

Santiago, a siete de julio de dos mil nueve.

**VISTOS:**

Con fecha 22 de septiembre de 2008, Dusan Marcos Simunovic Ibáñez y Horacio González Morales, en representación de Estadio Croata S.A., han deducido una acción de inaplicabilidad por inconstitucionalidad respecto del artículo 2º de la Ley N° 17.235, sobre Impuesto Territorial, que se remite al Cuadro Anexo referido a la nómina de exenciones del impuesto territorial, aplicables a los recintos deportivos de carácter particular. Además, interponen la aludida acción respecto del artículo 2º (erróneamente citado como artículo 20) de la Ley N° 20.033, modificatoria de la Ley N° 17.235, en cuanto éste preceptúa que: ***“los recintos deportivos de carácter particular sólo estarán exentos mientras mantengan convenios para el uso gratuito de sus instalaciones deportivas con colegios municipalizados o particulares subvencionados, convenios que para tal efecto deberán ser refrendados por la respectiva Dirección Provincial de Educación y establecidos en virtud del Reglamento que para estos efectos fije el Ministerio de Educación y el Instituto Nacional del Deporte”***.

La gestión en relación a la que se solicita la declaración de inaplicabilidad consiste en el reclamo de avalúo Rol N° 10.214-06 deducido ante el Tribunal Tributario Santiago Oriente, de acuerdo a los artículos 149 y 150 del Código Tributario, sustanciado actualmente por el Tribunal Especial de Alzada.

En cuanto a la primera causal de inaplicabilidad, exponen que aquella parte del artículo 2º de la Ley Nº 20.033 que reza: *"mientras mantengan convenios para el uso gratuito de sus instalaciones deportivas con colegios municipalizados o particulares subvencionados"* vulneraría el artículo 19 Nº 2º de la Carta Política. Indican que la contravención acusada se produce como consecuencia de las condiciones establecidas en el cuadro contenido en el artículo 4º del Reglamento Nº 13, del Ministerio de Educación -que *"Reglamenta suscripción de convenios para los efectos de lo dispuesto en el cuadro anexo nómina de exenciones al impuesto territorial, párrafo I, exención del 100%, letra B, número 3 de la ley Nº 17.235"*-, publicado el 10 de marzo de 2006. A su juicio, estas condiciones, aplicables de acuerdo al precepto legal citado, suponen el establecimiento de diferencias arbitrarias entre los distintos propietarios de los recintos deportivos.

Precisan al respecto que los diversos clubes deportivos de las colonias extranjeras establecidas en Chile son de distintas extensiones y capacidades, por lo que la cesión del uso gratuito de sus instalaciones dispuesta por la ley y desarrollada en el reglamento, implica profundas diferencias en la magnitud y peso de la carga que los propietarios deben soportar. Explican que en el caso del Estadio Croata, que es un club pequeño, la cesión exigida conlleva la paralización del uso de las instalaciones deportivas por los asociados y, por consiguiente, la cesación de actividades. El precepto legal reprochado, entonces, representaría una privación de la posibilidad de desarrollar el objetivo social que

motivó la formación del Estadio Croata o, lo que es lo mismo, supondría la abrogación de la exención que lo favorece de conformidad a la ley. Alegan que, en cambio, para los estadios de mayor envergadura, la aplicación de la disposición impugnada sólo importaría una simple limitación al dominio.

Exponen que una segunda causal de inaplicabilidad consiste en la contravención al artículo 19, N° 20°, de la Constitución. Argumentan que la norma impugnada, al ordenar que los convenios sean establecidos en virtud de un reglamento, contraviene aquella disposición fundamental, pues no respetaría el principio de reserva legal tributaria al dejar en manos de la mera discrecionalidad de la Administración la concurrencia de los requisitos para obtener la exención territorial. Solicitan al Tribunal que, sobre la base de los mismos razonamientos consignados en su sentencia Rol N° 718, de 26 de noviembre de 2007, que se reproducen, declare inaplicable por inconstitucional la expresión *“y establecidos en virtud del reglamento que para estos efectos fije el Ministerio de Educación y el Instituto Nacional del Deporte”*, a que alude el artículo 2° de la Ley N° 20.033.

Por resolución de 14 de noviembre de 2008, la Segunda Sala de este Órgano Jurisdiccional declaró admisible el requerimiento de autos, pasando los antecedentes al pleno para su posterior sustanciación.

Con fecha 9 de diciembre de 2008, el Abogado Jefe del Departamento de Defensa Judicial del Servicio de Impuestos Internos presentó sus observaciones al requerimiento.

En relación al primer motivo de inaplicabilidad, alega que no se aprecian como concurrentes las razones invocadas por los requirentes a fin de sostener la presunta inconstitucionalidad. Indica que el artículo 4º del Reglamento, posibilita que los recintos deportivos particulares accedan a una exención del pago del Impuesto Territorial. Con tal objeto, establece una tabla que determina las horas por las que deben facilitarse mensualmente las instalaciones deportivas a los colegios municipalizados y dicha tabla se encuentra diseñada en directa proporción con el número de instalaciones que cada institución posea. Agrega que los requirentes, si bien han alegado un trato discriminatorio en relación a los demás "estadios de colonia", no han entregado los antecedentes mínimos necesarios a fin de observar en qué consistiría dicha iniquidad. Precisa que, no obstante lo señalado, un análisis en abstracto de las cifras horarias contenidas en el reglamento permite apreciar que, en caso alguno, el Estadio Croata se vería impedido de ser utilizado por sus socios.

Concluye de todo lo anterior que de ninguna manera el artículo 4º del Reglamento impone una obligación arbitraria. Agrega que, en todo caso, mal podría ser arbitraria la imposición, atendido que la norma no contiene una obligación a cumplir por parte de los destinatarios, puesto que éstos pueden optar por pagar el impuesto o por cumplir las exigencias establecidas en la Ley N° 17.235, a fin de obtener la exención. A mayor abundamiento, recalca que no podría existir algún tipo de arbitrariedad, ya que la forma en que se ha establecido la opción para disfrutar de la exención se ha efectuado

de conformidad a la ley y mediante un procedimiento racional y justo. Lo anterior, atendido que se determina el tiempo destinado a facilitar las instalaciones deportivas en directa relación con la cantidad de instalaciones que posea el recinto deportivo. Así, se consideraría la capacidad contributiva del sujeto pasivo del impuesto.

Respecto al segundo motivo de inaplicabilidad, indica que el requerimiento, en esta parte, adolece de defectos formales y sustantivos que lo harían inadmisibles.

En primer lugar, fundamenta esta afirmación señalando que el requerimiento de autos, a diferencia de lo establecido por la jurisprudencia del Tribunal Constitucional, no invoca los preceptos constitucionales transgredidos ni argumenta el modo en que la aplicación del precepto legal produciría resultados contrarios a ellos. Precisa que el requerimiento lo único que hace es transcribir literalmente diversos considerandos de un fallo dictado por esta Magistratura, sin explicar de manera concreta de qué modo se produce la infracción constitucional. Así las cosas, no cumpliría con el requisito constitucional de estar razonablemente fundado.

En segundo lugar, expone que el requerimiento adolece de defectos sustantivos. Explica que lo que han intentado los requirentes es reprochar la remisión normativa al Reglamento -contenido en el Decreto N° 13, del Ministerio de Educación- efectuada por el N° 3, letra b), del Párrafo I del Cuadro Anexo Exenciones al Impuesto Territorial -de la Ley N° 17.235, modificada por la Ley

Nº 20.033-. De esta manera, lo que se estaría impugnando es la potestad reglamentaria que posee la Administración.

Precisa, en este punto, que no puede desconocerse que los impuestos son materia de ley, ni tampoco la validez de las argumentaciones del Tribunal Constitucional, en orden a que existe un dominio legal mínimo impuesto por el principio de legalidad, sobre el cual puede operar válidamente el reglamento de ejecución. No obstante, aduce que es lícito que el propio legislador se remita al reglamento a fin de completar la regulación de un determinado aspecto, siempre y cuando no se afecten los elementos esenciales del tributo, esto es, el hecho gravado, la base imponible, la tasa, el sujeto pasivo de la obligación tributaria y las situaciones de exención.

Alega que, sin embargo, no coincide con lo resuelto por el Tribunal Constitucional en el fallo citado por los requirentes. A su entender, la remisión que efectúa el precepto reprochado se ajusta plenamente a lo requerido constitucionalmente. Precisa que no se vulnerarían las disposiciones fundamentales que establecen el dominio mínimo legal, ya que la ley regula cada uno de los aspectos esenciales de la exención. Argumenta esta afirmación señalando que el legislador ha determinado el tributo que puede ser objeto de exención, esto es, el impuesto territorial; ha establecido los sujetos que pueden ser objeto de exención, pues el beneficio se establece para los recintos deportivos, y ha determinado con precisión el monto a que alcanza la exención, esto es, el 100% del impuesto. Finalmente, la ley ha indicado el presupuesto necesario a fin de acceder a la exención, cual es el mantener convenios para el uso gratuito de las

instalaciones deportivas con colegios municipalizados o subvencionados.

Se ordenó traer los autos en relación y, con fecha dos de abril del año en curso, se procedió a la vista de la causa oyendo los alegatos del abogado de los requirentes y el del Servicio de Impuestos Internos.

Con fecha dos de abril de 2009, esta Magistratura decretó como medida para mejor resolver que se remitiera copia autorizada de la causa Rol N° 10.214-06, sustanciada por el Tribunal Tributario Santiago Oriente. La referida copia fue recibida el día 27 de abril del año en curso.

**CONSIDERANDO:**

**I.- LOS VICIOS DE INCONSTITUCIONALIDAD PLANTEADOS.**

**PRIMERO:** Que el artículo 93, inciso primero, N° 6°, de la Constitución Política de la República dispone que es atribución del Tribunal Constitucional *“resolver, por la mayoría de sus miembros en ejercicio, la inaplicabilidad de un precepto legal cuya aplicación en cualquier gestión que se siga ante un tribunal ordinario o especial, resulte contraria a la Constitución”*;

**SEGUNDO:** Que la misma norma constitucional expresa en su inciso decimoprimeró que, en este caso, *“la cuestión podrá ser planteada por cualquiera de las partes o por el juez que conoce del asunto”* y agrega que *“corresponderá a cualquiera de las salas del Tribunal declarar, sin ulterior recurso, la admisibilidad de la cuestión siempre que verifique la existencia de una gestión pendiente ante el tribunal ordinario o especial, que la aplicación del precepto legal impugnado pueda resultar decisivo en la resolución de un asunto, que la*

*impugnación esté fundada razonablemente y se cumplan los demás requisitos que establezca la ley”;*

**TERCERO:** Que, de este modo, para que prospere la acción de inaplicabilidad es necesario que concurran los siguientes requisitos: a) que se acredite la existencia de una gestión pendiente ante un tribunal ordinario o especial; b) que la solicitud sea formulada por una de las partes o por el juez que conoce del asunto; c) que la aplicación del precepto legal en cuestión pueda resultar decisiva en la resolución de un asunto y sea contraria a la Constitución Política de la República; d) que la impugnación esté fundada razonablemente, y e) que se cumplan los demás requisitos legales;

**CUARTO:** Que, en relación al primer requisito, en el requerimiento de autos se solicita la inaplicabilidad de diversos preceptos legales, en la gestión judicial constituida por el reclamo de avalúo Rol N° 10.214-06, deducido ante el Tribunal Tributario Santiago Oriente de acuerdo a los artículos 149 y 150 del Código Tributario. Actualmente, se sustancia ante el Tribunal Especial de Alzada, en virtud de haberse apelado la resolución del Tribunal Tributario, por lo que existe gestión pendiente que se sigue ante un tribunal especial;

**QUINTO:** Que, en relación al segundo requisito, la inaplicabilidad ha sido formulada por el contribuyente afectado, a su vez demandante en el reclamo de avalúo y apelante, por lo que tiene la calidad de parte en la gestión referida en el considerando anterior;

**SEXTO:** Que, en el caso de autos, se reprochan dos preceptos legales que pueden resultar decisivos para la resolución del asunto. En primer lugar, se solicita la



inaplicabilidad del artículo 2º de la Ley N° 17.235, que se remite al Cuadro Anexo referido a la nómina de exenciones del impuesto territorial. En segundo lugar, se impugna el artículo 2º de la Ley N° 20.033 -modificatorio del Cuadro Anexo-, cuyo texto reza de la manera que sigue:

*"Reemplázanse los Cuadros Anexos N° 1 y 2 de la Ley 17.235 sobre Impuesto Territorial, por el siguiente "Cuadro Anexo", y deróganse las normas legales que hayan establecido exenciones al impuesto territorial y que, como consecuencia de la conformación de este nuevo Cuadro Anexo, han sido suprimidas:*

*CUADRO ANEXO*

*Nómina de Exenciones al Impuesto Territorial*

*I. EXENCIÓN DEL 100%*

*(...)B) Los siguientes Bienes Raíces mientras se cumpla la condición que en cada caso se indica:*

*(...) 3) Bienes raíces que cumplan con las disposiciones del artículo 73º de la Ley N° 19.712, del Deporte. No obstante, los recintos deportivos de carácter particular **sólo estarán exentos mientras mantengan convenios para el uso gratuito de sus instalaciones deportivas con colegios municipalizados o particulares subvencionados**, convenios que para tal efecto deberán ser refrendados por la respectiva Dirección Provincial de Educación y **establecidos en virtud del Reglamento que para estos efectos fije el Ministerio de Educación y el Instituto Nacional del Deporte"***;

**SÉPTIMO:** Que los actores pretenden la inaplicabilidad de las disposiciones legales impugnadas por la eventual vulneración del artículo 19, números 2º y

20º, de la Carta Fundamental, que produciría su aplicación en la gestión judicial descrita en el considerando cuarto;

**OCTAVO:** Que de lo dicho se desprende que en la especie han concurrido todas las exigencias y requisitos constitucionales y legales para que este Tribunal se pronuncie sobre el problema de fondo planteado por los requirentes. Así, corresponde analizar, en esta fase, los razonamientos jurídicos de las partes y la veracidad de las infracciones constitucionales denunciadas respecto del precepto legal aplicable a la referida gestión judicial;

## **II.- INFRACCIÓN A LA IGUALDAD ANTE LA LEY.**

**NOVENO:** Que, a juicio de los requirentes, vulnerarían el artículo 19, N° 2º, de la Ley Fundamental tanto la aplicación del artículo 2º de la Ley N° 17.235 y del artículo 2º de la Ley N° 20.033 -en la parte que reza: *"mientras mantengan convenios para el uso gratuito de las instalaciones deportivas con colegios municipalizados o particulares subvencionados"*- como su respectiva complementación reglamentaria;

**DÉCIMO:** Que los requirentes fundan la conculcación denunciada argumentado que los preceptos legales impugnados y su desarrollo reglamentario -efectuado por el Decreto N° 13 del Ministerio de Educación, de 10 de marzo de 2006, que *"Reglamenta suscripción de convenios para los efectos de lo dispuesto en el cuadro anexo nómina de exenciones al impuesto territorial, párrafo I, exención del 100%, letra B, número 3 de la ley N° 17.335"*-, disponen la cesión del uso gratuito de las instalaciones deportivas sin atender a las distintas

capacidades y extensiones de los diversos estadios de las colonias extranjeras. Generarían así una diferencia arbitraria en la magnitud y peso de la carga que estos recintos deben soportar, pues, para los estadios de mayor envergadura, la cesión supondría una simple limitación al dominio, en cambio, para los estadios pequeños como el Estadio Croata, implicaría que los asociados no puedan hacer uso de las instalaciones deportivas;

**DECIMOPRIMERO:** Que, antes de examinar el reproche de que trata el presente capítulo, es menester considerar que el artículo 2º de la Ley N° 17.235 simplemente se remite al cuadro anexo que contiene las exenciones del impuesto territorial, sin regular por sí mismo las condiciones que permiten obtener esos beneficios ni efectuar delegación alguna a la potestad reglamentaria de ejecución, por lo que los razonamientos de este Tribunal no podrán destinarse a dilucidar ninguna de las pretensiones de inaplicabilidad hechas valer a su respecto por los requirentes;

**DECIMOSEGUNDO:** Que la igualdad ante la ley se encuentra asegurada en el artículo 19, N° 2º, de la Constitución Política de la República, conforme al cual se asegura a todas las personas:

*"La igualdad ante la ley. En Chile no hay persona ni grupo privilegiados. En Chile no hay esclavos y el que pise su territorio queda libre. Hombres y mujeres son iguales ante la ley.*

*Ni la ley ni autoridad alguna podrán establecer diferencias arbitrarias";*

**DECIMOTERCERO:** Que este Tribunal, en diversos pronunciamientos, entendió que la igualdad ante la ley

*"consiste en que las normas jurídicas deben ser iguales para todas las personas que se encuentren en las mismas circunstancias y, consecuentemente, diversas para aquellas que se encuentren en situaciones diferentes. No se trata, por consiguiente, de una igualdad absoluta sino que ha de aplicarse la ley en cada caso conforme a las diferencias constitutivas del mismo. La igualdad supone, por lo tanto, la distinción razonable entre quienes no se encuentren en la misma condición".* En esa línea, se ha concluido que *"la razonabilidad es el cartabón o standard de acuerdo con el cual debe apreciarse la medida de igualdad o la desigualdad"*. (Roles N°s 28, 53, 219, 755, 790 y 986). A mayor abundamiento, esta Magistratura también ha sentenciado que no basta con que la justificación de las diferencias sea razonable, sino que también debe ser objetiva, es decir, deben existir presupuestos objetivos que justifiquen el tratamiento del legislador. Además, ha precisado que para poder determinar si se infringe o no la igualdad ante la ley, debe atenderse a la finalidad del legislador para intervenir el derecho fundamental de que se trate, finalidad que debe ser adecuada, necesaria y tolerable para el destinatario de la misma. En otras palabras, la igualdad ante la ley supone analizar si la diferenciación legislativa obedece a fines objetivos y constitucionalmente válidos. De este modo, resulta sustancial efectuar un examen de racionalidad de la distinción; a lo que debe agregarse la sujeción a la proporcionalidad, teniendo en cuenta las situaciones fácticas, la finalidad de la ley y los derechos afectados (roles N°s 755 y 790);

**DECIMOCUARTO:** Que, de conformidad a la abundante jurisprudencia emanada de este Tribunal, la actual acción de inaplicabilidad dice relación con el examen concreto de si un determinado precepto legal invocado en una gestión judicial pendiente y correctamente interpretado producirá efectos o resultados contrarios a la Constitución; lo que indudablemente importa una sustancial diferencia con el régimen vigente en Chile entre los años 1925 y 2005, en el que la Corte Suprema efectuaba una confrontación abstracta y universal entre el precepto reprochado y la preceptiva constitucional;

**DECIMOQUINTO:** Que la diferencia anotada en el considerando precedente deja de manifiesto que las características y circunstancias particulares y precisas del caso concreto de que se trate, han adquirido, en el actual texto constitucional, una relevancia sustancialmente mayor de la que debía atribuírseles antes de 2005. En efecto, ahora, la decisión jurisdiccional de esta Magistratura ha de recaer en la conformidad o contrariedad con la Constitución que la aplicación del precepto impugnado pueda tener en cada caso concreto *sub lite*, lo que no implica, necesariamente, una contradicción abstracta y universal con la preceptiva constitucional;

**DECIMOSEXTO:** Que, sin embargo, el reproche formulado por los requirentes se caracteriza más bien por ser de carácter teórico y abstracto. Se limita a afirmar de manera genérica una vulneración al principio de isonomía -en su vertiente de dar un trato diferente a quienes se encuentran en situaciones diversas-, sin precisar ni acreditar de manera detallada y suficiente las

circunstancias que configurarían la reseñada arbitrariedad. En efecto, de la lectura del requerimiento y de los argumentos vertidos en estrados consta que los requirentes sólo alegaron que la aplicación de la norma impugnada -al no considerar las distintas capacidades y extensiones de los diversos estadios- produciría una diferencia arbitraria en la magnitud y peso de la carga que los distintos estadios deben soportar; mas, no entregaron antecedente alguno que permita a esta Magistratura apreciar y comprobar de qué manera la cesión del uso gratuito de las instalaciones deportivas supone el cese de actividades para el Estadio Croata y una simple limitación al dominio para otros estadios de mayor envergadura;

**DECIMOSÉPTIMO:** Que, sin perjuicio de lo razonado precedentemente, es menester tener presente que, en sede de inaplicabilidad, el Tribunal Constitucional sólo es competente para pronunciarse sobre los efectos contrarios a la Ley Fundamental que produce la aplicación de un precepto legal determinado. Así las cosas, escapan del ámbito de su competencia y, por consiguiente, no se considerarán, las argumentaciones de las partes referidas a los efectos inconstitucionales de la aplicación de normas reglamentarias, las que corresponden sean analizadas, en su caso, en el proceso contencioso administrativo que corresponda;

**DECIMOCTAVO:** Que, considerando que la impugnación se encuentra dirigida más bien al Decreto N° 13 del Ministerio de Educación, que reglamenta la suscripción de convenios para obtener la exención al impuesto territorial, y atendido que no entrega a este Tribunal

antecedentes concretos que permitan constatar que la aplicación del precepto legal impugnado vulnera el derecho a la igualdad ante la ley, resulta evidente que la acción de autos no puede prosperar en relación al presente capítulo, y así se declarará;

### **III.- RESERVA LEGAL Y POSIBILIDAD DE REMISIÓN A LA POTESTAD REGLAMENTARIA DE EJECUCIÓN EN MATERIA TRIBUTARIA.**

**DECIMONOVENO:** Que los requirentes, sobre la base de los razonamientos que en esta materia ha entregado la jurisprudencia del Tribunal Constitucional, han cuestionado la constitucionalidad de la aplicación de la frase *"establecidos en virtud del Reglamento que para estos efectos fije el Ministerio de Educación y el Instituto Nacional del Deporte"* -también contenida en el artículo 2º de la Ley N° 20.033-. Alegan que la norma contraviene el artículo 19, N° 20º, de la Ley Fundamental, pues violenta el principio de legalidad en materia tributaria al dejar en manos de la mera discrecionalidad de la autoridad administrativa la concurrencia de los requisitos para obtener la exención territorial;

**VIGÉSIMO:** Que el numeral 20º del artículo 19 de la Constitución Política de la República señala:

*"La Constitución asegura a todas las personas (...)*

*20º. 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.*

*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 afectados a fines propios de la defensa nacional. Asimismo, podrá 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”;*

**VIGESIMOPRIMERO:** Que, en cuanto al principio de legalidad, es del caso precisar que, tal como ya lo ha señalado latamente esta Magistratura (roles N°s 718, 759, 773), éste emana de lo dispuesto en los artículos 6° y 7° de la Ley Fundamental, que fijan el ámbito de actuación de los órganos estatales y, por consiguiente, del legislador. En materia tributaria, se encuentra consagrado en los artículos 19, N° 20°, 63 y 65 de la Constitución, y su significado y alcance ha sido precisado por este Tribunal en orden a que los elementos de la obligación tributaria deben quedar suficientemente fijados y determinados en la ley, lo que en definitiva dice relación con el hecho imponible, los sujetos obligados al pago, el procedimiento para determinar la base imponible, la tasa, las situaciones de exención y las infracciones. Se trata de un principio que de acuerdo a sus orígenes históricos se encuentra fuertemente vinculado al principio de la soberanía nacional y que, en el ámbito tributario, importa la exigencia de que una ley sea la que determine las cargas fiscales que se deben



soportar, así como que el contribuyente pueda conocer con suficiente precisión el alcance de sus obligaciones fiscales, de manera que no quede margen a la arbitrariedad;

**VIGESIMOSEGUNDO:** Que, respecto a la posibilidad de remisión a la potestad reglamentaria de ejecución de algunos aspectos normativos no esenciales o de detalle, esta Magistratura ha sentenciado que el principio de legalidad supone que las condiciones esenciales de la obligación tributaria deben ser al menos determinables según la ley, al punto de excluir toda discrecionalidad de la autoridad administrativa para su configuración. Así, sólo cabe a la potestad reglamentaria de ejecución desarrollar los aspectos de detalle técnico que, por su propia naturaleza, el legislador no puede regular, pero que sí debe delimitar con suficiente claridad y determinación;

**VIGESIMOTERCERO:** Que, conforme a lo que ya ha expresado este Órgano Jurisdiccional, según el Diccionario de la Real Academia de la Lengua, exención es la *“franqueza y libertad que uno goza para eximirse de algún cargo u obligación”* (Diccionario de la Real Academia de la Lengua, 1992, p. 932). A su vez, la exención fiscal es aquella ventaja fiscal de la que por ley se beneficia un contribuyente y en virtud de la cual es exonerado del pago total o parcial de un tributo;

**VIGESIMOCUARTO:** Que la doctrina especializada, a su turno, ha indicado que la exención es *“el efecto de ciertas normas en cuya virtud determinados supuestos incluidos en el ámbito del hecho imponible del tributo, no llegan, sin embargo, a producir las consecuencias*

*jurídicas que derivan de éste y que se resumen en el nacimiento de la obligación tributaria".* (Carmelo Lozano Serrano, Exenciones tributarias y derechos adquiridos, 1988, p. 18). Constituye en definitiva *"el efecto de ciertos supuestos de hecho incluidos en el ámbito del hecho imponible cuya realización, pese a ello, no da lugar al surgimiento de la obligación tributaria de pago, constituyendo, pues, una excepción a los efectos normales derivados de la realización de aquél".* (Juan Martín Queralt y otros, Curso de Derecho Financiero y Tributario, 1999, p. 294). También se ha señalado que la exención importaría *"la eliminación del nacimiento de una obligación tributaria que en caso de no existir la exención, llegaría a producirse como consecuencia de la realización de un determinado hecho".* (Fernando Sainz de Bujanda, Lecciones de Derecho Tributario, 1993, p. 211);

**VIGESIMOQUINTO:** Que, como ya se ha explicitado en anteriores pronunciamientos, la circunstancia de que un determinado contribuyente o, en su caso, una actividad o un bien específico se encuentre exento del pago de un determinado tributo, debe encontrarse suficientemente establecida en una ley, al tenor del principio de reserva legal consagrado en los artículos 19, N° 20°, 63 y 65 de la Constitución Política de la República;

**VIGESIMOSEXTO:** Que, ciertamente, se trata de una materia que también debe quedar reservada al legislador, puesto que la Constitución -en su artículo 19, N°s 2° y 22°- prohíbe cualquier discriminación arbitraria, de modo que *"las discriminaciones establecidas en cuanto a la circunstancia de exonerar a ciertos contribuyentes de la obligación de pago, debe ajustarse en su total contenido*

*a los principios de legalidad e igualdad tributaria".* (Bárbara Meza E. y David Ibaceta M., El principio constitucional de legalidad en materia tributaria, Cuadernos del Tribunal Constitucional N° 37, 2007, p. 142). En otras palabras, *"corresponde entonces que la ley consagre efectivamente las exoneraciones y que no deje librada a la voluntad discrecional del Poder Ejecutivo la posibilidad de otorgarlas"*. (Juan Carlos Peirano Facio, Protección Constitucional de los Contribuyentes, 2000, p. 81). Y es que -evidentemente- poco o nada valdría el principio de reserva legal tributaria si las obligaciones establecidas en virtud de una ley pudieran ser modificadas o, más bien, suprimidas por un simple acto administrativo. Es por lo mismo que, se ha señalado, la única forma válida de legislar en materia de exenciones tributarias es la de *"señalarlas íntegramente, en cuanto a sus tipos, en la ley, determinando el género de éstas, los requisitos de su procedencia y las condiciones que debe reunir el contribuyente para beneficiarse con ellas, de esta forma podrá más tarde la Administración realizar un proceso de selección de los contribuyentes y de los casos en que procede aplicar la exención, para lo cual la Administración tributaria deberá sujetarse a los, ya comentados, conceptos indeterminados"*. (Meza e Ibaceta, ob. cit., p. 143). Así las cosas, resulta concordante con el principio de reserva legal tributaria el que todas las exenciones y, en general, los beneficios tributarios, como igualmente su modificación o eliminación -al tenor de lo prescrito en el artículo 19, N°s 20° y 22° de la Constitución Política de la República-, queden suficientemente establecidos por el legislador. Una tesis

contraria, como se ha sostenido, *"implicaría una inaceptable asimetría en la medida que unas actuaciones - establecimiento de las exenciones- quedarían cubiertas por la reserva legal, en tanto que en el resto - modificación y supresión- no ocurriría lo propio"*. (Clemente Checa González, Interpretación y aplicación de las normas tributarias -análisis jurisprudencial-, 1998, p. 166). En síntesis, como se ha precisado sobre el alcance de este punto, *"las exenciones constituyen, en esencia, elementos que por consideraciones objetivas o subjetivas determinan un tratamiento especial o, si se quiere, no igualitario. Por ello no puede ser sino el legislador el que determine su procedencia y los elementos en que se funda"*. (Víctor Manuel Avilés Hernández, Legalidad Tributaria, p. 107). En definitiva, sólo en virtud de una ley, de iniciativa exclusiva del Presidente de la República, cuya discusión debe originarse en la Cámara de Diputados, se puede establecer tributos o, por el contrario, eximirse de los mismos o modificarse su alcance;

**VIGESIMOSÉPTIMO:** Que, sin perjuicio de lo anterior y como se ha analizado en el considerando 22º del presente fallo, no resulta constitucionalmente reprochable que el legislador remita a la autoridad administrativa la precisión de detalle de algunos conceptos. Sin embargo, como se ha consignado, *"los conceptos deben ser determinables según la ley al punto de excluir toda discrecionalidad y establecer una sola solución jurídicamente procedente"*. (Víctor Manuel Avilés Hernández, Legalidad Tributaria, p. 58). En concordancia con ello es que los tribunales superiores de justicia han

reiterado que una exención establecida por la ley no puede ser modificada o adicionada con nuevos requisitos por un texto reglamentario (Corte de Apelaciones de La Serena, 24 de septiembre de 1981). A su turno, la Corte Suprema ha señalado como improcedente el establecimiento de requisitos en materia de exención por la autoridad administrativa, por tratarse de situaciones de reserva legal. (Revista de Derecho y Jurisprudencia, 1984, Tomo 81, N° 2, sec. 5ª., p. 110; 1985, Tomo 82, N° 1, sec. 5ª., p. 59; Tomo 85, N° 2, sec. 5ª., p. 178, y Gaceta Jurídica N° 81, 1987, p. 33, y N° 98, 1998, p. 26);

**VIGESIMOCTAVO:** Que la disposición legal impugnada establece que, como regla general, los bienes raíces de uso deportivo se encuentran exentos del pago del impuesto territorial e igualmente los recintos deportivos de carácter particular, pero en este último caso se exige la concurrencia de una condición, cual es la existencia de convenios cuyo establecimiento queda entregado a la potestad reglamentaria del Ministerio de Educación y del Instituto Nacional del Deporte y que -a mayor abundamiento- deben ser refrendados por la respectiva Dirección Provincial de Educación;

**VIGESIMONOVENO:** Que, como se sabe, las modificaciones legales efectuadas con motivo de la dictación de la Ley N° 20.033 apuntaban a *“una racionalización del beneficio de la exención por impuesto territorial de las actividades económicas que producen rentas y están vinculadas a la educación y el deporte”*, aspirándose a *“fortalecer el principio de equidad en el pago del tributo”* (Mensaje Presidencial, Boletín N° 2892). Así, se exoneraba del pago del tributo a los

establecimientos destinados a la educación y al deporte en la parte destinada exclusivamente a estos fines, siempre que no produjeran una renta distinta de dichos propósitos. La Cámara de Diputados, sin embargo, agregó la exigencia de *“convenios de uso gratuito con los colegios subvencionados, refrendados por la Dirección Provincial de Educación”*. De este modo, la firma de un convenio fue considerada como una condición necesaria para el no pago de contribuciones. El Senado rechazó dicho texto, exigiendo sólo que los bienes raíces cumplieran con los requisitos dispuestos en el artículo 73 de la Ley N° 19.712, Ley del Deporte, norma esta última que declara exentos a las canchas, estadios y otros recintos en que se practique deportes, previo informe favorable del Instituto Nacional del Deporte. Como una forma de superar la divergencia producida, el Ejecutivo propuso una indicación mediante la cual reprodujo el texto aprobado por el Senado, restringiendo la exención, en lo que se refiere a los recintos deportivos particulares, *“a la condición de que éstos celebren convenios para el uso gratuito de sus instalaciones deportivas con colegios municipalizados o particulares subvencionados”*, debiendo los referidos convenios *“ser refrendados por la respectiva Dirección Provincial de Educación y sujetos a las normas de un reglamento dictado conjuntamente por el Ministerio de Educación y el Instituto Nacional del Deporte”*. Incluso se dejó constancia de que *“los recintos deportivos aludidos incluyen a las instalaciones deportivas de los denominados clubes de colonia”*. (Informe de la Comisión Mixta, 16 de mayo de 2005, Boletín N° 2892-06). Sobre el

alcance del acuerdo, el Diputado señor Montes destacó que al tenor de la norma aprobada *“los clubes deportivos sólo estarán exentos de contribuciones mientras mantengan convenios para el uso gratuito de sus instalaciones deportivas con colegios municipalizados o particulares subvencionados”*; de modo tal que *“paga contribuciones si no tiene un convenio para prestar sus instalaciones deportivas de manera gratuita a dichos colegios”* (sesión N° 76, de 17 de mayo de 2005). A su vez, el Senador señor Larraín consignó que la disposición aprobada *“se relaciona con la exención de contribuciones de bienes raíces referidas a recintos deportivos, precisándose la norma y facilitándose el uso por parte de los establecimientos educacionales”* (sesión N° 54, de 18 de mayo de 2005);

**TRIGÉSIMO:** Que, sin perjuicio de lo reseñado respecto de la historia fidedigna de la disposición, como puede apreciarse, el legislador no ha establecido parámetros objetivos y precisos a los que deba sujetarse la autoridad administrativa para determinar la concurrencia de la situación de exención del impuesto territorial, todo lo cual ciertamente contraviene el principio de legalidad tributaria consagrado en el artículo 19, N° 20°, de la Constitución Política de la República;

**TRIGESIMOPRIMERO:** Que, en efecto, como lo señala la disposición legal que se impugna, los referidos convenios serán **“establecidos en virtud del Reglamento”** que al respecto dicte la autoridad administrativa, lo que supone -en el hecho- que las condiciones para poder gozar de la exención estarán fijadas en una norma infralegal, lo que

contraviene lo dispuesto en los artículos 19, N° 20°, 63 y 65 de la Constitución Política de la República;

**TRIGESIMOSEGUNDO:** Que, contrariamente a lo señalado por la defensa fiscal, es posible apreciar que el precepto legal que se impugna contiene una remisión normativa pura y simple a la potestad reglamentaria de ejecución, sin señalamiento de pauta alguna a la que deba sujetarse la autoridad administrativa, lo que repugna al principio de legalidad tributaria, en los términos que se ha señalado en el presente fallo. Así, al tenor del precepto legal que se cuestiona, será el Reglamento el que establecerá -por sí y ante sí- las condiciones y características que deban reunir los convenios que corresponda suscribir a los recintos deportivos particulares para que en definitiva puedan gozar de la exención del pago del impuesto territorial, limitándose a indicar exclusivamente que el sujeto beneficiario del uso gratuito de las instalaciones será un colegio municipalizado o, en su caso, un particular subvencionado;

**TRIGESIMOTERCERO:** Que, adicionalmente, no debe olvidarse, como lo ha sostenido reiteradamente este Tribunal, que las disposiciones legales que regulen el ejercicio de los derechos fundamentales deben reunir los requisitos de "determinación" y "especificidad". El primero *"exige que los derechos que puedan ser afectados se señalen, en forma concreta, en la norma legal"*. El segundo requiere que la ley *"indique, de manera precisa, las medidas especiales que se pueden adoptar con tal finalidad"* (Rol N° 235, consid. 40°). A su turno, si bien la potestad reglamentaria de ejecución de ley es la única



que resulta procedente invocar en relación con las limitaciones y obligaciones intrínsecas a la función social de la propiedad, como lo ha señalado esta Magistratura, *“ella puede ser convocada por el legislador, o ejercida por el Presidente de la República, nada más que para reglar cuestiones de detalle, de relevancia secundaria o adjetiva, cercana a situaciones casuísticas o cambiantes, respecto de todas las cuales la generalidad, abstracción, carácter innovador y básico de la ley impiden o vuelven difícil regular”* (Rol N° 370, consid. 23°). En consecuencia con lo anterior, no cabe la remisión normativa genérica y sin delimitación alguna a la potestad reglamentaria. Por lo mismo, como se ha precisado, *“no puede la ley, por ende, reputarse tal en su forma y sustancia si el legislador ha creído haber realizado su función con meros enunciados globales, plasmados en cláusulas abiertas, o a través de fórmulas que se remiten, en blanco, a la potestad reglamentaria, sea aduciendo o no que se trata de asuntos mutables, complejos o circunstanciales. Obrar así implica, en realidad, ampliar el margen limitado que cabe reconocer a la discrecionalidad administrativa, con detrimento ostensible de la seguridad jurídica”*. (Rol N° 370, consid. 19°). No debe olvidarse, por lo demás, que de conformidad a lo establecido en el artículo 19, N° 22°, de la Constitución Política de la República, sólo compete al legislador establecer beneficios o gravámenes especiales, teniendo presente -como nos lo recuerda la doctrina especializada- que la historia fidedigna de dicha norma constitucional demuestra que su intención fue *“eliminar la posibilidad de que la Administración*

*estableciera beneficios para personas, entes o actividades determinados, y que en este supuesto los beneficios o gravámenes deben establecerse por ley".* (Mario Verdugo M. y otros, Derecho Constitucional, Tomo I, p. 294);

**TRIGESIMOCUARTO:** Que, como ha quedado explicado en las consideraciones precedentes, si bien el legislador ha señalado que para gozar de la exención del pago del impuesto territorial es menester la existencia de convenios que permitan el uso de las instalaciones deportivas a estudiantes de colegios municipalizados o particulares subvencionados, ello no aparece delimitado de manera clara y precisa y, lo que es peor, queda reservado a la mera discrecionalidad de la autoridad administrativa, a quien se faculta para establecer las condiciones de los referidos acuerdos, de manera tal que, en definitiva, la exoneración de la obligación tributaria será fijada en la forma, extensión y modalidad que determine la potestad reglamentaria, con clara infracción de la Constitución Política de la República y del principio de reserva legal tributaria, y así se declarará, habida consideración que el legislador no le fijó parámetros, límites o criterio alguno a la norma infralegal para su adecuada concurrencia, en los términos explicitados en la presente sentencia.

**Y VISTO** lo dispuesto en los artículos 6º, 7º, 19, N°s. 2º y 20º, 63, 65, 93 y demás citados de la Constitución Política y en las disposiciones pertinentes de la Ley N° 17.997, Orgánica Constitucional del Tribunal Constitucional,

**SE RESUELVE: QUE SE ACOGE EL REQUERIMIENTO DE INAPLICABILIDAD DEDUCIDO A FOJAS 1**, sólo en cuanto se declara inaplicable, en la causa sobre reclamo de avalúo Rol N° 10.214-06, interpuesto ante el Tribunal Tributario Santiago Oriente y que se sustancia actualmente ante el Tribunal Especial de Alzada, las expresiones *“y establecidos en virtud del Reglamento que para estos efectos fije el Ministerio de Educación y el Instituto Nacional del Deporte”*, a que alude el artículo 2° de la Ley N° 20.033, modificatoria del Cuadro Anexo N° 1 de la Ley de Impuesto Territorial N° 17.235, párrafo I, exención del 100%, letra b), número 3.

Acordada en la parte que acoge y declara inaplicables las expresiones *“y establecidos en virtud del Reglamento que para estos efectos fije el Ministerio de Educación y el Instituto Nacional del Deporte, contenidas en el artículo 2° de la Ley 20.033, modificatoria del Cuadro Anexo N° 1 de la Ley de Impuesto Territorial N° 17.235, párrafo I. exención del 100%, letra b), número 3”*, con el **voto en contra de los Ministros señores Hernán Vodanovic Schnake y Francisco Fernández Fredes** quienes estuvieron por rechazar en todas sus partes la acción impetrada, teniendo para ello presentes las siguientes consideraciones:

1. Que, a diferencia de lo razonado en los considerandos 26° a 34° de la sentencia, a juicio de estos disidentes, lo dispuesto en el artículo 2° de la Ley 20.033 cumple con el requisito constitucional de que la exención del tributo se encuentre establecida por ley. En efecto, en la especie, es la ley y no el reglamento, en que ésta delega la regulación de aspectos no

esenciales, la que identifica claramente el tributo que puede ser objeto de exención (el territorial); determina con claridad y precisión quiénes pueden ser objeto de tal exención (los recintos deportivos de carácter particular); precisa el monto de tal exención (en un cien por ciento del impuesto) y, por último, señala la condición requerida para gozar de tal beneficio (mantener convenios para el uso gratuito de sus instalaciones deportivas con colegios municipalizados o particulares subvencionados). En tales condiciones, debe concluirse que los preceptos impugnados cumplen con el principio de legalidad que, para una exención tributaria, exige el numeral 1º del inciso cuarto del artículo 65 de la Carta Fundamental, pues lo que tal precepto exige es que sea una ley, de iniciativa exclusiva del Presidente de la República, la que establezca determinadamente la exención, lo que se cumple en este caso al quedar constituida por la ley y al ser la ley específica en determinar los beneficiarios, el monto alcanzable y la condición suspensiva a que está supeditado el privilegio;

2. Que el legislador no ha incurrido en quebrantamiento de una prohibición constitucional al determinar que los convenios que se suscriban entre dos entidades individualizadas en la propia ley, con un objeto también prescrito en ella, y que habilitarán a la entidad deportiva para eximirse del impuesto, deban cumplir con requisitos que no detalla, sino que delega en un reglamento. Por los fundamentos que se exponen en el apartado III de la sentencia, debe concluirse que la reserva legal prohíbe establecer exenciones por reglamento, pero no prohíbe, a la ley que las estatuye,

delegar la regulación de cuestiones que no consisten en la determinación del impuesto que se exime, ni de la cuantía y los beneficiarios de tal exención. Lo que la Constitución reserva a la ley es el acto de establecer una exención y las cuestiones esenciales o definitivas de la misma, ya señaladas, y que, en la especie, se cumplen. No puede estimarse que la ley haya delegado esa facultad o algún elemento de su esencia por el hecho de no haber establecido por sí misma las condiciones bajo las cuales debe celebrarse un convenio entre dos entidades para que opere la referida exención. Las condiciones esenciales, cuales son la exención, su monto y los beneficiarios de la misma, están determinados en la ley. Las condiciones que habrán de cumplir los convenios, que son un requisito para gozar del beneficio, son materias típicamente reglamentarias, pues deben considerar aspectos técnicos y circunstancias cambiantes y hacer distinciones entre las diversas situaciones que pueden presentarse, conforme a las distintas realidades que pueden tener las entidades deportivas y educativas capaces de hacer convenios, para que se cumpla, por una parte, con el fin social al que ese incentivo de exención tributaria sirve y, por otra, que no sean tan gravosas que impidan acceder al beneficio tributario. Lograr tal equilibrio exige hacer distinciones entre situaciones múltiples y mudables y, por ende, no es razonable ni prudente exigir que tales aspectos no esenciales y técnicos queden regulados en la ley;

3. Que los fines de la reserva legal, consistentes en garantizar que sólo luego de una deliberación en el Congreso Nacional, donde confluye la representación de

mayorías y minorías, y con participación del Ejecutivo, se aprueben exenciones tributarias, no exigen que las normas legales respectivas entren en cuestiones reglamentarias, propias de la potestad normativa del Presidente de la República. Esta Magistratura ha establecido reiteradamente que, para restringir derechos constitucionales, el principio de reserva legal exige de una determinada "*densidad normativa*" por parte del legislador, la que se satisface cuando ésta alcanza suficiente determinación y especificidad: "...las disposiciones legales que restrinjan determinados derechos, deben reunir los requisitos de "determinación" y de "especificidad"; el primero exige que los derechos que puedan ser afectados se señalen en forma concreta en la norma legal; y el segundo requiere que la misma indique, de manera precisa, las medidas especiales que se puedan adoptar con tal finalidad y que, cumplidos que sean dichos requisitos, será posible y lícito que se haga uso de la potestad reglamentaria de ejecución, pormenorizando y particularizando, en los aspectos instrumentales, la norma para hacer así posible el mandato legal." (Sentencia de 25 de noviembre de 2003, Rol 388, citando, a su vez, la de 26 de junio de 2001, Rol N° 325). En la especie, como se ha razonado en los dos considerandos que anteceden, la norma legal, al establecer el tipo de impuesto que puede eximirse, la cuantía de la exención, los sujetos beneficiarios y la condición del beneficio, cumple con estas exigencias establecidas para limitar derechos, en circunstancias, por lo demás, que en la especie no se trata de gravar impositivamente a favor del Estado, sino de eximir de un

tributo, respecto de lo cual el convenio no es una imposición heterónoma, sino una opción autónoma del recinto deportivo, aun cuando esté establecida como una condición necesaria para gozar de tal beneficio tributario;

4. Que, de ese modo, la ley ha cumplido con la densidad normativa necesaria y ha delegado legítimamente en la potestad reglamentaria de ejecución, la regulación de aspectos no esenciales que habrán de permitir y facilitar su ejecución. Si tal reglamento al que la ley delega regular las condiciones de los convenios violare, por cualquier motivo, la Carta Fundamental, sería posible ejercer acciones destinadas a invalidarlo y a restablecer el imperio del derecho. Tales medios de impugnación no consisten, sin embargo, en la acción de inaplicabilidad que ahora se resuelve, reservada sólo a inaplicar preceptos legales;

5. Que, por último y a mayor abundamiento, al acogerse la acción de inaplicabilidad en la forma en que lo hace el fallo, no se obtiene la finalidad de dar más densidad a la norma legal, sino que, al validarse la exención, pero prohibirse la dictación del reglamento destinado a facilitar su aplicación, se verifica el efecto de entregar más discreción a la respectiva Dirección Provincial de Educación en el acto de la refrendación de los convenios, y de dar mayor libertad a los recintos deportivos y a los establecimientos educacionales para acordar convenios, lo que puede desproteger a la parte más débil de esta relación y malograr los fines sociales que la norma quiso alcanzar a través de condicionar de este modo la exención tributaria.

Redactó la sentencia el Ministro señor Enrique Navarro Beltrán y la disidencia los ministros que la suscriben.

Notifíquese, regístrese y archívese.

**ROL N° 1.234-08-INA.**

Pronunciada por el Excmo. Tribunal Constitucional, integrado por su Presidente, señor Juan Colombo Campbell, y los Ministros señores José Luis Cea Egaña, Raúl Bertelsen Repetto, Hernán Vodanovic Schnake, Mario Fernández Baeza, Marcelo Venegas Palacios, señora Marisol Peña Torres y señores Enrique Navarro Beltrán y Francisco Fernández Fredes.

Autoriza el Secretario del Tribunal Constitucional, don Rafael Larraín Cruz.