

# Principio de legalidad y vigencia de las modificaciones legales al DFL N° 2 introducidas por la ley 20.455.

**Benjamín Bernstein Porcile**

Profesor Planificación Tributaria  
Universidad del Desarrollo  
Pontificia Universidad Católica de Chile

**Resumen:** El autor aborda desde un punto de vista analítico las modificaciones legales introducidas al DFL N°2 por la Ley 20.455 al alero, además, de la interpretación hecha por el Servicio de impuestos Internos.

\*\*\*

1. Respecto del tema en discusión sobre el principio de legalidad y la entrada en vigencia de las modificaciones introducidas por la Ley N° 20.455, publicada en el Diario Oficial con fecha 31 de julio del presente año, y que fuera interpretada por el Servicio de Impuestos Internos a través de su subdirección normativa, provocando un cuestionamiento en cuanto a la interpretación sustentada por el Servicio por parte del Secretario General de la Cámara Chilena de la Construcción, señor Carlos Urenda, mediante presentación efectuada por la entidad gremial con fecha 1° de octubre del año 2010, y que ha sido respondida por el Servicio de Impuestos Internos, a través de su Director Nacional, con fecha 26 de octubre recién pasado, es necesario hacer precisiones, toda vez que, no es primera vez que, se suscita un problema entre las facultades de interpretación que la Ley Tributaria entrega al Director Nacional del SII en conformidad con el artículo 6°, letra A del Código Tributario<sup>1</sup>, en concordancia con el artículo 7°, letra b), del Decreto con Fuerza de Ley N° 7, de Hacienda que fija el texto de la Ley Orgánica del Servicio de Impuestos Internos<sup>2</sup>, con el Principio constitucional de

<sup>1</sup> Artículo 6° del Código Tributario: Corresponde al Servicio de Impuestos Internos el ejercicio de las atribuciones que le confiere su Estatuto Orgánico, el presente Código y las leyes, y en especial, la aplicación y fiscalización administrativa de las disposiciones tributarias. Dentro de las facultades que las leyes confieren al Servicio, corresponde: A.- Al Director de Impuestos Internos: 1°.- Interpretar administrativamente las disposiciones tributarias, fijar normas, impartir instrucciones y dictar órdenes para la aplicación y fiscalización de los impuestos.

<sup>2</sup> Artículo 7°, letra b) DFL N°7, de Hacienda de 30 de septiembre de 1980, que fija el texto de la Ley Orgánica del Servicio de Impuestos Internos y Adecua disposiciones legales que señala, publicado en el Diario oficial de 15 de octubre de 1980, y actualizado al 27 de enero de 2009, y que señala: El Director tiene la autoridad, atribuciones y deberes inherentes a su calidad de Jefe Superior del Servicio y, en consecuencia, sin que ello implique limitación, le corresponden las siguientes atribuciones, responsabilidades y obligaciones: b) Interpretar administrativamente las disposiciones tributarias, fijar normas, impartir instrucciones y dictar órdenes para la aplicación y fiscalización de los impuestos.

legalidad, lo anterior da origen a lo que se ha denominado como las Circulares con Fuerza de Ley, es decir actos administrativos en este caso emanados del Jefe del Servicio, que en su afán de determinar el exacto alcance y contenido de la norma legal, se excede en su interpretación, pasando a regular materias no tratadas en la ley, restringe la aplicación de la ley, le da una aplicación analógica o no da aplicación a normas legales en su labor interpretativa infringiendo, en todos estos casos el principio de legalidad.

Debemos señalar que el principio de legalidad se encuentra contemplado en el artículo 19 N° 20 de la Constitución Política del Estado, y garantiza a todas las personas "La igual repartición de los tributos en proporción a las rentas o en la progresión o forma que fije la ley, y la igual repartición de las demás cargas públicas.

Agrega la Carta Fundamental que:

"En ningún caso la Ley podrá establecer tributos manifiestamente desproporcionados o injustos."

"Los tributos que se recauden cualquiera que sea su naturaleza ingresarán al patrimonio de la Nación y no podrán estar afectos a un destino determinado."

"Sin embargo, la Ley podrá autorizar que determinados tributos puedan estar afectos a fines propios de la defensa nacional. Asimismo, podrá (la ley) autorizar que los que gravan actividades o bienes que tengan una clara identificación regional o local puedan ser aplicados, dentro de los marcos que la misma ley señale, por las autoridades regionales o comunales para el financiamiento de obras de desarrollo".

Por su parte, el artículo 63 de la Constitución señala que solo son materias de ley N° 2 las que la Constitución exige sean reguladas por una ley, y en su N° 14, señala las demás que la Constitución señale como leyes de iniciativa exclusiva del Presidente de la República.

Adicionalmente, el artículo 65 señala: "Las leyes pueden tener origen en la Cámara de Diputados o en el Senado, por mensaje que dirija el Presidente de la República o por moción de cualquiera de sus miembros. Las mociones no pueden ser firmadas por más de 10 diputados ni por más de 5 senadores".

"Las leyes sobre tributos de cualquier naturaleza que sean, sobre los presupuestos de la administración pública, sólo pueden tener su origen en la Cámara de Diputados".

"Corresponderá al Presidente de la República la iniciativa exclusiva para N° 1: Imponer, suprimir o condonar tributos de cualquier clase o naturaleza, establecer exenciones o modificar las existentes, y determinar su forma, proporcionalidad o progresión<sup>3</sup>. Es decir, a través de las disposiciones constitucionales citadas queda evidente que sólo a través de la Ley en este caso la ley tributaria podrán establecerse, modificarse, condonarse, establecerse exenciones o modificarse las existentes como ocurre con aquellas contempladas en el DFL N° 2 del año 1959. En otras palabras, aplicación irrestricta del principio de legalidad tributaria. Aún más tampoco se pueden lesionar o afectar los derechos fundamentales en su esencia, ni imponer condiciones, tributos o requisitos que impidan su libre ejercicio"<sup>4</sup>.

El que la fuente obligada de los tributos sea la ley, según se deduce claramente de las normas constitucionales transcritas, implica que "sólo la ley debe definir cuáles son los supuestos y los elementos de la relación tributaria. Al decir elementos y supuestos, se quiere acentuar que es la ley la que debe definir los hechos imponible en su acepción objetiva y también en la esfera subjetiva, o sea, cuáles son los sujetos pasivos de la obligación que va a nacer. Debe la ley establecer el objeto y la cantidad de la prestación, es decir, el criterio con que debe valuarse la materia imponible, para aplicar luego el impuesto en un monto determinado, y es también la ley la que debe definir ese monto"<sup>5</sup>.

Entre la doctrina nacional don Pedro Massone ha señalado que, para satisfacer el principio de legalidad, la ley a lo menos deberá tener determinados los siguientes elementos: "El hecho jurídico tributario (Hecho gravado o fáctico), la correspondiente base imponible, la tasa, y el sujeto pasivo de la obligación tributaria. 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>6</sup>.

2. La ley N° 20455 modificó diversos cuerpos legales con el objeto de obtener recursos destinados al financiamiento de la reconstrucción nacional, derivado de los daños producidos por el terremoto acaecido en Chile el día 27 de febrero del año 2010, entre los cuales puede mencionarse el aumento transitorio del impuesto de primera categoría a la ley de la renta que este año será de un 20% y el 2012 de un 18,5%, retornando el año 2013 al 17 % actualmente vigente. Sin embargo, dentro de estas disposiciones también se modificó en términos

<sup>3</sup> Citas efectuadas por don Espiñeira Evans Eugenio, en *Los Tributos en la Constitución*, Editorial Jurídica de Chile, pp. 25,26, y 27.

<sup>4</sup> Artículo 19 N° 26 de la Constitución Política del Estado de 1980.

<sup>5</sup> Spisso, Rodolfo S., citando a Jarach en *Derecho Constitucional Tributario*, Editorial Depalma, B. Aires, 1993, pp. 193-194. Autor citado por Espiñeira Evans, Eugenio, en *Los Tributos en la Constitución*, Editorial Jurídica de Chile, p. 27.

<sup>6</sup> Massone F, Pedro, *Principios de Derecho Tributario*, Edeval, Valparaíso, 1975, p. 32-33.

permanentes el DFL N°2 (contrato ley) del año 1959, que establecía una serie de franquicias para las viviendas económicas de hasta 140 metros cuadrados construidos, a saber:

- a) Sin límite de número, y sin importar que el adquirente fuere una persona natural o jurídica, la adquisición de viviendas acogidas al DFL N° 2 con fines habitacionales, la rentabilidad que obtuvieran (rentas de arrendamiento) son ingresos no renta.
- b) La adquisición de DFL N° 2 nuevos con fines habitacionales respecto del primer adquirente sin límite de números, no se encuentran afectos a impuesto de herencia y donaciones.
- c) En materia de timbre y estampillas pagan la mitad del impuesto y en materia de honorarios para notarios y conservadores de bienes raíces pagaban la mitad de honorarios o arancel.
- d) En materia de impuesto territorial se pagaba dependiendo el metraje útil construido, contribuciones rebajadas por 20, 15 o 10 años desde la adquisición<sup>7</sup>.

Con la modificación legal se limitó el número de viviendas con fines habitacionales que se adquirieran sólo a personas naturales y hasta una cantidad de 2 viviendas acogidas al DFL N°2, se exceptuó para la contabilización del límite de viviendas aquellas que se reciban por causa de muerte (heredadas), y adicionalmente se eliminó la franquicia contemplada en el artículo 8° del DFL N° 2, sin saber por qué, del pago de la mitad de los honorarios a notarios y conservadores de sus aranceles, con lo cual el fisco no recauda más, que es lo que se quería con la modificación del DFL N°2, y se perjudica a la clase media toda vez que se le encarece la adquisición.

3. En cuanto a la discusión derivada de la modificación legal por la interpretación entregada por el SII a través de su circular N° 57, de fecha 22 de septiembre del año en curso, y que fuera complementada con la respuesta entregada el día 26 de octubre de 2010 a la consulta efectuada por la Cámara Chilena de la Construcción, se puede señalar lo siguiente:

<sup>7</sup> De acuerdo con el DFL N° 2, "Las viviendas económicas estarán exentas de todo impuesto fiscal que grave la propiedad raíz, con excepción de aquéllos que correspondan a pagos de servicios, tales como pavimentación, alcantarillado, alumbrado y otros. La exención no regirán en la parte del impuesto territorial que corresponde a las Municipalidades. Esta exención regirá a contar de la fecha del certificado de recepción emitido por la Municipalidad correspondiente, o la Dirección de Arquitectura, en su caso, conforme a los siguientes plazos: a) por 20 años, cuando la superficie edificada, por unidad de vivienda, no exceda de 70 metros cuadrados; b) por 15 años, cuando esa superficie exceda de 70 metros y no pase de 100 metros cuadrados, y c) por 10 años, cuando ella sea superior a 100 metros cuadrados y no pase de 140 metros cuadrados".

3.1. La Ley N° 20.455 estableció las modificaciones al DFL N° 2 del año 1959, señalándose que a los beneficios para las viviendas económicas solamente podrán acogerse las personas naturales respecto de un máximo de 2 viviendas que adquieran nuevas o usadas, aplicándose la limitación para las personas naturales que adquieran la totalidad del derecho real de dominio sobre el inmueble o una cuota del dominio en conjunto con otros comuneros. Se agregó una obligación a los notarios y conservadores de bienes raíces de remitir al SII en la forma y plazo que se determine la información relativa a los actos y contratos que hubieren sido otorgados ante ellos, o se les presente para su inscripción requisito legal necesario para hacer uso de las franquicias y exenciones establecidas en el Decreto con Fuerza de Ley, no contemplado anteriormente y que introducirá una carga para el contribuyente beneficiario de las franquicias y exenciones de perseguir el envío de la información o investigar el cumplimiento de esta obligación toda vez que, sino, le arreará eventualmente la pérdida de los beneficios. Lo anterior, toda vez que se dice expresamente en la ley modificatoria que, "igual obligación tendrán los propietarios de las viviendas en defecto de lo anterior", es decir, si no lo hacen los notarios y conservadores tendrán que hacerlo los propietarios.

3.2. En cuanto a la entrada en vigencia de la nueva ley, en las disposiciones transitorias de la misma se señaló expresamente, artículo 5° transitorio que, las disposiciones de la presente ley (20.455) que modifican el DFL N° 2, comenzarán a regir luego de 3 meses contados desde su publicación, y no afectarán los beneficios y derechos que dicha norma otorga a los contribuyentes que a la señalada fecha sean propietarios de viviendas económicas. No obstante, se añadió que las disposiciones de la presente ley no se aplicarán a las adquisiciones de viviendas económicas que se efectúen en virtud de un acto o contrato cuya celebración se hubiere válidamente prometido con anterioridad a la fecha de entrada en vigencia de la presente ley, en un contrato celebrado por escritura pública o por un instrumento privado protocolizado y que, al momento de su suscripción se haya dado cumplimiento a lo previsto en el inciso primero del artículo 18 del DFL N° 2<sup>8</sup>.

Del mismo modo añade la ley, en su artículo 5° transitorio, que las disposiciones de la presente ley tampoco se aplicarán a las adquisiciones de las mismas viviendas, que se efectúen en virtud de un contrato de arrendamiento con opción de compra celebrado con anterioridad a la fecha de entrada en vigencia

<sup>8</sup> DFL N° 2, Artículo 18°.- Aprobado un permiso para edificación de "vivienda económica", dicho permiso será reducido a escritura pública que firmarán el Tesorero Comunal respectivo, en representación del Estado, y el interesado. Esta escritura tendrá el carácter de un contrato, en el cual se entenderán incorporadas de pleno derecho las franquicias, exenciones y beneficios del presente decreto con fuerza de ley, y, en consecuencia, la persona natural o jurídica acogida a sus disposiciones, así como sus sucesores o causa-habientes a cualquier título, gozarán en forma permanente de los privilegios indicados, no obstante cualquier modificación posterior que puedan sufrir parcial o totalmente las disposiciones referidas).

de la presente ley, siempre que dicho contrato se haya celebrado por escritura pública o por instrumento privado protocolizado.

Posteriormente, el artículo 6° transitorio refuerza la entrada en vigencia o la interpretación que deba dársele a la entrada en vigencia de las normas modificatorias del DFL N° 2 al señalar que las modificaciones al artículo 18 del Decreto con Fuerza de Ley ya transcrito más arriba se aplicarán respecto de los beneficios que puedan gozar los adquirentes de viviendas económicas por las viviendas que adquieran a contar de la fecha establecida en el artículo 5° transitorio, esto es todo lo ya transcrito en relación con dicho artículo.

3.3. Pues bien, el dilema entonces es saber cuándo entran en vigencias las modificaciones al DFL N°2 del año 1959, en relación con las distintas hipótesis establecidas allí, y cuyo análisis podemos resumir de la siguiente forma:

- a) Si no existiese el artículo 5° transitorio de la ley N° 20455, la regla general en materia de entrada en vigencia de las normas jurídicas, es que estas rigen todas las situaciones reguladas por la norma a partir de su publicación en el Diario oficial, esto es, a partir del 31 de julio de 2010 por aplicación del artículo 6°, 7° y 9° del Código Civil.
- b) No obstante lo anterior, existe una norma especial que regula la entrada en vigencia de las normas tributarias y, por ende, se hace excepción al Código Civil, es así como el artículo 3° del Código Tributario precisamente señala que, la ley que modifique una norma impositiva, establezca nuevos impuestos o suprima uno existente "en general" rige desde el día 1° del mes siguiente al de su publicación, con lo cual ya obviamente no entra a regir el día 31 de julio, y en su inciso segundo agrega que si la norma tributaria modifica la tasa de los impuestos anuales "o los elementos que sirven para determinar la base de ellos entrará en vigencia el día 1° de enero del año siguiente al de su publicación, y los impuestos que deban pagarse a contar de esa fecha quedarán afectos a la nueva ley". Es obvio que, en este caso concreto, la ley N° 20455 en su artículo 8° lo que hace es modificar elementos para determinar la base afecta a impuesto a la renta, y por ende, debiera entrar en vigencia a partir del 1° de enero del año siguiente a su publicación en el Diario Oficial<sup>9</sup>. No obstante lo anterior, es posible que la autoridad administrativa pudiera controvertir cuál inciso del artículo 3° del Código Tributario deba aplicarse, pero lo que no cabe duda que no es posible sostener es la no aplicación del artículo 3° del Código Tributario, toda vez que con ello se infringe el principio de legalidad constitucional-

<sup>9</sup> Desde luego altera la base imponible respecto por ejemplo de las rentas de arrendamiento de DFL N° 2 que formen parte de activos de sociedades que antes de la entrada en vigencia de la ley modificatoria eran ingresos no renta y que con la modificación legal serán rentas afectas a primera categoría como cualquiera otra ganancia de capital.

mente recogido en nuestra Carta Fundamental al no dársele aplicación a una norma legal concurrente al efecto.

- c) Sin perjuicio de lo señalado en la letra anterior, y como bien señala el Código Tributario, lo dispuesto en el artículo 3° es “en general” y ello es así porque puede ser que la ley que modifica una norma tributaria traiga en sí misma una norma de entrada en vigencia diferente a la señalada por el artículo 3°, y ello es lo que ocurre a través de las disposiciones transitorias de la ley. Es así como en el artículo 5° transitorio refrendado por el 6° transitorio, se señala que la entrada en vigencia de las normas que modifican el DFL N° 2 del año 1959 entran en vigencia “luego de 3 meses contados desde la publicación de la ley”, es decir, 31 de octubre de 2010 y no 31 de julio de 2010 sin afectarse obviamente para no vulnerar los derechos adquiridos en virtud del contrato ley por los adquirentes respecto de las situaciones anteriores, con lo que no se hace más que repetir lo mismo que el propio DFL N° 2 establece en su texto original.

No obstante ello, hay dos situaciones particulares en que no regiría esta regla de entrada en vigencia, a saber: 1) Los contratos de promesa de compraventa y 2) Los arrendamientos con opción de compra, ambos que se hayan celebrado por escritura pública o instrumentos privados protocolizados (para darle fecha cierta a los instrumentos frente a las partes contratantes y a terceros), siempre y cuando se hayan celebrado con “anterioridad a la fecha de entrada en vigencia de la presente ley”, y siempre que se haya cumplido el requisito del artículo 18 del DFL N° 2, esto es, que se haya reducido con anterioridad a escritura pública el permiso de construcción.

En consecuencia, respecto de las personas naturales o jurídicas que compren viviendas económicas acogidas al DFL N° 2 hasta antes del 31 de octubre de 2010, todas estas adquisiciones estarán cubiertas por la norma de entrada en vigencia diferida que estableció el artículo 5° transitorio de la ley N° 20.455 (luego de 3 meses desde la publicación), pero para el caso de las promesas y los arrendamientos con opción de compra ya no se refiere el artículo transitorio a este diferimiento o vacancia, sino que habla acerca de que en estos casos es a partir de la entrada en vigencia de la presente ley, por lo que no cabría más que aplicar para esos casos el artículo 3° del Código Tributario, esto es, a partir del 1° de enero del año siguiente al de la publicación, en ningún caso podría sostenerse con fundamentos jurídicos sólidos, que a lo que se refiere el artículo 5° transitorio fuera a promesas o arrendamientos con opción de compra al 31 de julio de 2010, fecha de publicación de la ley, ya que no es posible aplicar las vigencias del Código Civil a normas impositivas que tiene reglas especiales.

4. No obstante todo el análisis anteriormente señalado, el SII, en su Circular 57, ha señalado en lo pertinente que las promesas celebradas en el tiempo

intermedio, entre el 31 de julio de 2010 y el 30 de octubre de 2010, deben encontrarse perfeccionadas al 31 de octubre de este año, cuestión que no señala la ley N° 20455, ya que la vigencia de la ley no es el 31 de julio de 2010 o su diferimiento al 31 de octubre, sino que debe operar, como hemos señalado, el artículo 3° del Código Tributario, y a nuestro juicio más precisamente el inciso segundo del artículo 3° al que ya se ha hecho referencia.

Adicionalmente señala que sí se ampara a las promesas y arrendamientos con opción de compra que se hayan celebrado con anterioridad al 31 de julio, fecha de publicación de la ley, no obstante que se ejecuten con posterioridad al 1° de noviembre, hipótesis que nadie esperaba que fuera interpretada por el SII, toda vez que no existe discusión alguna acerca de la procedencia de las franquicias respecto de esas situaciones, toda vez que no se había ni siquiera publicado la ley tributaria que modificaba el DFL N° 2.

5. La Cámara Chilena de la Construcción presentó solicitud de reconsideración al SII respecto de la Circular 57 con el objeto de que se aclarara que las promesas de compraventa celebradas hasta antes del 31 de octubre de 2010 se encontraban amparadas por el DFL N° 2 sin ser afectadas por las modificaciones legales.

6. Por su parte, el SII, mediante ordinario N° 1945 de fecha 26 de octubre de 2010, señaló que el sentido y alcance de la entrada en vigencia de las modificaciones al DFL N° 2 de 1959, establecidas en el artículo 8°, son claros y por ende basta con aplicar el tenor literal de la norma en conformidad con las normas de interpretación generales del derecho común<sup>10</sup>, y el artículo señala que deben haberse válidamente celebrado las promesas con anterioridad a la vigencia de la presente ley. Reiterando el SII que la entrada en vigencia de la ley en este caso se refiere a la fecha de su publicación en el diario oficial, esto es, 31 de julio.

Finalmente, en su parte resolutive, la resolución del SII establece textualmente "la expresión presente ley empleada por el artículo 5° transitorio alude a la ley 20455 que rige desde la fecha de su publicación y no a la fecha de entrada en vigencia de las modificaciones introducidas por la ley 20455 al DFL N° 2". De acuerdo con lo anterior cabe preguntarse y preguntarle al SII ¿por qué en su análisis no incluye la aplicación del artículo 3° del Código Tributario y entiende en su interpretación o aplicación de hermenéutica legal que "presente ley" es a partir de la publicación de la ley N° 20455 como entrada en vigencia? Es precisamente aquí en donde se ratifica la infracción al principio de legalidad cuya primera incursión fue mediante la dictación de la Circular N° 57.

<sup>10</sup> Artículos 19 al 24 del Código Civil.



7. Es indudable que no solo quedan cubiertos los contratos de promesa celebrados antes del 31 de julio de 2010, fecha erradamente interpretada como de entrada en vigencia de la ley tributaria N° 20455, y por ende tampoco es acertado el alcance y contenido que se le da a las promesa celebradas en tiempo intermedio entre el 31 de julio de 2010 y el 30 de octubre del mismo año en que exige que se hayan ejecutado, materializado y trasferido el dominio jurídicamente al promitente comprador antes de la fecha del 30 de octubre, sino que todas aquellas que se celebraren, respetando la entrada en vigencia que el artículo 3° del Código tributario establece, es decir hasta el 31 de diciembre del 2010.