite al SII cambiar al sujeto pasivo del IVA. De hecho el SII, por Oficio N° 1.427 (11/05/90), señaló que esta disposición se aplica a un género de contribuyentes y no a un sujeto determinado.<sup>18</sup>

El IVA no es el único impuesto consagrado en el DL 825 de 1974; se establecen también otros gravámenes especiales, pero aplicables sólo a ciertos

<sup>16</sup> Arts. 5° y 6° de la Ley 18.525, según la reciente reforma de la Ley 19.912.

<sup>17</sup> Ver SOTO KLOSS, Eduardo, *Derecho Administrativo, Bases Fundamentales, Tomo II*. Stgo., 1996, pág. 81.

<sup>18</sup> MASSONE PARODI, Pedro, *El Impuesto a las Ventas y Servicios*. Valparaíso, 1995, págs. 53 y 54.

productos. Estos tienen la misma base imponible que el IVA y también se aplican a la importación. Sin embargo, como veremos al tratar dichos tributos, la Administración ha alterado dicha base imponible excediendo sus potestades interpretativas.

## 2. Tributos aplicables sólo a la importación de ciertos productos

### 2.1. Derechos específicos: Art. 12 de la Ley 18.525

Los derechos específicos están establecidos en el Art. 12 de la Ley 18.525 y sólo tienen por fin dar estabilidad al mercado nacional (no persiguen entonces obtener recursos); pueden operar como tributo o como una rebaja a los derechos *ad valorem*. Éstos son excepcionales, porque sólo se aplican a la importación de los productos allí señalados (trigo, harina de trigo, y azúcar) por unidades arancelarias (kilo bruto, neto, etc., ver Reglas sobre Unidades del Arancel Aduanero). Tienen por objeto impedir grandes fluctuaciones en los precios, de manera de no desestabilizar el mercado interno. Como resultado de su aplicación existe una "banda de precios". El "piso" de ésta se alcanza mediante la aplicación de derechos específicos (si los precios internacionales son bajos) y el "techo" a través de rebajas a los derechos *ad valorem* (si los precios internacionales son altos). Tanto el techo como el piso se fijan por la propia ley. Frente a ellos existe un precio de referencia constituido por los precios internacionales promedio en mercados relevantes. Los derechos específicos o la rebaja de los derechos *ad valorem* operan cuando el precio de referencia se sitúa por encima del "techo" o por debajo del "piso", de manera de mantener los precios dentro de la banda previamente señalada. El procedimiento y los productos gravados fueron modificados por la Ley 19.897, de 25/09/03, a consecuencia de un fallo adverso de la OMC a requerimiento de Argentina.

Como la Ley 18.525 "crea" el derecho específico y encargaba (antes de la reforma) el establecimiento de su monto al Presidente de la República, su constitucionalidad ha sido cuestionada por tratarse de una delegación de facultades legislativas en materias en que ésta no procedía (si bien la reciente modificación le da menores atribuciones a la Administración, que ya no interviene en la fijación de los márgenes de la banda). En efecto, el Art. 61 inc. 2° de la Constitución impide delegar facultades en materia de derechos constitucionales, entre los cuales se encuentra el Art. 19 N° 20, que establece la garantía de la igualdad y legalidad de los tributos. No obstante, la Corte Suprema estimó que el Art. 12 de la Ley 18.525 era constitucional, señalando que el legislador no estableció una delegación de facultades, sino que el Presidente de la República fue "llamado a ejercer la potestad reglamentaria a título de sus facultades propias". Es decir, el

Presidente ejercía la prerrogativa consagrada en el Art. 32 N° 8 de la Carta Fundamental, sin que medie una transferencia de funciones de un órgano a otro. Esta institución es denominada "remisión normativa" por los administrativistas. Ésta se presenta cuando la ley encarga a un órgano de la Administración la regulación de algunos elementos "complementarios" a la ley mediante un reglamento, que conserva su calidad de tal. De esta manera se "crea" una nueva forma de reglamento, distinto al autónomo y de ejecución. Esta institución es defendida por algunos autores, como el profesor Pedro Pierry.<sup>19</sup> Sin embargo, la aplicación de esta teoría es dudosa y constituye un serio atentado a la garantía de legalidad de los tributos. Si no procede la delegación de facultades legislativas en materias tributarias, con mayor razón no debería proceder la remisión normativa. Para el profesor Soto Kloss, la "remisión normativa" es una institución propia del derecho español que no tiene cabida en el sistema jurídico chileno. El decreto en cuestión no puede ser manifestación de la potestad reglamentaria autónoma, ya que trata asuntos de reserva legal (tributos). Tampoco es un reglamento de ejecución, ya que no "ejecuta" la ley, sino que fija elementos esenciales del gravamen, la "complementa". Por último, no puede ser un DFL, ya que la Constitución prohíbe delegar facultades legislativas sobre garantías constitucionales.<sup>20</sup> Simplemente, el Ejecutivo y el Legislativo excedieron las potestades que les otorga la Constitución.

La reciente reforma de la Ley 19.897 tiende a un mejor cumplimiento del principio de legalidad, ya que deja en manos de la ley (y quita potestades a la Administración) la determinación de los elementos más importantes del tributo. Además disminuye el número de productos afectos a estos gravámenes. La modificación tiende a una mayor certeza en la determinación de los tributos a pagar por los importadores y a un comercio internacional más limpio. Parte importante de las críticas esbozadas están superadas.

## 2.2. Ley de impuesto a las ventas y servicios: impuestos adicionales

Como decíamos, el DL 825 de 1974 establece, sin perjuicio del IVA, varios impuestos selectivos que sólo se aplican a la venta o importación, habitual o no, de determinadas mercancías (la mayoría de carácter suntuario). Este tipo de tributos constituyen una forma de mitigar la neutralidad del arancel parejo y tienen una tasa bastante alta. El Art. 37 del DL 825 grava, sin

<sup>19</sup> PIERRY A., Pedro, Ponencia "El Ámbito de la Ley" en *El Proceso Legislativo en Chile*. Stgo. 1990. Págs. 67 a 88. Tratado también por GARCÍA de ENTERRÍA, Eduardo en su *Curso de Derecho Administrativo*. Madrid. 1988. Págs. 253 a 267.

<sup>20</sup> "Watt's Alimentos con Fisco", *RDJ T 90* N° 3/93, sec. 5, págs. 219 y ss. Inaplicabilidad. Comentado por el Prof. Soto Kloss. También en *Gaceta Jurídica* N° 159/93. Págs. 40 y ss. Ver SOTO KLOSS, Edo., *Derecho Administrativo, Bases Fundamentales, Tomo II*. Stgo. 1996. Págs. 87 a 90.

perjuicio del IVA, la primera venta o importación de productos de lujo (artículos de oro, joyas y piedras preciosas, pieles finas, etc.). El Art. 42 establece un impuesto especial a la venta o importación, habitual o no, de bebidas alcohólicas o analcohólicas. La tasa es variable, según el tipo de bebida. Finalmente, el DL 825 establece impuestos especiales a la importación de vehículos motorizados en los Arts. 43 bis y 46. El 43 bis grava la importación de vehículos de carga o transporte de pasajeros o partes de éstos. Se lo denomina frecuentemente como "impuesto a la cilindrada". La importación de ciertos vehículos además está gravada con otro tributo, establecido en el Art. 46 ("impuesto al lujo"). La base imponible de todos estos gravámenes es la misma del IVA: el valor aduanero más los derechos *ad valorem*. Sin embargo, el SII (mediante Circular N° 19 de 1993), excediendo sus facultades interpretativas, aumentó la base imponible y, consecuentemente, aumentó el impuesto. En la causa "Importadora Mapal Ltda. con SII" la Corte de Stgo. rectifica la errada interpretación por contravenir el texto legal.<sup>21</sup> En un sentido similar, "Automotriz Rossetot S.A. con SII";<sup>22</sup> "Camare Autos S.A. con SII".<sup>23</sup>

### 2.3. DL 828 de 1974: Impuesto a los tabacos manufacturados

El impuesto a los tabacos manufacturados es un tributo especial o selectivo y específico que grava exclusivamente la venta o importación de cigarrillos puros, cigarrillos y tabaco elaborado empaquetado. Con él se pretende obtener recursos "castigando" la producción de algunos bienes que se consideran indeseables o, al menos, no tan necesarios.<sup>24</sup> Los principales cuestionamientos de constitucionalidad de este tributo no provienen de la violación del principio de legalidad, sino por tratarse de tributos manifiestamente injustos o desproporcionados. Así, en la causa Rol N° 280 (20/10/98) se impugnaba el alza de los gravámenes a la gasolina y tabaco (el requerimiento fue rechazado).

### 2.4. Impuestos al petróleo: Leyes 18.502 y 19.030

Son dos las leyes que establecen gravámenes a la comercialización del petróleo: la Ley 18.502 y la Ley 19.030. Analizaremos estos cuerpos legales por separado:

<sup>21</sup> *Revista Chilena de Derecho*, Vol. 26 N° 2/99, págs. 495 a 501. Apelación sobre reclamación tributaria. Con Comentario del Prof. José Ignacio Martínez E., Corte de Apelaciones de Stgo., 27/08/98.

<sup>22</sup> *Revista Fallos del Mes* N° 416, julio 1993, págs. 425 a 430, Corte Suprema, recurso de protección. Si bien aquí se reclama que la nueva interpretación no se aplique retroactivamente en virtud del Art. 26 del Código Tributario.

<sup>23</sup> *Gaceta Jurídica* N° 230/99, págs. 222 y ss. Apelación reclamación tributaria. Corte de Stgo.

<sup>24</sup> PROTO LAGUZZI, José, "Informe Económico de Marzo N° 43". Diario "El Mercurio", 1979.

a) Ley 18.502: esta ley, en su Art. 6°, establece un impuesto específico a los combustibles, que es igual a cierto número de unidades tributarias por metro cúbico. Este tributo es monofásico y no forma parte de la base imponible del IVA. Esta ley grava la primera venta o importación de gasolina automotriz y petróleo diesel. Esta norma no tiene reparos de constitucionalidad, ya que los elementos esenciales del gravamen se fijan por la ley.

b) Ley 19.030:<sup>25</sup> esta ley creó el “Fondo de Estabilización de Precios del Petróleo”, cuyo fin es, según su Art. 1°, atenuar las variaciones de los precios de venta internos de los combustibles derivados del petróleo, motivadas por fluctuaciones de sus cotizaciones internacionales (al igual que los derechos específicos, estos impuestos no tienen por fin primario recaudar tributos). El Fondo consiste en una cuenta especial llevada por Tesorería, que contiene un patrimonio inicial, el que puede verse incrementado o disminuido dependiendo de las fluctuaciones del precio del petróleo. Para determinar cuándo usar el fondo, la ley establece ciertos hitos referenciales. El principal es el “precio de referencia intermedio”, que es el esperado al mediano y largo plazo en el mercado petrolero. A partir de él se obtienen los “precios de referencia superior e inferior”,<sup>26</sup> que son el “precio de referencia intermedio” más, o menos, su 12,5% (éste es el porcentaje mínimo de diferencia). Ambos conforman una “banda” dentro de la cual debe mantenerse el precio del petróleo en el mercado interno. El otro hito referencial es el “precio de paridad”. Éste consiste en la cotización promedio semanal observada en los mercados internacionales relevantes de las gasolinas automotrices, nafta para uso en la fabricación de gas de cañería, kerosene doméstico, petróleos diesel, petróleos combustibles y gas licuado, incluidos los costos de transporte, seguros y otros gastos. Mientras el “precio de paridad” se mantenga dentro de la banda, el Fondo se mantendrá estático. En cambio, si el “precio de paridad” es menor que el “precio de referencia inferior”, operará un impuesto que afectará a la primera venta o importación de los combustibles regulados por la Ley 19.030. Los recursos recaudados incrementarán el Fondo. Por otra parte, si el “precio de paridad” es mayor que el “precio de referencia superior”, operará un crédito fiscal en favor del productor, refinador o importador de los combustibles. El monto original se ha incrementado en dos ocasiones por las Leyes 19.660 y 19.681.

Esta ley tiene los mismos reparos de constitucionalidad que los derechos específicos del antiguo Art. 12 de la Ley 18.525. Si bien es la ley la que

<sup>25</sup> El Decreto N° 211, de 19/07/00 del Ministerio de Minería, fija el Reglamento de esta ley.

<sup>26</sup> Estas cantidades, junto con el precio de paridad, están sujetas a variación permanente, se fijan por Decreto Supremo por el Ministerio de Minería, previo informe de la Comisión Nacional de Energía.

“crea” estos tributos, su aplicación y elementos esenciales se determinan por decreto. Posiblemente, para argumentar a favor de su constitucionalidad, se podría invocar la teoría de la “remisión normativa”, que tuvo éxito ante la Corte Suprema. La Ley 19.030 fue revisada por el Tribunal Constitucional en virtud del Art. 82 N° 1 de la Carta Fundamental en causa Rol N° 117 (11/01/91); pero no se suscitaron cuestiones de constitucionalidad y dicha ley no fue objeto de ningún reparo.

#### IV. Tasas

Las tasas son una categoría intermedia entre los impuestos en general y los ingresos de derecho privado.<sup>27</sup> Se parecen a los primeros porque las tasas son percibidas por un ente público y tienen la misma estructura jurídica: ambos contienen un presupuesto al cual la ley le asigna el efecto de tener que entregar dinero al Estado. Se asemejan, en cambio, a los ingresos de derecho privado, porque la entrega de dinero tiene como motivo la prestación de un servicio determinado por el ente público, presupuesto al cual la ley le atribuye como consecuencia el pago de una suma de dinero. La diferencia con los impuestos consiste en que el presupuesto en éstos dice relación directa o indirecta con la capacidad contributiva del sujeto pasivo, sin relación alguna con la actividad del ente público.<sup>28</sup> Contrariamente, en la tasa, la actividad estatal debe necesariamente efectuarse para dar nacimiento a la obligación tributaria. Distinguir las tasas de los pagos derivados de una relación contractual con un ente estatal es difícil. Para Bielsa, si el servicio se presta en virtud de un “monopolio de derecho”, lo que se paga es una “tasa”; si el servicio se presta “en concurrencia”, lo que se paga es un “precio” (aunque haya monopolio, si es de hecho y no de derecho).<sup>29</sup> Es decir, estaremos en presencia de una tasa cuando la actividad realizada por el Estado no puede sustituirse por la actividad de un particular (por ejemplo, las certificaciones sobre estado civil o la legalización). En cambio, estaremos en presencia de un “precio” y de un servicio de derecho privado otorgado por el Estado, cuando la actividad de éste puede ser sustituida por la de un particular (por ejemplo, el pago de una mensualidad en una universidad estatal o el servicio postal).

Distinguir en cada caso si se trata de una tasa o la remuneración de un servicio es importante para diversos efectos. Si nos encontramos frente a una tasa, ésta integrará la teoría general de los tributos aplicándosele el

<sup>27</sup> GIANNINI, Archille Donato, *Instituciones de Derecho Tributario*. Madrid, 1957, pág. 50.

<sup>28</sup> GIANNINI, *Instituciones...*, pág. 52.

<sup>29</sup> BIELSA, Rafael, *Compendio de Derecho Público*. Tomo III. Derecho Fiscal. Buenos Aires, 1952, pág. 360.

principio de legalidad, igualdad, no-confiscación, no-destinación a un fin específico, etc., categorías no aplicables al precio por un servicio. Las tasas violan el principio de no-destinación a un fin específico, consagrado en el Art. 19 N° 20 incs. 2° y 3° de la Carta Fundamental. Sin embargo, las tasas establecidas con anterioridad a la Constitución de 1980 se mantienen vigentes por aplicación de la Disposición Séptima Transitoria. En virtud de ésta, dentro de los tributos al comercio exterior, encontramos varias tasas: el aforo por examen;<sup>30</sup> la tasa aeronáutica<sup>31</sup> y la tasa de despacho.<sup>32</sup>

Durante la tramitación de la Ley 19.479, que modernizaba el Servicio de

<sup>30</sup> El "aforo" es un procedimiento que consiste en reconocer y clasificar las mercancías y determinar su valor, con el fin de aplicar el tributo adeudado por una operación de comercio exterior. La Ordenanza de Aduanas distingue entre verificación, examen físico, revisión documental y aforo (ver Art. 83 de la Ordenanza de Aduanas). La operación de "verificación" consiste en comprobar que una declaración aduanera contiene todos los datos, menciones y formalidades exigidas, de modo que sea coherente y constituya una declaración unívoca (Art. 80 inc. final de la Ordenanza de Aduanas). El "examen físico" se define como el reconocimiento material de las mercancías (Arts. 23, 83 y 132 letra c) de la Ordenanza de Aduanas). La "revisión documental" consiste en examinar la conformidad entre la declaración aduanera y los documentos que le sirvieron de base (Arts. 83 y 132 letra c) de la Ordenanza de Aduanas). Finalmente, el "acto de aforo" constituye una operación única que consiste en practicar en una misma actuación el examen físico y la revisión documental, de tal manera que se compruebe la clasificación de las mercancías, su valuación, la determinación de su origen, cuando proceda, y los demás datos necesarios para fines de tributación y fiscalización aduanera (Arts. 23, 83, 86, 87, 89, 121, 132 letra c), 147, 148 letra e), 150 y 173 de la Ordenanza de Aduanas). La finalidad básica del aforo es de carácter tributario: determinar la base imponible con la consecuente aplicación y liquidación del gravamen. Para establecer el tributo a pagar se utiliza un sistema de "determinación mixta": el despachador hace los cálculos y señala el impuesto y Aduanas fiscaliza lo anterior. La anterior es la situación normal. No obstante, existen casos de excepción en que Aduanas determina de oficio el gravamen. Uno de ellos es el "aforo por examen" (Arts. 84, 85 y 173 de la Ordenanza de Aduanas). Para efectuar esta operación, Aduanas debe reconocer la mercancía; clasificarla; establecer su peso, cuenta o medida; valorarla y calcular los gravámenes aplicables. Sólo se aplica a las declaraciones de importación con tramitación simplificada y a la importación por vía postal (Art. 89 de la Ordenanza de Aduanas). Sin embargo, en situaciones dudosas, el despachador puede solicitar que la Aduana clasifique la mercancía. Por esta actividad la Aduana cobra una tasa fijada en el Decreto de Hacienda N° 704 de 1974. Ver también las Reglas sobre Aforo del Arancel Aduanero. Para mayor detalle, ver el Compendio de Normas Aduaneras, que sintetiza, sistematiza y ordena las normas legales y administrativas relacionadas con el comercio exterior.

<sup>31</sup> Regulada por el Art. 9° inc. final de la Ley 16.752 y el Art. 62 del Reglamento de Tasas y Derechos Aeronáuticos, consagrado en el Decreto de Defensa N° 172 del 05/03/74. La tasa aeronáutica afecta a toda carga proveniente de un lugar situado fuera del país que llegue al territorio por vía aérea a los aeropuertos nacionales. Asciende al 2% de los derechos aduaneros que paguen esas cargas o, si están exentas total o parcialmente, este porcentaje se aplica al monto a que alcance el total de la franquicia. Este tributo se cobra por el uso de los aeródromos públicos de dominio fiscal y los servicios destinados a la protección y ayuda de la navegación aérea. Lo recauda Aduanas y beneficia a la Dirección de Aeronáutica Civil. Es curioso que sólo afecte a la carga procedente del extranjero y no a la nacional, que utiliza los mismos servicios.

<sup>32</sup> Establecida por el Art. 190 de la Ley 16.464 y modificado por el Art. 23 del DL 910 de 1975. La tasa de despacho es un impuesto sustitutivo aplicable a toda mercancía liberada total o parcialmente de derechos aduaneros. Su aplicación es escasa, ya que la mayoría de las liberaciones fueron derogadas. De tasa sólo tiene el nombre, es un simple impuesto al comercio exterior.

Aduanas, un grupo de senadores formuló un requerimiento por inconstitucionalidad de los Arts. 1° N° 3 letra d) y 6° de dicho proyecto de ley. El Art. 6° establecía que Aduanas podría cobrar “una *tarifa* aplicada al procesamiento de cada declaración de importación (normal) o de importación de pago simultáneo, afectas ambas al cobro de gravámenes e impuestos; y de exportación, o documentos que la reemplacen”, así como también una *tarifa* “por cada pasajero de vuelo nacional e internacional sujeto a control aduanero” y “a los vehículos automotores de tránsito internacional, privados o públicos, que transporten pasajeros que estén sujetos a recepción o despacho aduanero, fijando un monto máximo para estas *tarifas* y agregándose que el valor específico de cada una de ellas será fijado por decreto supremo del Ministerio de Hacienda” y que “los recursos provenientes de estos cobros constituirán ingresos propios del Servicio Nacional de Aduanas y se incorporarán a su presupuesto”. Se establecía también que un “reglamento establecerá las condiciones, plazos, tramos y demás modalidades para el pago de estas *tarifas*”. Como decíamos, distinguir entre una tasa y una tarifa por un servicio es difícil, las diferencias son sutiles. El Tribunal Constitucional, en causa Rol N° 247 (14/10/96) declaró inconstitucional este precepto, porque tenía por objeto “dotar de nuevos recursos al Servicio Nacional de Aduanas y modificar procedimientos existentes... (Las características del proyecto) configuran una integridad a través de la cual intenta dar origen a un tributo con las características propias de una tasa” y “resulta inadmisibles dar el sentido o calificación de *prestación* al contribuyente a un acto que realiza el Servicio Nacional de Aduanas, del cual aquél *no tiene una real alternativa de sustraerse*, y que corresponde a una etapa previa al pago que deberá efectuar como eventual sujeto obligado de tributos que justamente ese Servicio debe determinar y controlar”. Finalmente, “el proyecto de ley, en su Art. 6° fija el monto máximo de los tributos que, bajo la denominación de *tarifas* establece, pero deja entregado al Reglamento la determinación de las condiciones, plazos, tramos y demás modalidades que se aplicarían a su pago”. Agrega el Tribunal que “sería el Reglamento el que entraría eventualmente a proporcionar aquella garantía de igualdad, cuyo resguardo corresponde en este caso, de acuerdo con la Constitución, en forma específica a la ley”. Por lo tanto, “debe concluirse que el proyecto no proporciona el sustento legal indispensable para el establecimiento del tributo que origina, vulnerando de esta manera el claro requisito constitucional exigido por las citadas normas de los Arts. 6°, 7°, 19, 60, 61 y 62 de la Constitución Política”. Este impecable fallo define la doctrina correcta: es la ley la que debe determinar los elementos esenciales del tributo; éstos no pueden quedar entregados a la potestad reglamentaria, incluso si la ley fija un valor máximo.

## **V. Conclusión**

El principio de legalidad tributaria consagrado en la Carta Fundamental es una de las instituciones que robustecen la seguridad jurídica. No obstante el fortalecimiento de este principio en la Constitución de 1980, las numerosas infracciones a dicho principio tienden a ser "toleradas" en materia de comercio exterior, en razón del carácter proteccionista de estos gravámenes.

Existen varias formas de transgredir el principio de legalidad impositiva: interpretaciones extensivas por parte de entes administrativos fiscalizadores; delegaciones de facultades legislativas en materias que la Constitución lo impide; invasión de la potestad reglamentaria en materias reservadas a la ley y, por último, celebración de tratados internacionales de tramitación simplificada. Todas estas formas de vulneración han tenido aplicación en materia de tributos al comercio exterior, según lo demuestra la jurisprudencia citada. El control ejercido por los Tribunales Ordinarios y el Tribunal Constitucional es fundamental al momento de evitar vulneraciones a la legalidad tributaria; sin embargo, no siempre se ha aplicado con rigurosidad, lo que resta estabilidad a un mercado de por sí fluctuante y aun inseguro.