



2020

## TRIBUNAL CONSTITUCIONAL DE CHILE

---

### Sentencia

**Rol 7558-19-INA**

[18 de junio de 2020]

---

REQUERIMIENTO DE INAPLICABILIDAD RESPECTO DEL  
ARTÍCULO 64° BIS, INCISO PRIMERO, DE LA LEY DE IMPUESTO A  
LA RENTA

SQM SALAR S.A.

EN CAUSA CARATULADA “SQM SALAR S.A. CON DIRECCIÓN DE GRANDES  
CONTRIBUYENTES”, SUSTANCIADA ANTE EL TERCER TRIBUNAL  
TRIBUTARIO Y ADUANERO DE LA REGIÓN METROPOLITANA, Y  
ACTUALMENTE PENDIENTE ANTE LA CORTE DE APELACIONES DE  
SANTIAGO, POR RECURSO DE APELACIÓN, BAJO EL ROL DE INGRESO  
CORTE N° 28-2019

### VISTOS:

#### Introducción

A fojas 1, con fecha 4 de octubre de 2019, SQM Salar S.A. requiere la declaración de inaplicabilidad por inconstitucionalidad respecto del artículo 64 bis, inciso primero, de la Ley sobre Impuesto a la Renta, en los autos caratuladas “SQM Salar S.A. con Dirección de Grandes Contribuyentes”, sustanciados ante el Tercer Tribunal Tributario Y Aduanero de la Región Metropolitana (RIT N°: GR-17-00042-2017. RUC N°: 17-9-0000358-7) y actualmente pendiente ante la Corte de Apelaciones de Santiago, por recurso de apelación, bajo el Rol de Ingreso Corte N° 28-2019

#### Precepto legal cuya aplicación se impugna

El precepto legal impugnado dispone:

*“Establécese un impuesto específico a la renta operacional de la actividad minera obtenida por un explotador minero”.*



### **Síntesis de la gestión pendiente**

En cuanto a la gestión judicial pendiente, puede consignarse que la Dirección de Grandes Contribuyentes del Servicio de Impuestos Internos determinó que SQM Salar tenía diferencias a pagar por concepto de impuesto específico a la renta operacional minera, agregado a la renta líquida imponible.

SQM Salar interpuso reclamo tributario contra las liquidaciones emitidas por el Servicio, que fue rechazado por el Tercer Tribunal Tributario y Aduanero de la Región Metropolitana por sentencia de 28 de noviembre de 2018, determinando así la procedencia del pago del impuesto específico.

Luego, SQM Salar recurrió de apelación respecto de la sentencia del tribunal tributario, alegando la improcedencia del cobro del impuesto, en la gestión actualmente pendiente de fallo por la Corte de Apelaciones de Santiago

### **Conflicto constitucional sometido al conocimiento y resolución del Tribunal**

Afirma la requirente que la aplicación del precepto impugnado es decisiva en la gestión judicial invocada, y genera efectos contrarios al artículo 19, N°s 2, 20, 22, 24, y 26, y a los artículos 6 y 7 de la Constitución.

La infracción a esta preceptiva constitucional se generaría porque tanto en el actuar del Servicio de Impuestos Internos, como del Tercer Tribunal Tributario y Aduanero de la Región Metropolitana, al dictar su sentencia de primera instancia, se estableció respecto de SQM un tributo sin base legal, contrario a derecho e injusto, generando además incerteza jurídica, al extender el impuesto específico a la actividad minera a la actividad de explotación del litio de SQM, en circunstancias que dicha actividad no se encuentra gravada conforme a la ley.

Afirma la requirente que el precepto impugnado ha sido aplicado en forma contraria a la Constitución, tanto en sede administrativa por el Servicio, como en la etapa judicial por el tribunal tributario, al calificar el litio como mineral concesible, y calificar que SQM Salar es explotador minero respecto del litio, y determinar así un impuesto conforme a un marco normativo no aplicable a la actividad SQM, esto es, incorporando un hecho gravado no establecido por el legislador.

Así, se alega, en primer término la infracción al principio de legalidad tributaria o de reserva legal de los tributos, toda vez que a partir de la Constitución de 1980, y su disposición segunda transitoria, y en armonía con la Ley Orgánica Constitucional de Concesiones Mineras, y el Código de Minería, el litio no es una sustancia concesible.

Luego, al no ser concesible el litio, resulta impertinente aplicar impuesto a su explotación, creando ficticiamente un impuesto respecto de un hecho y un sujeto no gravados por ley, y en abierta vulneración al principio de legalidad tributaria del artículo 19 N° 20 constitucional, desde que en los hechos se ha creado un impuesto mediante acto administrativo y no por ley.



Ello, asimismo, importa conculcar los artículos 6° y 7° de la Carta Fundamental, al extender un tributo a hipótesis no contempladas en la ley, vulnerando con ello el Servicio y el Tribunal Tributario la obligación de actuar en el marco de sus competencias y con apego a la constitución y la ley, lo que les impide extralimitarse en sus funciones y aplicar tributos por analogía.

Se explica latamente en el requerimiento la situación del litio en Chile, consignando que CORFO, en los años 60 constituyó pertenencias mineras sobre el Salar de Atacama, al amparo del Código de Minería de 1932. Luego, con la dictación del Decreto Ley N° 2.886, de 1979, de jerarquía constitucional, el litio quedó reservado en favor del Estado, lo cual se plasmó igualmente en el entonces artículo 3 del Código, época desde la cual entonces ya no pueden constituirse pertenencias mineras sobre el litio para su explotación, dejando el mismo de ser concesible. Ello, sin perjuicio de otras formas especiales de explotación como son los contratos especiales de operación del litio (CEOLs) o concesiones administrativas, lo cual no altera la calidad de no concesible del litio desde la dictación del DL 2886.

Luego, en cumplimiento del mandato del artículo 19 N° 24 de la Constitución de 1980, en orden a que *“corresponde a la ley determinar qué sustancias de aquellas a que se refiere el inciso precedente, exceptuados los hidrocarburos líquidos o gaseosos, pueden ser objeto de concesiones de exploración o de explotación”*, la Ley Orgánica Constitucional de Concesiones Mineras del año 1982, igualmente en su artículo 3° estableció que el litio no es susceptible de concesión minera, y lo propio hizo el Código en sus actuales artículos 7 y 8.

Así, como se aprecia, en la especie se está aplicando un impuesto por un hecho no gravado por ley y en abierta infracción constitucional conforme se viene comentando.

Se agrega que, respecto de CORFO, el DL 2886, en respeto al derecho de propiedad, mantuvo vigentes las pertenencias mineras sobre el litio anteriores al DL, lo que permitió, en el caso sublite, que SQM suscribiera con CORFO, en los años 90, contratos de arrendamiento para la explotación de sus pertenencias anteriores al DL.

Ello, sin embargo, no significa que el litio sea concesible respecto de las pertenencias anteriores al DL, como se pretende interpretar por el Servicio, para cobrar el impuesto específico a SQM; pues dicha diferenciación no la efectúa la Constitución ni la ley, que contemplan el litio como sustancia no concesible, sin distinciones; al tiempo que deja de manifiesto igualmente la infracción del artículo 19 N° 2, y 22, en cuanto al trato arbitrario y desigual que la ley y el estado confieren a SQM, en cuanto al trato arbitrario y desigual que la ley y el estado confieren a SQM, al pretender, en forma contraria a derecho, hacerlo pagar el referido tributo, por tratarse de pertenencias anteriores al año 1979, siendo que quienes tienen hoy título habilitante para explotar el litio, como los CEOL o concesiones administrativas, no pagan impuesto específico, aun cuando en los hechos desarrollan la misma actividad de SQM sobre el litio. Ello, además, nos sitúa ante un impuesto desproporcionado y arbitrario, fijado por la autoridad contra texto legal.

En efecto, el impuesto específico en comento fue agregado por la Ley N° 20.026 que incorporó el artículo 64 bis a la ley de impuesto a la renta, y que precisa que el impuesto se aplica al explotador minero, definiéndolo como quien extraiga



sustancias minerales concesibles, lo que determina igualmente la improcedencia del impuesto siendo el litio no concesible.

Asimismo, se indica por la requirente la infracción del artículo 19 N° 24, y la inobservancia de la disposición transitoria segunda de la Constitución, en tanto el artículo 64 bis, inciso primero, impugnado en su aplicación, es contrario al estatuto de la propiedad minera en la constitución de 1980. Así, el artículo 19 N° 24, inciso sexto, dispone que el Estado tiene el dominio absoluto de los salares; y la disposición segunda transitoria dispuso que los derechos mineros constituidos con anterioridad a la vigencia de la nueva Constitución, seguirán regidos por la legislación anterior en calidad de concesionarios, pero, en cuanto a los goces y cargas, serían aplicables las disposiciones del nuevo Código de Minería. Y siendo que el nuevo Código en los artículos 7 y 8 declara inconcesible el litio, es evidente que no puede ahora el Servicio pretender cobrar el impuesto, afectando inconstitucionalmente el patrimonio de la requirente.

Finalmente, y en relación con el artículo 19 N° 26, la requirente alega la afectación de la seguridad jurídica y del principio de confianza legítima, al alterarse además el régimen de invariabilidad de los contratos suscritos entre SQM Salar y el Estado, por la vía de modificar administrativamente el régimen impositivo aplicable.

#### **Admisión a trámite, admisibilidad y observaciones de fondo al requerimiento**

El requerimiento deducido fue admitido a trámite y declarado admisible por la Primera Sala de esta Magistratura (fojas 262 y 280) y, conferidos los traslados sobre el fondo a los órganos constitucionales y a las demás partes, formuló oportunamente observaciones el Servicio de Impuestos Internos, solicitando el rechazo del requerimiento en todas sus partes.

#### **Observaciones del Servicio de Impuestos Internos**

En su presentación de fojas 286 y siguientes, el Servicio, en primer término, reitera las alegaciones de falta de fundamento plausible vertidas en la etapa de admisibilidad, aduciendo que únicamente se impugna el artículo 64° bis, inciso primero, de la Ley de Impuesto a la Renta, en cuanto establece un impuesto específico a la renta operacional de la actividad minera obtenida por un explotador minero, sin que nada se alegue en el libelo respecto de su establecimiento por ley. Luego, el asunto planteado no es de constitucionalidad, sino de mera legalidad, y consiste en determinar si en el caso concreto SQM Salar, en su calidad de explotador minero de litio en virtud de los contratos celebrados con CORFO, ha incurrido o no en el hecho gravado establecido por el precepto referido, esto es, si es un explotador minero de sustancias concesibles.

Precisamente, en el reclamo tributario y en el recurso de apelación pendiente, lo discutido es acaso se configuran los presupuestos para el cobro del impuesto, lo que SQM estima que no ocurre, por ser el litio no concesible, siendo ello un asunto que debe determinar el juez del fondo, en aplicación del DL 2866, del Código de Minería y de la Ley Orgánica Constitucional de Concesiones Mineras, y que no envuelve un



problema constitucional. En la especie, precisamente el Tercer Tribunal Tributario y Aduanero interpretó y aplicó la ley determinando que SQM sí era explotador minero, en los términos del N° 1 del inciso segundo del mismo artículo 64 bis de la Ley de Impuesto a la Renta.

Luego, las alegaciones vertidas en el requerimiento, en orden a la aplicación a SQM de un hecho gravado no fijado por ley, es un tema de sentido y alcance de la ley que debe ser resuelto por la justicia del fondo; al tiempo que del texto del libelo se aprecia que éste no impugna la ley, sino la decisión del tribunal tributario, lo cual es improcedente vía acción de inaplicabilidad.

En seguida, en cuanto al fondo, el Servicio de Impuestos Internos desestima todas las infracciones constitucionales denunciadas por SQM Salar.

Así, no se infringe el principio de reserva legal de los tributos del artículo 19 N° 20, desde que el precepto contiene todos los elementos esenciales del impuesto. SQM alega que no extrae una sustancia concesible y por ende no goza de la calidad de explotador minero. Ello, como se indicó, es un tema de legalidad, que además envuelve una serie de normativa legal aplicable no impugnada, y no da cuenta de un problema de reserva legal del impuesto.

Tampoco se infringe el principio de igualdad y de igualdad ante los tributos y la proscripción de los tributos injustos, de artículo 19 numerales 2 y 20, ni se discrimina por el estado en materia económica, conforme al artículo 19 N° 22, toda vez que el precepto impugnado sólo refiere una obligación tributaria respecto de una actividad específica, siendo la discusión acaso respecto de SQM Salar se verifican todos los supuestos establecidos en la ley para el pago del impuesto específico. Al efecto, se ha determinado por el Servicio y confirmado por el tribunal tributario, que SQM, en cuanto explotador de litio en virtud de un contrato celebrado con CORFO, sí se encuentra en la descripción del hecho gravado, siendo a su vez impertinente la pretendida desigualdad de trato que expone SQM al comparar su situación con la de los CEOLs o concesiones administrativas, pues se trata de situaciones diferentes y no comparables como baremo de igualdad. Al contrario, esa tesitura sí implicaría discriminar arbitrariamente a favor de SQM, que se encuentra en situación excepcional al explotar el litio en virtud de los contratos referidos y respecto de pertenencias mineras de CORFO sobre el litio, anteriores al DL 28886, de 1979.

No se aprecia entonces una arbitrariedad, injusticia o desproporción en la aplicación del impuesto, como pretende la actora.

Tampoco se vulnera en la especie el derecho de propiedad del artículo 19 N° 24, pues éste en la Constitución de 1980 no es absoluto, y puede ser limitado, entre otros motivos, precisamente mediante el establecimiento de tributos, en tanto deberes patrimoniales en razón de bien común. El requirente sostiene que se ha vulnerado el estatuto de la propiedad minera, aludiendo al DL 2886, al artículo 19 N° 24, inciso sexto, y a la disposición transitoria segunda de la Carta Fundamental, así como a las disposiciones del Código de Minería y de la Ley Orgánica Constitucional de Concesiones Mineras, para concluir que desde el año 1979 el litio no es concesible. Pues bien, el inciso sexto del artículo 19 N° 24 precisamente entrega a la ley la determinación de las sustancias concesibles y, aún antes, es la propia ley -como



reconoce ls requirente- la que dispuso un régimen general y otro especial de concesibilidad, para respetar así los derechos adquiridos sobre pertenencias mineras sobre litio anteriores a 1979, reconociendo así la relación contractual de SQM con CORFO que es de aquellas que supone la situación excepcional en que SQM debe pagar impuesto específico por explotar litio. Esa determinación, nuevamente, es un asunto de mera legalidad y no se aprecia cómo infringiría el derecho de propiedad de la actora, ni tampoco se vislumbra una supuesta aplicación retroactiva del impuesto, desde que el asunto sublite dice relación con rentas operacionales a partir del año 2011.

En fin, la alusión a la disposición segunda transitoria confirma lo expuesto, desde que aquella refiere a que las pertenencias mineras anteriores, se registrarán en cuanto a sus goces y cargas por lo dispuesto en el nuevo Código de Minería, cuestión que no puede pretenderse extensiva a otros deberes y obligaciones como son los de carácter tributario. Además, la inconcesibilidad de litio proviene solo desde el año 1979, siendo por ende diferente la situación de SQM, como se viene diciendo; al tiempo que –como ha sentenciado esta Magistratura constitucional- no existe derecho de propiedad sobre la ley existente al momento de iniciar una actividad económica, pudiendo el legislador cambiar las condiciones de ejercicio de los derechos.

Por último, en relación con el artículo 19 N° 26, el Servicio de Impuestos Internos señala que no se han conculcado los principios de certeza jurídica y confianza legítima. Primero, porque estos principios no se ven afectados por el contenido del precepto impugnado y, en su caso, dirían relación con otras normas no cuestionadas. Además, se alega la infracción de dichos principios pero no se explica cómo se configura; al tiempo que tampoco pueden vulnerarse estos principios desde que ha sido la propia requirente la que ha reconocido la procedencia del impuesto específico, toda vez que en la reclamaciones tributarias alegó que se encontraba sujeta a la invaribailidad tributaria, lo que evidentemente supone reconocer previamente que es sujeto del impuesto específico. No puede así pretenderse, por una parte, en la gestión sublite alegar sobre la aplicación de un régimen tributario especial, y luego por esta vía de inaplicabilidad pretender negar la existencia del impuesto.

Concluye el Servicio que, al menos para efectos tributarios, el litio en el caso sublite sí es una sustancia mineral concesible.

### **Vista de la causa y acuerdo**

Traídos los autos en relación, en audiencia de Pleno del día 17 de diciembre de 2019 se verificó la vista de la causa, en forma conjunta con las causas roles 7549-19-INA y 7559-19-INA, oyéndose la relación pública y los alegatos certificados por el Relator. Con fecha 23 de diciembre de 2019, se decretaron medidas para mejor resolver, y en sesión de 10 de marzo de 2020 quedó adoptado el acuerdo y la causa estado de sentencia.



**Y CONSIDERANDO:**

**PRIMERO:** Que, traídos los autos en relación y luego de verificarse la vista de la presente causa, se procedió a votar el acuerdo respectivo, obteniéndose el siguiente resultado:

Los Ministros señora MARÍA LUISA BRAHM BARRIL, y señores GONZALO GARCÍA PINO, JUAN JOSÉ ROMERO GUZMÁN y señora MARÍA PÍA SILVA GALLINATO, estuvieron por rechazar el requerimiento

Por su parte, los Ministros señores IVÁN ARÓSTICA MALDONADO, CRISTIÁN LETELIER AGUILAR, NELSON POZO SILVA Y JOSÉ IGNACIO VÁSQUEZ MÁRQUEZ, estuvieron por acoger el requerimiento.

**SEGUNDO:** Que, conforme a lo anotado en el motivo precedente, se ha producido empate de votos, con lo cual, atendido el quórum exigido por el artículo 93, inciso primero, N° 6°, de la Carta Fundamental, para acoger un requerimiento de inaplicabilidad por inconstitucionalidad, y teniendo asimismo en cuenta que, por mandato de la letra g) del artículo 8° de la Ley N° 17.997, Orgánica Constitucional de este Tribunal Constitucional, el voto del Presidente no dirime un empate en este caso; y no habiéndose alcanzado la mayoría constitucional necesaria para acoger el presente requerimiento de inaplicabilidad, éste deberá ser necesariamente rechazado.

Los fundamentos de los respectivos votos son los que se consignan a continuación.

**I. VOTO POR RECHAZAR EL REQUERIMIENTO**

**LOS MINISTROS SEÑORA MARÍA LUISA BRAHM BARRIL, y señores GONZALO GARCÍA PINO, JUAN JOSÉ ROMERO GUZMÁN y señora MARÍA PÍA SILVA GALLINATO, estuvieron por rechazar el requerimiento de autos, por las siguientes consideraciones:**

**I.- Conflicto constitucional planteado.**

1°.- El requirente SQM Salar S.A. presentó tres requerimientos de idéntica factura respecto del artículo 64 bis de la Ley de Impuesto a la Renta con el objeto de que se declare inaplicable en los correspondientes recursos de apelación interpuestos ante la Corte de Apelaciones que objetan las liquidaciones de impuestos según se relatará.

En el requerimiento Rol N° 7549, se trata de una gestión pendiente tramitada en la Corte de Apelaciones de Santiago bajo el Rol 27-2019, en donde se objeta las liquidaciones N°s 169, 170, 171 y 172, del Servicio de Impuestos Internos,



correspondientes a diferencias de impuestos para los años tributarios 2012, 2013 y 2014, en relación con la determinación de la renta imponible con Impuesto Específico a la Actividad Minera, que se derivan de la agregación a la base imponible de aquellos ingresos provenientes de la explotación del litio, sustancia que, a juicio del SII, sería concesible solo en aquellos casos en que se encuentre contenido en pertenencias mineras constituidas con anterioridad a la entrada en vigencia del DL N° 2.886, de 1979.

En el requerimiento Rol N° 7558, se tramita ante la Corte de Apelaciones de Santiago (rol 28-2019), siendo la materia idéntica pero relativo a las liquidaciones que determinaron diferencias de impuestos para los años tributarios 2015 y 2016. En este caso objeta la Resolución Exenta del Servicio de Impuestos Internos DGC 17200 N° 156 de 6 de diciembre de 2016.

En el requerimiento Rol N° 7559, se tramita ante la Corte de Apelaciones de Santiago (rol 30-2019), pero objetando la liquidación N° 207, del 2 de diciembre de 2016 del Servicio de Impuestos Internos. El asunto es el mismo en todos y en este caso es relativo a las diferencias de impuestos para los años tributarios 2015 y 2016.

En todos los casos, el 3° Tribunal Tributario Aduanero rechazó los reclamos tributarios respectivos

2°.- La requirente explica que dedujo de la determinación de la base imponible con Impuesto Específico aquellos ingresos netos provenientes de la explotación del litio, ya que la requirente respecto del litio no es un explotador minero, dado que el litio no es un producto minero de aquellos que el Código de Minería, en su artículo 7°, disponga que se trate de una sustancia concesible. En consecuencia, resultaría excluida de la aplicación del royalty especial establecido en la Ley 20.026.

La interpretación del Servicio de Impuestos Internos contra texto legal expreso importaría una contravención al principio de supremacía constitucional y fuerza normativa de la Constitución (artículos 6 y 7 de la Constitución).

Alega, asimismo, que el Servicio aludido sobre la base de una aplicación contra texto de ley, ha otorgado al litio el carácter de ser una sustancia concesible, aplicando por vía administrativa un impuesto específico que no puede ser establecido por vía de acto administrativo terminal, sino exclusivamente por ley. De esta manera, se vulnera el principio de reserva legal, consagrado en los artículos 19 N° 20, 32 N° 8, 60 N° 14 y 62, inciso cuarto N° 1 de la Constitución.

Del mismo modo, agrega que se vulnera el principio de igualdad ante la ley, de proporcionalidad tributaria y de principio de igualdad de trato económico del Estado (artículo 19 Nos. 2, inciso segundo, 20, inciso segundo, y 22 de la Constitución), porque al aplicarse el Impuesto Específico a la explotación de una





sustancia no concesible y, por tanto, no minera, se ha aplicado un impuesto a un hecho no gravado por él.

Asimismo, la creación de un tributo sin base legal infringe el derecho de propiedad (artículo 19 N° 24 de la Constitución) y el principio de seguridad jurídica (artículo 19 N° 26 de la Constitución).

3°.- Estas consideraciones son las que le han llevado al requirente a solicitar la declaración de inaplicabilidad de la presente disposición del artículo 64 bis del Impuesto a la Renta contenido en el Decreto Ley N° 824, de 1974, en los tres requerimientos aludidos:

*“Artículo 64 bis.- Establécese un impuesto específico a la renta operacional de la actividad minera obtenida por un explotador minero.(...)”*

*Para los efectos de lo dispuesto en el presente título se entenderá por:*

*1. Explotador minero, toda persona natural o jurídica que extraiga sustancias minerales de carácter concesible y las venda en cualquier estado productivo en que se encuentren.*

*2. Producto minero, la sustancia mineral de carácter concesible ya extraída, haya o no sido objeto de beneficio, en cualquier estado productivo en que se encuentre.”*

## **II.- Normas correlacionadas con el conflicto planteado.**

4°.- Parte del dilema sostenido ante esta Magistratura requiere que sea entendido en un determinado contexto de legalidad lo que exige que identifiquemos las normas correlacionadas con el precepto legal reprochado. De esta manera, y solo a efectos descriptivos reproduciremos el artículo 5° del Decreto Ley N° 2.886 que establece el marco normativo de la explotación del litio con anterioridad a la Constitución de 1980 y el otro precepto es el artículo 7° del Código de Minería que expresa las sustancias no susceptibles de concesión.

5°.- **El artículo 5° del Decreto Ley N° 2.886** dispone que:

*“Por exigirlo el interés nacional, desde la fecha de vigencia de este decreto ley, el litio queda reservado al Estado.*

*Se exceptúa de lo dispuesto en el inciso anterior solamente:*

*a) El litio existente en pertenencias constituidas, sobre litio o sobre cualquiera de las sustancias del inciso primero del artículo 3° del Código de Minería, que, a la fecha de publicación de este decreto ley en el Diario Oficial, tuvieran su acta de mensura inscrita, se hallaren vigentes, y cuya manifestación, a su vez, haya quedado inscrita antes del 1° de Enero de 1979.*



b) El litio existente en pertenencias que, a la fecha de publicación de este decreto ley en el Diario Oficial, estuvieren en trámite y que lleguen a constituirse sobre litio o sobre cualquiera de las sustancias del inciso primero del artículo 3° del Código de Minería, siempre que el proceso de constitución de tales pertenencias se hubiere originado en una manifestación que haya quedado inscrita antes del 1° de Enero de 1979.

*Una ley regulará la forma en que el Estado ejercerá los derechos que le corresponden sobre el litio que se le reserva en virtud de este artículo."*

La referencia que hace el literal b) de este artículo se vincula con el inciso primero del artículo 3° del Código de Minería vigente a la época, esto es, el de 1932 cuyo inciso respectivo indicaba lo siguiente:

*" Art. 3.o Cualquier interesado podrá constituir pertenencia en minas de oro, plata, cobre, estaño, plomo, platino, cadmio, manganeso, fierro, níquel, cerio, iterbio, germanio, cromo, molibdeno, tungsteno, uranio, cobalto, iridio, osmio, paladio, rodio, rutenio, arsénico, antimonio, bismuto, vanadio, niobio, tantalio, estroncio, galio, bario, berilio, zinc, mercurio, **litio**, titanio, torio, zirconio, radio y piedras preciosas, y en placeres metalíferos."*

6°.- A su turno el **artículo 7° del Código de Minería** ordena que:

*"No son susceptibles de concesión minera los hidrocarburos líquidos o gaseosos, el **litio**, los yacimientos de cualquier especie existentes en las aguas marítimas sometidas a la jurisdicción nacional ni los yacimientos de cualquier especie situados, en todo o en parte, en zonas que, conforme a la ley, se determinen como de importancia para la seguridad nacional con efectos mineros, sin perjuicio de las concesiones mineras válidamente constituidas con anterioridad a la correspondiente declaración de no concesibilidad o de importancia para la seguridad nacional."*

### III.- Criterios interpretativos de esta causa.

7°.- En cuanto a los puntos planteados, los criterios interpretativos se ceñirán a cuatro aspectos que están en el centro de la deliberación. En primer lugar, el examen en torno al estatuto del litio y su incidencia constitucional. En segundo término, el análisis de todos los efectos comparativos sobre el régimen tributario del litio. En tercer lugar, el análisis del principio de la reserva legal del tributo. Y en cuarto término, al alcance que tiene esta deliberación en torno al derecho de propiedad.

#### 1.- El estatuto del litio y su incidencia constitucional o legal.

8°.- Según lo que ha precisado esta Magistratura, "la minería es una de las principales actividades económicas de nuestro país y su impacto trasciende los intereses particulares que pueda involucrar su desarrollo. La Constitución actual mantuvo lo establecido en la reforma constitucional de 1971 que nacionalizó la gran



minería del cobre, y dedicó varios incisos del artículo 19 N° 24° a la regulación de la propiedad minera, recogiendo una importante tradición de la legislación nacional sobre la materia. Tal como señalara Julio Ruiz Bourgeois en su obra *Instituciones del Derecho Minero Chileno*, de 1949: “El derecho de minería se funda en dos principios básicos que son: a) las minas representan un bien distinto del terreno o suelo en que se encuentran; y b) existe un interés de orden público en que se exploten regularmente. Dichos dos principios orientan todas las normas del derecho especial en referencia”. (Ruiz Bourgeois, Julio: *Instituciones de Derecho Minero*, T. I, Editorial Jurídica de Chile, Santiago, 1949, págs. 16 y 17). Ambos principios fueron elevados a nivel constitucional por la actual Carta Fundamental y sirven de fundamento a la legislación minera tanto sustantiva como procesal.” (STC 2173 c. 5° y STC 4716, c. 8°).

9°.- “Como consecuencia del rol soberano que cumple el Estado sobre la riqueza minera contenida en el territorio de la República, la Constitución de 1980, en los incisos 6° a 10°, ambos inclusive, del numeral 24 de su artículo 19, reconoce el dominio público sobre las minas, sentando las bases sobre las que descansa la legislación minera. En efecto, y en términos muy semejantes a los que se contemplaban en el artículo 10 N° 10 de la Constitución Política de 1925, modificada por la Ley N° 17.450, el inciso 6° de la disposición constitucional ya mencionada establece: “*El Estado tiene el dominio absoluto, exclusivo, inalienable e imprescriptible de todas las minas, comprendiéndose en éstas las covaderas, las arenas metalíferas, los salares, los depósitos de carbón e hidrocarburos y las demás sustancias fósiles, con excepción de las arcillas superficiales, no obstante la propiedad de las personas naturales o jurídicas sobre los terrenos en cuyas entrañas estuvieren situadas*”.” (STC 4716, c. 9°).

10°.- A partir de esta regla cabe verificar si el estatuto constitucional cumple alguna función en la delimitación tributaria de la industria del litio. Para ello debemos remitirnos necesariamente a las reglas constitucionales que especifican el estatuto de la minería.

En primer término, la Constitución no se refiere en ninguna parte al litio de un modo específico aunque parte invocando una norma que decreta que el “Estado tiene el dominio absoluto, exclusivo, inalienable e imprescriptible de todas las minas, comprendiéndose en éstas las covaderas, las arenas metalíferas, los salares (...)”. En consecuencia, definido el dominio estatal abre paso al régimen de su explotación previa exploración.

Así la jurisprudencia de esta Magistratura ha señalado que “la Constitución consagra el dominio absoluto, exclusivo, inalienable e imprescriptible del Estado sobre todas las minas independientemente de la propiedad sobre los terrenos en cuyas entrañas estuvieren situadas. Como contrapartida, la Constitución regula las concesiones de exploración y de explotación a favor de los particulares constituidas por resolución judicial, salvo ciertas sustancias mineras, amén de los hidrocarburos líquidos o gaseosos, cuya exploración y explotación quedan reservadas al Estado, a



sus empresas o a particulares mediante concesiones administrativas o contratos especiales de operación.” (STC Rol N° 2173 c. 6°).

11°.- Para ello, el artículo 19, numeral 24° de la Constitución distingue dos situaciones. Por una parte, encomienda a la ley determinar las sustancias que serán susceptibles de concesión minera, exceptuado los hidrocarburos líquidos y gaseosos, que la propia Constitución establece como no concesibles (inciso séptimo, del numeral 24° del artículo 19). Adicionalmente, respecto de las sustancias no concesibles nos indica que “podrán ejecutarse directamente por el Estado o por sus empresas, o por medio de concesiones administrativas o de contratos especiales de operación, con los requisitos y bajo las condiciones que el Presidente de la República fije, para cada caso, por decreto supremo” (inciso décimo del numeral 24° del artículo 19 de la Constitución).

12°.- De este modo, la ley, en cumplimiento del mandato constitucional, señalará las sustancias susceptibles de concesión minera. El legislador obró tanto por la vía de la Ley Orgánica Constitucional de Concesiones Mineras como mediante el Código de Minería, precisando en general las sustancias concesibles y, en particular, el estatuto del litio.

“Como se dejó constancia en la historia fidedigna del proyecto de ley que, posteriormente, sería la Ley N°18.097 Orgánica Constitucional sobre Concesiones Mineras, la razón por la cual el legislador consideró apropiado mantener el litio reservado para el Estado –como una excepción a la libre denunciabilidad de los minerales- fue el hecho de que Chile cuenta con una fracción determinante de las reservas mundiales de ese mineral (40%), agregándose allí que, al no ser el mercado internacional de éste competitivo, “al país le conviene disponer de una herramienta para incrementar su poder económico de negociación en estos mercados”, concluyéndose que, por lo mismo, “no parece aconsejable innovar en el actual status del litio, ya que podría no ser conveniente para el interés nacional debilitar el actual control de la oferta de esta sustancia por parte del Estado de Chile” (Historia de la Ley N°18.097, P.12).

Es bien sabido que la importancia del litio ha aumentado desde aquella declaración del legislador, efectuada en el año 1983, principalmente por sus propiedades de aprovechamiento industrial para el almacenamiento de energía y su potencial para generación de dicha energía, mediante fusión termonuclear, con el consecuente aumento de su valor; lo que confirma el interés nacional que existe en su reserva.

Como consecuencia de lo anterior la Ley Orgánica Constitucional “mantuvo” la reserva del litio, pues en el año 1979 la Junta de Gobierno, invocando el ejercicio del Poder Constituyente, dictó el Decreto Ley N°2.886, de 14 de noviembre de 1979, el cual, en su artículo 5°, dispuso que el litio quedaba reservado al Estado por exigirlo el interés nacional, salvo las excepciones que la misma ley señala. Ese cuerpo



normativo estableció además que esa reserva no se extendía a las pertenencias existentes que, a la fecha de publicación del Decreto Ley, tuvieran acta de mensura inscrita, se hallaren vigentes, y cuya manifestación, a su vez, haya quedado inscrita antes del 1° de enero de 1979, y las que estuvieran en trámite y que llegaran a constituirse sobre litio, siempre que el proceso de constitución de tales pertenencias se hubiere originado en una manifestación que haya quedado inscrita antes de la fecha citada.”(STC 4716, c. 13°)

13°.- En efecto, de conformidad con el artículo 3° de la Ley Orgánica Constitucional sobre Concesiones Mineras y el artículo 7° del Código de Minería, que ya transcribimos, nos indica que el litio es una sustancia no susceptible de concesión minera.

Sin embargo, el artículo 5° del Decreto Ley N° 2.886, de 1979, establece excepciones a la regla de que el litio queda reservado al Estado.

El Servicio de Impuesto Internos entiende que estas excepciones hacen subsistir las concesiones de litio anteriores al mencionado decreto ley y la requirente que estas excepciones solo persiguen resguardar derechos adquiridos. Esta es justamente la quintaesencia de un conflicto de legalidad al no existir ninguna función que norma constitucional alguna sirva para predeterminar la solución al caso conforme al principio de jerarquía normativa.

Por consiguiente, se trata de un conflicto acerca del sentido y alcance de la ley, que es de competencia del juez de fondo y sobre el cual nuestra Magistratura no tiene competencia alguna que dimane directamente desde la Constitución.

En tal sentido, la disposición transitoria segunda de la Constitución es irrelevante en tal conflicto, puesto que como ha sostenido esta Magistratura, la Constitución facultó expresamente al Código de Minería para regular lo tocante a la extinción de los derechos mineros que existían con anterioridad a su dictación, esto es, a las pertenencias “antiguas”, mientras que tratándose de las pertenencias “nuevas” que se constituyen al amparo del nuevo régimen jurídico regulado por las normas permanentes de la Constitución, dichas causales únicamente pueden establecerse en la ley orgánica constitucional respectiva (STC Rol 1174, c. 10°.)

## **2.- Una comparación sobre los estatutos aplicables a la industria de litio en general y en particular.**

14°.- Uno de los reproches del requirente dice relación con la afectación del principio de igualdad (artículo 19, numeral 2° de la Constitución), específicamente, en una regla arbitraria de trato económico (artículo 19, numeral 22° de la Constitución) puesto que se le está considerando en un supuesto tributario al aplicársele el impuesto específico a la explotación de una mineral no concesible lo que deriva en una desproporción tributaria (artículo 19, numeral 20°, de la Constitución).



15°.- En este planteamiento puede haber subyacente tres tipos muy distintos de comparaciones lo que lleva a resultados muy distintos, según el criterio que se adopte. Ello lleva a examinar el juicio de igualdad precisando el *tertium comparationis*.

En esta actividad económica se puede comparar desde titularidades muy diversas: podemos ejemplificarlas desde la condición de explotador minero; o partiendo desde la condición de explotador de sustancias no concesibles; o reconociendo la condición de explotador de litio bajo concesión comparado con aquellos que tienen contratos especial de operación de litio.

16°.- Si adoptásemos como patrón común la condición de explotador minero, cosa que lo es la requirente, debería explicar por qué debería sustraerse de una regla de general aplicación relativa al royalty minero. Lo que los iguala es la condición de explotador minero, cuestión que acepta la sociedad requirente, y lo que lo separa es la sustancia que explota. En consecuencia, en el nivel inicial recae el peso argumental sobre la empresa requirente sosteniendo por qué lo beneficia un factor de diferenciación.

El segundo paso es que lo que lo distingue respecto de otro explotador minero es que explota litio y que el artículo 64 bis de la Ley de la Renta no establece un impuesto para esa sustancia. En este sentido, habría que examinar por qué explota una sustancia no concesible. Nuevamente cabe examinar no una igualación sino que una diferencia a favor de la sociedad requirente puesto que explota sustancias no concesibles. Profundizaremos en este punto en el considerando siguiente.

El tercer paso es que explota sustancias concesibles pero diferenciadas en el tiempo. Explota litio desde el único momento histórico en que fueron susceptibles de concesión antes de que fueran sustraídas de ese mercado y configuradas como reglas de tratamiento directo bajo reserva y administración estatal. En este caso, se asimilaría al supuesto de ser un explotador de sustancias concesibles bajo el artículo 64 bis de la Ley de la Renta. En este sentido, se igualaría a todos los explotadores de minas puesto que lo hacen a título de concesión. Así, la sociedad requirente debería sostener que la diferencia de tratamiento histórico dice relación con una defensa de derechos adquiridos y, en consecuencia, justificar argumentalmente por qué se le debe un trato preferente. En este caso, ya no se trataría de un caso de igualdad sino que uno de propiedad de derechos adquiridos de explotación bajo una modalidad excluyente. En tal sentido, volvería a recaer sobre la empresa requirente la justificación de la diferencia.

El cuarto paso es que sería un “viejo” explotador de litio versus un “nuevo” explotador de litio. El primero, bajo un título de concesión y con pago de impuesto a la renta. Y el segundo, bajo una modalidad directa de tratamiento estatal, preferentemente, un Contrato Especial de Operación de Litio los que no serían



susceptibles de pago del impuesto a la renta. En este caso la existencia de la diferencia recae no en el requirente sino que en el Estado, por lo mismo, abundaremos en esa reflexión a partir de nuestra propia jurisprudencia.

17º.- De las variadas cuestiones que debe justificar la requirente, según ya vimos, es porqué exige igualdad en trato tributario y se beneficia, a la vez, de una excepción que le permite explotar el litio como sustancia extraordinariamente concesible.

La respuesta la tenemos en el propio requerimiento y en el modo en que entiende la combinación entre lo que debate en la gestión pendiente y lo que le solicita al Tribunal Constitucional. Lo debatido en esa gestión es la configuración del hecho gravado (el recurso de apelación se funda en que hay una total ausencia de hecho gravado por no ser el litio una sustancia concesible) y no la existencia del tributo mismo, como se plantea en el requerimiento.

Es decir, la gestión pendiente requiere de la aplicación del precepto legal impugnado para su resolución, pues es justamente dicha disposición la que establece el hecho gravado con el impuesto específico puesto que se trata de un explotador minero. Si se acogiera el requerimiento y el precepto legal fuera declarado inaplicable, el tribunal de alzada no podría fallar, ya que no tendría norma con la cual efectuar el análisis jurídico.

En tal sentido, hay que recordar un reciente fallo en donde la Corte Suprema rechazó un recurso de unificación de jurisprudencia, por haberse declarado inaplicable por el Tribunal Constitucional precisamente los preceptos legales que servían de base al recurso: “con la declaración de inaplicabilidad que afecta a esta causa, en el ejercicio práctico del recurso, el pronunciamiento sobre la materia del juicio ha quedado desprovista de una exposición de motivos suficientemente eficaz, al basarse en reglas legales que deben tenerse por excluidas del caso concreto, de manera que la materia de derecho planteada, no tiene un correlato en el fallo impugnado que sea susceptible de escrutar desde la perspectiva que exige el presente recurso. La sentencia impugnada tiene decisión, pero al sostenerse en normas declaradas inaplicables, para esta Corte, deviene en una que carece de *ratio decidendi*, lo que genera un problema de deficiencia adjetiva que impide entrar al fondo del asunto, como exige el presente arbitrio, por lo que se debe concluir que, de la manera planteada por el recurrente, y haciendo operativo el fallo del Tribunal Constitucional, esto es, tratando como inexistentes los artículos 1º inciso tercero y 485 del Código del Trabajo en el presente caso, aparece que la sentencia impugnada carece de un pronunciamiento que sea pasible del examen que corresponde efectuar” (SCS de 19.12.19, rol 37.905-17, c. 15º).

18º.- Del examen comparativo de las igualdades, el único reproche que no hace el requirente es compararse con el tratamiento que tienen los Contratos Especiales de Operación de Litio. En consecuencia, esa es una disquisición



pretoriana que igualmente vale la pena responder en el entendido que la sociedad requirente estimase que ese es el estatuto contractual que anhela.

Debemos recordar nuestra jurisprudencia en materia minera que nos indica que en el artículo 19, número 24, en sus incisos, sexto a décimo, de la Constitución se refleja un particular estatuto minero. En tal sentido, nuestra Carta Fundamental propicia la explotación minera como un régimen que le ha dado incluso prevalencia sobre otras actividades económicas. Sin embargo, del mismo se deriva una consagración de un interés público que la justifica y no como un beneficio de asignación particular. “La identificación de las actividades que deben desarrollarse sólo es posible en tanto se precise el contenido del objetivo y estándar de cumplimiento indicado por la propia disposición. El interés público mentado por la disposición constitucional es el que recoge el interés de toda la sociedad y que justifica que se otorgue una concesión de exploración o explotación. Como ha sostenido este Tribunal en relación con las riquezas mineras, “... la Nación tiene interés en que éstas se descubran y exploten, pues ello significa prosperidad y trabajo en beneficio del país” (SSTC 5/81, c. 3º, y 1284/08, c. 26º). Con todo, no obstante la importancia de la exploración y explotación, es claro que el interés público no se agota con la ejecución de una o ambas actividades. Esto porque dado que el otorgamiento y mantención de una concesión minera exige la intervención de distintos órganos del Estado, los fines que la Constitución impone a dichos órganos se funden con dicho interés público de modo forzoso. Sería inadmisibles que el otorgamiento de la concesión o su servicio impidiese o dificultase el cumplimiento de los deberes que la Constitución impone a los órganos del Estado llamados a intervenir en la regulación, implementación y vigencia de la concesión minera.” (STC Rol 2678, c. 13º). Justamente uno de los reflejos del interés público es su manifestación tributaria siendo resorte del legislador su establecimiento.

19º.- Esta comparación entre litio concesible y litio bajo CEOL creemos que no puede darse por el propio estatuto constitucional, según lo que esta misma Magistratura ya resolvió en un caso sobre explotación del litio hace tan solo un año atrás.

Justamente, “(...) a diferencia de lo que ocurre con los hidrocarburos líquidos o gaseosos (inciso 7º del N° 24 del artículo 19), la inconcesibilidad del litio es de origen legal y no constitucional. Por otra parte, sobre su aprovechamiento por particulares no existe una regulación especial ni de carácter legal ni reglamentaria, rigiéndose por la regla general de aprovechamiento por el Estado de las sustancias no concesibles contenida en el artículo 19 N° 24 inc. 10º de la CPR a través de las modalidades que allí se indican, entre las que se encuentra la celebración de Contratos Especiales de Operación. La representación del Estado para la suscripción de tales contratos corresponde al Ministerio de Minería, según consta en el art. 5 i) del DFL N° 302, de 1960, del Ministerio de Hacienda, normativa orgánica del Ministerio de Minería, en su redacción dada por el art. 3 de la ley N°





20.402 (Alejandro Vergara Blanco, *“Instituciones de derecho minero”*, Edit. AbeledoPerrot Legal Publishing, Santiago de Chile, 2010, pp. 672-673).” (STC 4716, considerando. 14°).

“Si el Estado cumple un rol preponderante en la exploración, explotación y beneficio de las sustancias inconcesibles, como es el litio, pudiendo ejecutar tales actividades directamente por sí mismo o por sus empresas –como Codelco-, o por medio de concesiones administrativas o de contratos especiales de operación, como en el caso que nos ocupa, le corresponde también a él mismo elegir en qué forma desea explorar, explotar o beneficiar la sustancia no concesible, y en definitiva, quién debe ejecutar tales formas de aprovechamiento.” (STC 4716, considerando 15°).

El examen sobre cargas y obligaciones que se deriven de estatutos normativos radicalmente diferentes, sostenidos uno en una excepción de concesibilidad del litio según lo dispuesto en el Decreto Ley N° 2.886, de 1979, y otro tipo de explotación directa apoyado en la propia Constitución, escapa de un test de igualdad, puesto que todo el universo de esas cargas y obligaciones se debe a la existencia de la misma excepción.

En consecuencia, debe desestimarse todo tipo de comparación que derive en una hipotética desigualdad. Como no se da ninguna de esas circunstancias no examinamos la desproporción tributaria, aunque la retomaremos desde el análisis del principio de reserva legal tributaria.

### **3.- La reserva legal tributaria.**

20°.- El reproche del requirente es que se está estableciendo un impuesto mediante una decisión interpretativa de la Administración. Bajo este supuesto estaría mucho más allá de la ley puesto que significaría que habría innovación sustantiva de tributos sin recurrir a ley alguna.

Adicionalmente, se le agrega como argumento que el Servicio de Impuestos Internos no tendría competencia para realizar esta interpretación puesto que la Ley N° 20.026 es una ley minera. Además, su reglamentación debió haber sido una obra concurrente de los Ministerios de Hacienda y de Minería, del mismo modo que lo fue el proyecto de ley y esa omisión deviene en la ausencia de aplicación del principio de especialidad del tributo en un ámbito técnico.

21°.- Estas dos referencias son contradictorias. Por una parte, se sostiene que carece de poder interpretativo innovador y, por la otra, que ese poder debió haber sido ejercido de un modo concurrente por ambos Ministerios.

En este último punto, cabe desestimar que exista un error formal que nadie ha alegado, entre otras cosas, porque si bien mediante el Decreto Supremo N° 1.465, de 13 de diciembre de 2005, del Ministerio de Hacienda, se aprobó el Reglamento de los artículos 1°, en lo que se refiere al inciso cuarto del artículo 64 bis de la Ley sobre



Impuesto a la Renta, y 3° de la Ley N° 20.26, dicho reglamento fue firmado por los Ministros de Hacienda y de Minería, conjuntamente.

En consecuencia, cabe por ahora ponerse en la hipótesis de que la autoridad administrativa haya obrado de un modo independiente de ley, creando un nuevo impuesto.

22°.- Sin embargo, cabe desestimar la existencia de una vulneración de la reserva legal y del principio de legalidad tributaria. El Tribunal Constitucional ha afirmado que hay “algunos elementos esenciales que deben formar parte de la determinación del contenido fundamental del tributo. Ellos son la obligación tributaria, los sujetos de la obligación –tanto activo como pasivo-, el hecho gravado, el objeto de la obligación, la base imponible, la tasa y, en general, otros elementos específicos, dependiendo del tributo.” (STC 2104, c. 11°).

En este caso, es claro que cada uno de estos elementos está definido suficientemente. No es tarea de esta Magistratura hacer un análisis completo del impuesto, competencia técnica que excede nuestro alcance, pero que a lo menos nos permite verificar que uno de sus requisitos esenciales esté presente.

Lo debatido en la gestión pendiente, es la circunstancia de que el explotador minero se encuentre dentro del hecho gravado. O sea, lo delimitado por la discusión que habilitó el requirente es que su interposición del ejercicio de una acción tan excepcional como el requerimiento de inaplicabilidad es para debatir una parte del tributo. Para eso resulta elemental la existencia del tributo y demostrar con precepto legal vigente que no abarca a la sociedad requirente su mandato normativo.

Para ello, ejemplificaremos con una parte del artículo 64 bis de la Ley de Impuesto a la Renta. El hecho gravado abarca lo que entendamos por “producto minero” y para ello, el legislador definió por tal a la *“sustancia mineral de carácter concesible ya extraída, haya o no sido objeto de beneficio, en cualquier estado productivo en que se encuentre.”*

Del mismo modo, para entender si es un “explotador minero” como sujeto pasivo del impuesto, deberemos asumir que se trata de *“toda persona natural o jurídica que extraiga sustancias minerales de carácter concesible”*.

En consecuencia, para que su tesis interpretativa sea acogida necesita el artículo 64 bis para demostrarlo y no abrogar la misma bajo una hipótesis excepcional y no demostrada.

23°.- Adicionalmente, en torno a la supuesta función interpretativa del Servicio de Impuesto Internos. El principio de reserva legal en materia tributaria, y así también en materia penal, no prohíbe la interpretación jurídica.

Es así como en la STC Rol 3498, se sostuvo que “[a] interpretar el sentido de los preceptos tributarios impugnados mediante la presente acción constitucional, el



intérprete administrativo ha ejercido una competencia legal expresa, sin traspasar los límites que le fija el ordenamiento constitucional, desde que no ha configurado un nuevo tributo o determinado una excepción, de reserva del legislador. La determinación del sentido y alcance de las normas concernidas no pretende configurar requisitos especiales o distintos dentro de la preceptiva tributaria” (STC 3498, c. 11°). Por lo demás, si lo hiciera para ello está la especialidad tributaria de los jueces en la contención de materias técnicas.

**4.- No hay propiedad sobre normas y el legislador puede imponer un lógico *ius variandi*.**

24°.- El requirente estima que sin base legal se afecta el derecho de propiedad puesto que el Servicio de Impuestos Internos impondría un impuesto interpretativo, lo que lo hace esencialmente inconstitucional.

Más allá de que ya analizamos la suficiente base legal del impuesto del artículo 64 bis de la Ley de Impuesto a la Renta, lo cierto es que el examen que se deriva en sede de propiedad puede ser otro: ¿este nuevo impuesto no respetó una propiedad normativa previa del requirente? Dicho de otra manera, ¿dentro de su estatuto minero estaba el no ser susceptible de un tributo específico derivado de la explotación del litio?

25°.- Sin embargo, cabe desechar este planteamiento por variados argumentos que sostendremos.

Primero, porque simplemente no existe derecho de propiedad sobre normas y el legislador puede imponer variaciones normativas. “Que cuestión diferente es entender que exista una especie de derecho de propiedad sobre normas o una especie de garantía de invariabilidad normativa. Esta magistratura ya ha sostenido que no existe derecho de propiedad sobre normas (STC roles N°s 467/2006; 1452/2010 y 2069/2011) y que el legislador puede imponer variaciones normativas.” (STC 3208, c. 27°).

En segundo lugar, porque la regla general es que las normas legales no se apliquen retroactivamente y que rijan hacia lo futuro en cuanto a la determinación de una nueva carga tributaria de un modo específico que no sea discriminatorio. Y, por lo mismo, no afecta posiciones pasadas.

Por lo mismo, en tercer lugar, la invariabilidad específica que se reprocha debe deducirse con claridad del propio texto legal. En efecto, si se desea reconocer la existencia de una exención tributaria ésta debe nacer de un modo patente y expreso de la propia ley, cuyo no es el caso.

26°.- “Como ha establecido el Tribunal Constitucional la primera objeción sobre el principio de no alteración normativa implicaría una suerte de invariabilidad normativa respecto de la cual no existe un derecho de propiedad ni una garantía



legal de permanencia. De hecho, no es menos significativa que la Constitución utilice el presente subjuntivo plural detrás de la expresión normas legales que la “regulen” (artículo 19, numeral 21° de la Constitución). Plural porque se trata de una obligación heterónoma, subjuntiva porque dice relación con algo, esto es, con la actividad económica y presente por cuanto da cuenta de las normas legales vigentes en un momento determinado, las que se proyectan siempre en modo actual.” (STC 3208, c. 30°).

Y, curiosamente, la propia Ley N° 20.026 estableció una regla de invariabilidad tributaria por un marco de quince años a partir de una serie de requisitos que en la ley se detallan. Esta es una de las mejores demostraciones de que puede sostenerse una tesis de no afectación de la propiedad normativa en la medida que sea expresa y delimitada con plenitud de detalles.

En consecuencia, en este caso tampoco existe una garantía de invariabilidad tributaria.

#### **IV.- Aplicación de criterios al caso concreto.**

27°.- En el caso concreto de la empresa requirente, la sentencia de primer grado estableció que la requirente extrae y luego vende litio desde pertenencias constituidas con anterioridad al año 1979 y, por lo tanto, se encuentra en la hipótesis excepcional del artículo 5° del DL 2.886, de 1979, que permite la explotación del litio por privados, siendo, por tanto, una sustancia concesible.

Desde ya la determinación sobre el estatuto del litio y los efectos de su no concesión no configuran un asunto constitucional, siendo un resorte de legalidad demostrar los alcances del efecto específico del requirente en sede del juez de fondo.

En cuanto a todos los estatutos comparables posibles, no se advierte que pueda existir una vulneración del principio de igualdad puesto que esta actividad económica puede ser comparada desde titularidades muy diversas. Y en todas ellas, el requirente debe demostrar por qué debe sustraerse de la aplicación de un impuesto. Es explotador minero; lo hace bajo el título de una concesión; y lo hace sobre el litio, alojado en una excepción histórica no sujeta a un régimen de exención tributario expreso. En cuanto a su comparación de explotador de litio con cargo a una concesión en relación con un contrato especial de operación de litio, la naturaleza jurídica diversa impide hacer un test de igualdad razonable porque no existe voluntad acreditada de la empresa requirente de migrar a ese régimen normativo renunciando a su concesión histórica tal cual es administrada hoy día en su intermediación con la Corporación de Fomento.

En cuanto a la dimensión tributaria específica, cabe sostener la contradicción de debatir parcialmente la ley en la gestión pendiente al sostener que no está en el supuesto del hecho gravado y aquí requerir la desvinculación completa del impuesto. El artículo 64 bis de la Ley de Impuesto a la Renta contiene, en general,



todas las características propias de un tributo no existiendo en él una limitación a la interpretación legal que tiene el Servicio de Impuestos Internos en el marco de sus competencias.

Esa limitación a la potestad tributaria, curiosamente, sí existe en la Ley N° 20.026 que creó este impuesto específico a la minería y que garantizó una invariabilidad tributaria temporal y expresa de este impuesto. Por lo mismo, al no existir una garantía específica de la cual dimana la actividad económica a la cual está sujeto desde el Decreto Ley N° 2.886, cabe asumir que no hay limitación a la soberanía del legislador de definir nuevas normas para el sector, incluyendo las tributarias.

En consecuencia, sirvan todas razones, basadas en los criterios interpretativos que enmarcan el caso específico, para desestimar en todos sus términos las presentes acciones de inaplicabilidad por inconstitucionalidad.

## II. VOTOS POR ACOGER EL REQUERIMIENTO

**LOS MINISTROS SEÑORES IVÁN ARÓSTICA MALDONADO, CRISTIÁN LETELIER AGUILAR Y JOSÉ IGNACIO VÁSQUEZ MÁRQUEZ, votaron por acoger el presente requerimiento sobre la base de las siguientes consideraciones:**

1º) Que este caso versa sobre el impuesto “específico” del artículo 64 bis de la Ley de Impuesto a la Renta, creado el año 2005, expresión que a juicio de estos sentenciadores denota la intención del legislador en orden a que el mismo no gravara en lo sucesivo sino aquella actividad “precisa y determinada” -según el Léxico- definida claramente en su propio texto.

Al ocupar tal adjetivo -“específico”- el legislador quiso entonces descartar cualquier ambigüedad y satisfacer aquella exigencia de certeza que ameritan especialmente las normas que innovan creando un tributo allí donde antes no lo había, apercibiendo así a sus operadores a hacer una interpretación restringida de dicha norma.

Sin embargo, en la especie el Servicio de Impuestos Internos vino a alterar la situación el año 2013, dándole a la disposición referida un alcance amplio, de modo tal que pudiera abarcar la situación de la compañía requirente en estos autos;

2º) Que, acorde con el mismo tenor de la norma aludida, el impuesto específico de que se trata afecta al explotador minero que extraiga “sustancias minerales de carácter concesible”, de suerte que, para afectar a la requirente y justificar su interpretación extensiva de la norma, el Servicio de Impuestos Internos entró a interpretar el DL N° 2886, de 1979, que reservó al Estado la explotación del litio, la



Ley N° 18.097 orgánica constitucional sobre Concesiones Mineras, y el propio Código de Minería.

No obstante, el Código Tributario únicamente faculta al Director del Servicio de Impuestos Internos para “interpretar administrativamente las disposiciones **tributarias**” (artículo 6°, inciso segundo, letra A N° 1), acorde con los principios de competencia y de especialidad que rigen el actuar de los organismos públicos (artículo 7° de la Constitución Política);

3°) Que este impuesto “específico” que grava la explotación de las “sustancias minerales de carácter concesible” fue establecido por las Leyes N°s 20.026 y 20.469, cuyas iniciativas presidenciales de 14 de diciembre de 2004 (Mensaje N° 230-352) y de 31 de agosto de 2010 (Mensaje N° 244-358), respectivamente, figuran con el patrocinio no solo del Ministerio de Hacienda, con el cual se vincula el Servicio de Impuestos Internos, sino también -como es natural- con la concurrencia del Ministerio de Minería.

Los decretos promulgatorios de ambas leyes, con arreglo a la Constitución (artículo 35) enseguida fueron firmados conjuntamente por los ministros respectivos, esto es, por aquellos secretarios de Estado a quienes atañe la materia: para el caso presente por los Ministros de Hacienda y de Minería.

Empero, la interpretación realizada por el Servicio de Impuestos Internos no cuenta con el concurso de los organismos pertinentes del Ministerio de Minería, conforme al principio de coordinación que exige la Ley N° 18.575, orgánica constitucional sobre bases generales de la Administración del Estado (artículo 5°, inciso segundo);

4°) Que todos estos antecedentes apuntan a que la norma examinada se presta para aplicaciones contradictorias, de suerte que puede ser tan legal sostener que la empresa minera requirente no se encuentra afecta al susodicho gravamen como, después, argüir que ha de soportarlo en virtud de una nueva interpretación administrativa del tema.

Ello no se compecede, por cierto, con el principio de legalidad tributaria consagrado en el artículo 19, N° 20, de la Carta Fundamental, garantía cuya esencia radica en sustraer del órgano administrador la prerrogativa para determinar quién paga o no un impuesto, según su particular criterio recaudatorio;

5°) Que, en efecto, no compete al Tribunal Constitucional discutir la mera interpretación de una norma impositiva que puedan hacer los órganos administrativos o judiciales del caso, dentro del ámbito de sus funciones.

Mas, el requerimiento de inaplicabilidad por inconstitucional que regla el artículo 93, incisos primero N° 6 y décimo primero, de la Constitución, demanda de esta Magistratura atender a las circunstancias particulares del caso concreto, a fin de



resolver si -a la postre- la norma impugnada ha recibido una aplicación que, aun siendo legal, resulta en todo caso inconstitucional.

Cuyo es el caso, donde la reserva exclusiva de ley para imponer nuevos tributos, hecha por los artículos 19 N° 20, y 65, incisos segundo y cuarto N° 1, de la Constitución, con el objetivo de brindar seguridad, aparece vulnerada, comoquiera que el texto del artículo 64 bis ha dado lugar a ulteriores comprensiones contradictorias entre el contribuyente y el ente exactor, en circunstancias que ambas -ponderadas con ecuanimidad- aparecen igualmente plausibles.

**EL MINISTRO SEÑOR NELSON POZO SILVA, concurre a la decisión por acoger el presente requerimiento, sólo en virtud de las siguientes consideraciones:**

#### **I.- PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA.**

1°. Que tanto en el planteamiento y solución del problema en examen, el artículo 64 bis, inciso primero, de la Ley de Impuesto a la Renta, requiere un control de legitimidad por parte de esta Magistratura sobre si esa norma excluye toda valoración de naturaleza política y todo examen del uso del poder discrecional del Parlamento. En efecto, dicho artículo ha sido definido por la doctrina constitucionalista, a lo menos y no sin razón como susceptible de cuestionamiento, de forma tal que el juez constitucional pueda o mejor deba examinar la observancia de citado vínculo, con la constitución

En sentido lato las normas dispositivas, como sucede con la regla cuestionada, que resultan comprensibles en un sistema del Estado moderno, dominado por el "Principio de Legalidad", entendido de una manera rígida, no pueden escapar a la función jurisdiccional de esta Magistratura tomando en consideración que si bien se tiende a atribuir al juez una mayor libertad, esta obedece a que en materia constitucional los límites tradicionales de la función jurisdiccional no se encuentran rígidamente señalados en el artículo 93, N° 6, de la Carta Fundamental;

2°. Que, por otra parte, la crítica a lo aseverado no puede basarse en que sean del ámbito de determinados pronunciamientos jurisdiccionales, respecto de declaración de certeza o dispositivos según los órganos (juzgadores) se limiten a precisar la voluntad de las normas acerca de la disciplina de las hipótesis legales concretas, o bien tengan también el poder de ejercer facultades discrecionales. Con lo cual pretendemos establecer que el origen del carácter dispositivo del pronunciamiento a la discrecionalidad de los poderes de la Administración no inhibe las peculiaridades, de la interpretación o actuación (llámese integración) de la norma a aplicar.



Como una segunda cuestión a debatir es establecer el vínculo de necesidad, desde la discrecionalidad de los poderes judiciales de fondo a integrar lagunas legales o a la vaguedad en el derecho a aplicar.

“No obstante la exigencia del Principio de Legalidad del Estado moderno, que un juez intervenga con poderes discrecionales en las relaciones interindividuales o frente a un particular, es necesidad absoluta que el instituto de garantía del orden constitucional no interfiera en la esfera de libre determinación de los órganos o entes supremos. De ahí la conclusión, formulada bajo la forma de un principio, de que también en el ámbito constitucional las decisiones del órgano de garantía no pueden ser, en línea de principio sino decisiones de declaración de certeza en sentido lato: como resulta claramente de una indagación sobre los criterios vigentes en los diversos países” (Proceso, Ideología, Sociedad, Mauro Cappelletti, Ed. Jurídicas Europa-América, Argentina, 1974, p. 377-378);

## II.- MÉTODO.

3°. Que el método de aproximación a este cuestionamiento constitucional tributario es inescindible del objeto y, por consiguiente, no será fácil que podamos distinguir, a lo largo de estas proposiciones, objetivos e instrumentos. Pues se trata del modo de articular un discurso jurídico que recoja lógica e historia, para proyectarla en el presente urgido de valores que permitan la constante reconstrucción del futuro. Un discurso jurídico, con un articulado de razonamientos exentos de abstracción, en la medida que responda al complejo fenómeno de proporcionar unidad conceptual al entramado normativo que establece el régimen jurídico de la actividad financiera y tributaria del Estado. Estamos en presencia de la tributación de la minería en Chile. Esa es la problemática debatible en el presente laudo:

“En una ciencia social caracterizada por su componente histórico y henchida de lógica, en la ciencia jurídica, no puede presuponerse un concepto antes de verificar dos órdenes de problemas: los históricos y los lógicos (Umberto Cerroni, al que en tantas ocasiones hemos recurrido supra). Cuándo surgieron y por qué aparecieron. No se tratará, pues, de perfilar una galería de retratos intelectuales engarzados por la antítesis: habrá que elegir un núcleo de problemas y explicar - historia y lógica de una ciencia- cuál fue su desarrollo e incluso por qué fueron esos, y no otros, los temas cuestionados: las soluciones que recibieron indefectiblemente habrán de formar la estructura básica de una idea abstracta acerca de la ciencia que los produjo, es decir, su concepto.”( Francisco Escribano, La configuración jurídica del deber de contribuir. Perfiles constitucionales. 2° Edición, Ed. Grijley, España, 2010, p. 824);

4°. Que en la I Jornada Metodológica “Jaime García Añoveros”, sobre Metodología Académica y la Enseñanza de Derecho financiero y tributario ( Ed. IEF, Madrid, 2002 Doc 11/2002) se señaló: ““El discurso del Método en el ámbito





“Hacendístico”, que amén su extraordinario valor intelectual, tiene detrás una pequeña historia porque fue una publicación póstuma de una conferencia que el profesor impartió en Barcelona... se aprecia de inmediato, está lleno de ideas inteligentes agudamente expuestas, una cualidad que fue, sin duda, una de las raras virtudes a la que nos tenía habituados el profesor García Añoveros y de la que siempre hizo gala con ejemplar elegancia, no exenta de ironía.”.

En definitiva, nuestra aseveración consiste en que la forma de abordar el artículo 64 bis, inciso primero de la Ley de Impuesto a la Renta debe ser, necesariamente, en su aspecto financiero y tributario como objeto de análisis, interrelacionado y a la luz del Principio de Legalidad Tributaria desde la perspectiva constitucional;

### **III.- HECHOS ASENTADOS Y NO CONTROVERTIDOS CONSTITUCIONALMENTE.**

5°. Que son hechos no controvertidos los siguientes:

a.- Que no constituye duda que se está creando un hecho gravado adicional a los señalados en la normativa que recoge el Decreto Ley N° 824, modificado por el artículo 64 bis por el N° 1, del artículo primero de la Ley N° 20.026, publicada en el Diario Oficial de 16 de junio de 2005. De este modo, se podría afectar el principio de taxatividad (tipicidad) por la norma referida, generando dos regímenes tributarios diversos que afectan al rubro minero.

b.- Que estamos en presencia de un hecho no gravado expresamente por el legislador que confronta el artículo 19, N° 20, y, como efecto, el artículo 19, N° 2, ambos de la Carta Fundamental.

c.- Que el litio es sustancia mineral no concesible por mandato legal.

d.- Que estamos ante un impuesto ficto, en sentido que intelectualmente se determina, lo cual afecta primordialmente el principio de legalidad tributaria y, subsecuentemente, gesta una desigualdad en la aplicación práctica del proceso cuestionado.

e.- Que existe la reserva Estatal de litio por mandato del Decreto Ley N°2886, al tenor del artículo 19 N°24, inciso 6ª de la Constitución.

### **IV.- HISTORIA DE LA TRIBUTACIÓN MINERA Y SU IMPLICANCIA.**

6°. Que se presentó en el Congreso Nacional el 5 de Julio de 2004 el proyecto de ley N° 126-351 que establecía una regalía ad-valorem a través de una modificación a la Ley Orgánica Constitucional sobre concesiones mineras y cuya recaudación se destinaría a un Fondo de Innovación en competitividad. Este proyecto (rechazado por el Congreso) estaba basado en el dominio del Estado sobre las minas. En vista



del rechazo en el Congreso, el poder Ejecutivo tuvo dos opciones: esperar un año a fin de presentar la misma iniciativa o bien cambiar el proyecto.

El proyecto del primer intento por establecer una regalía ad-valorem señalaba que: “En primer lugar, la Constitución Política de la República, en su artículo 19, N° 24, inciso sexto, establece el dominio absoluto, exclusivo, inalienable e imprescriptible de todas las minas para el Estado. Estos recursos minerales no renovables poseen un valor intrínseco, debido a la posibilidad de explotarlos rentablemente. No obstante, el Estado no recibe actualmente ninguna compensación por la extracción y venta de recursos valiosos que, según la Constitución, le pertenecen”;

7°. Que si bien la Constitución prescribe el dominio del Estado de todas las minas -depósitos de sustancias minerales- también se estableció que este dominio no interfiere con el dominio de las personas en los terrenos superficiales, ya que la riqueza mineral es distinta del terreno en que se encuentra.

Respecto de la propiedad del Estado sobre la riqueza minera existe una situación especial, ya que se trata de una propiedad con características particulares. La Constitución, al referirse a la propiedad del Estado sobre las minas expresa un carácter absoluto y exclusivo, pero dicho dominio es una expresión que se da al inicio del tratamiento jurídico. Una revisión completa de la norma permite ver que la expresión tiene un matiz que es justamente una concesión minera, que otorga el derecho a explorar y explotar, pudiendo hacerse dueño de los minerales encontrados y extraídos.

En otras palabras, la expresión dominio absoluto, exclusivo, inalienable e imprescriptible se refiere al Estado como único dueño de la minería como actividad económica. O sea una declaración de principios. El Estado frente al dominio de las minas tiene variadas maneras de relacionarse, una primera es la explotación directa, pero además existen otras diversas como las concesiones administrativas, contratos especiales de operación, concesiones mineras, etc. En el caso de las concesiones mineras el Estado le reconoce el dominio al concesionario pudiendo hacerse dueño de los minerales. A la pregunta de quien es dueño de los minerales, la respuesta es, sin lugar a dudas: el concesionario. Por lo anterior, el Estado no puede cobrar un precio a través de la imposición de una regalía, ya que no puede cobrar por algo de lo que no es dueño.

Recordemos que luego de la llamada “chilenización del cobre” propuesta en el año 1964 y la “nacionalización del cobre” del año 1971, la Constitución de 1980 y en especial la Ley Orgánica Constitucional de concesiones mineras pretendía establecer un régimen que otorgara garantías a los inversionistas.

Al respecto doña Laura Novoa (Diario el Mercurio año 2004) ha comentado en su momento que el concesionario como dueño de la concesión puede explotar la mina hasta agotarla, mientras cumplía con la obligación de amparo, que es la forma



de acreditar que ha desarrollado debidamente la actividad que justifica su otorgamiento. Por tanto, el derecho del Estado sobre la mina queda circunscrito a otorgar una mera concesión minera y a recuperar la mina si no se cumple con el amparo. Es un dominio que no tiene otro alcance que dispensarlo en plenitud a los concesionarios.

Otro autor, el señor Juan Luis Ossa Bulnes, afirmó que es un dominio “sui generis” que no es patrimonial y que hace al Estado más bien un tutor de la riqueza mineral concesible:

8°. Que, en general, se entiende por “Royalty” o regalía un pago al propietario a cambio del derecho de extraer las sustancias minerales. Se ha impuesto normalmente en países en los cuales el dominio de las sustancias minerales pertenece al Estado y se otorga a particulares la concesión de explotar.

Existen diversas formas de royalty, basadas en unidades de producción, precio de los minerales, utilidades de la explotación, etc.

Uno de los principales problemas que presentan las regalías como forma de tributación, especialmente, en el caso de aquellas basadas en unidades de producción, es que fomentan el floreo de las minas, por cuanto para el explotador es más conveniente extraer el mineral que esté más fácilmente a su alcance, sin desarrollar la inversión que implica una verdadera explotación organizada y racional de la mina;

9°. Que la industria minera, en general, tiende a solicitar la aplicación de tratamientos preferenciales, basando esta pretensión entre otros en lo siguiente: 1.- Los largos períodos requeridos para la exploración; 2.- Los altos montos de capital requeridos para la inversión; 3.- Se trata de inversiones no transportables, esto es, en el caso de condiciones adversas la inversión no puede ser retirada y llevada a otro país; 3.- Son proyectos de una vida útil larga; 4.- Los ingresos de la minería son cíclicos, con periodos de precios altos y bajos; 5.- Los costos de cierre de una mina son cuantiosos; y 6.- Frecuentemente se deben incurrir en costos adicionales de infraestructura, como es el caso de caminos, construcción de campamentos, suministro de energía, etc.

Un aspecto importante de la minería es tener la seguridad de estabilidad en el largo plazo, dados los plazos de exploración, construcción y explotación. Un ejemplo de la sensibilidad de este mercado es el resultado de la encuesta anual que hace el Fraser Institute. Esta encuesta resume las respuestas de 333 compañías mineras.

Según el Fraser Institute la noticia más importante de la encuesta por los años 2006 y 2007 era la importante caída de Chile que bajó en el índice del tercer lugar al número 27. De un total de 100 puntos, tenía 87 y baja a 64.



En lo que respecta a Chile, la encuesta señala que ha bajado en varios aspectos. Si bien ha habido descensos en el pasado, Chile siempre estuvo entre los diez mejores. La baja en el año 2005 se atribuye a la discusión sobre el “royalty” y la del año 2006 a los conflictos laborales, en especial a la huelga en la mina Escondida. Como hemos indicado precedentemente, en la encuesta por el periodo 2007/2008, vuelve a subir el puntaje de Chile;

#### V.- IMPUESTO ESPECÍFICO A LA MINERÍA.

10°. Que con fecha 16 de junio del año 2005 se dictó la Ley N° 20.026, que estableció en Chile no una regalía sino un impuesto específico a la actividad minera. En la Ley de Impuesto a la Renta se incorpora un nuevo Título IV Bis, a través del artículo 64 bis que establece un impuesto específico a la actividad minera, creándose el impuesto a la renta operacional de la actividad minera obtenida por un explotador minero.

Al respecto se establecen como elementos de la obligación tributaria los siguientes: a) Sujeto activo: El explotador minero; b) Hecho gravado: La venta de minerales concesibles por parte de un explotador minero; c) Base imponible: Renta imponible operacional del explotador minero; y d) Hipótesis de exención del impuesto: Ventas inferiores a 12.000 toneladas métricas de cobre fino;

11°. Que la forma como se determina el valor de la tonelada métrica de otros minerales, se realiza dividiendo el valor total de las ventas del ejercicio por el precio de la tonelada métrica de cobre fino. El valor de la tonelada métrica de cobre fino se determinará de acuerdo al promedio que el cobre Grado A contado haya presentado durante el ejercicio respectivo en la Bolsa de Metales de Londres (Circular N° 55 de fecha 14 de Octubre de 2005);

#### VI.- ELEMENTOS DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA.

##### A.- Explotador minero.

12°. Que en su definición el explotador minero, es toda persona natural o jurídica que extraiga minerales concesibles y las venda en cualquier estado productivo. Para estos efectos el sujeto activo debe cumplir los siguientes requisitos: a) Extraer el mineral concesible (por extracción de minerales debe entenderse de acuerdo con el artículo 116 del Código de Minería, la separación de mineral de aquel depósito natural del que forma parte); b) Obtener un producto minero; c) Vender el producto minero en cualquier estado productivo; y d) Obtener en esta operación una renta imponible operacional;

13°. Que para estos efectos el Servicio de Impuestos Internos ha precisado que debe tratarse de un explotador minero que copulativamente extraiga y venda el mineral. Sin embargo, una interpretación de la autoridad señaló que no es necesario que el explotador tenga una concesión al momento de extraer dichos minerales, sino



que la extracción sea susceptible de concesión, como es el caso de un cesionario del derecho a extraer minerales de un relave (Oficio N° 1.164 de fecha 28 de Mayo de 2007). Posteriormente, se ha agregado una nueva interpretación respecto de esta materia, en la que la autoridad estableció que deben considerarse exclusivamente las ventas de productos mineros extraídos por el explotador minero sin que deban considerarse las ventas de productos mineros que no hayan sido extraídos por el explotador, sino que adquiridos de terceros (Oficio N° 2.802 de fecha 1 de octubre de 2007);

14°. Que, por otra parte, el explotador minero debe estimar, además, de la venta de los productos extraídos y vendidos directamente, el valor total de ventas de productos mineros del conjunto de personas relacionadas, que puedan ser considerados explotadores mineros. Para determinar lo que debe entenderse por personas relacionadas, el artículo 64 bis de la Ley, remite su determinación a las normas de relación establecidas en el artículo 34, N° 2 de la Ley y a su vez esta norma reenvía su taxatividad al artículo 20, número 1 letra b de la Ley. Este artículo, en definitiva, establece que se entiende que una persona está relacionada con una sociedad en los siguientes casos: 1.- Si la sociedad es de personas y la persona, como socio, tiene facultades administrativas o si participa en más del 10% de las utilidades, o si es dueña, usufructuaria o a cualquier otro título posee más de 10% del capital social o de las acciones. Lo anterior se aplicará también a los comuneros respecto de las comunidades en las que participen; 2.- Si la sociedad es anónima y la persona es dueña, usufructuaria o a cualquier otro título tiene derecho a más del 10% de las acciones, de las utilidades o de los votos en la junta de accionistas; 3.- Si la persona es partícipe en más de un 10% en un contrato de asociación u otro negocio de carácter fiduciario, en que la sociedad es gestora; y 4.- Si la persona, de acuerdo con estas reglas, está relacionada con una sociedad y ésta a su vez lo está con otra, se entenderá que la persona también está relacionada con ésta última y así sucesivamente. Esta norma es reconocida como una norma anti elusión y de transitividad que implica el relacionamiento sucesivo entre contribuyentes no relacionados directamente.

Sobre este aspecto especial de la norma, recientemente la autoridad tributaria estableció que existe relación entre dos sociedades si existe un socio común y este socio tiene facultades de administración o participa en más del 10% de las utilidades, o si es dueño, usufructuario o a cualquier título posee más del 10% del capital social. En este caso a juicio del Servicio de Impuestos Internos, ambas sociedades se encuentran relacionadas entre sí y consecuentemente para los efectos de determinar la tasa de impuesto se deberá considerar el valor total de venta de productos mineros de ambas sociedades (Oficio N° 2.802 de fecha 1 de octubre de 2007).

Se ha considerado que esta interpretación del Servicio de Impuestos Internos es notoriamente extensiva y, además, excede la norma legal. Sólo habría relación



entre dos empresas, si una de las empresas tiene participación en la otra. En efecto, la norma que se ha considerado de transitividad, requiere que exista en primer lugar una participación de una persona con una sociedad y que luego de acreditada dicha relación exista a su vez y adicionalmente, una relación entre esta sociedad y otra sociedad distinta a las anteriores. Lo anterior no se produciría por la sola existencia de un socio común.

Además, se ha opinado por los entendidos que esta interpretación se contradice con lo señalado en la Circular 55 de 14 de octubre de 2005, la cual dispone textualmente en cuanto al tema de la relación: “En primer lugar, que el contribuyente realice actividades como explotador minero y que, además, se encuentre relacionado en los términos previstos por el referido inciso décimo tercero de la letra b) del número 1 del artículo 20, con una o más comunidades o sociedades. En segundo término, es también necesario que las comunidades o sociedades con las que esté relacionado realicen a su vez actividades como explotador minero. Por consiguientes, para que proceda la aplicación de lo dispuesto, tanto el contribuyente como las sociedades o comunidades con las que esté relacionada deben realizar actividades como explotador minero”. O sea, para que haya relación, el socio común debe a su vez ser explotador minero.

Este criterio para un caso distinto es el que ha aplicado el propio Servicio de Impuestos Internos en Oficio N° 2.386, de fecha 7 de agosto de 2007, al precisar que el concepto de relación para los efectos del artículo 17, número 8 de la Ley de Rentas debe ser el considerar la relación sólo en la dirección descendiente.

#### **B.- Producto minero.**

15°. Que el producto minero, es la sustancia mineral concesible extraída, haya sido objeto de beneficio, en cualquier estado productivo en que se encuentre. Por sustancia mineral concesible deben entenderse las sustancias minerales metálicas y no metálicas, y en general cualquier sustancia fósil, en cualquier forma en que naturalmente se presente, incluyendo las existentes en el subsuelo de aguas marítimas sometidas a jurisdicción nacional a las que se tenga acceso por túneles desde tierra (artículo 5° del Código de Minería). No son concesibles, los hidrocarburos líquidos o gaseosos, el litio, los yacimientos existentes en aguas marítimas sometidas a jurisdicción nacional ni los yacimientos situados en zonas que se determinen como de importancia para la seguridad nacional con efectos mineros (artículo 7 del Código de Minería).

Las arcillas superficiales, las salinas artificiales y las arenas, rocas y demás materiales aplicables directamente a la construcción no se consideran minerales concesibles y por ende se entienden excluidos del concepto del mineral para los efectos de aplicar el impuesto específico a la minería (artículo 19 N°24, inciso sexto, de la Constitución; artículo 3, inciso final de la Ley Orgánica Constitucional y artículo 13 del Código de Minería).



Para estos efectos, se entiende que la extracción de minerales se produce luego de la separación de los minerales del depósito natural del que forman parte, lo anterior de conformidad con el artículo 116, del Código de Minería;

#### **C.- Venta.**

16°. Que, la venta, es todo acto jurídico celebrado por el explotador minero que tenga por finalidad o pueda producir el efecto de transferir el dominio del producto minero. Esta norma busca evitar la elusión del impuesto por la vía de una figura de la celebración de un acto o contrato que no sea venta pero que busque ese resultado. Es decir, esta norma es claramente finalista, en el sentido de lo que se describe no es el contrato de compraventa definido y regulado en el Código Civil, sino que, al contrario, se trata de los actos jurídicos que económicamente logren conseguir el efecto de que otra persona se haga dueño de alguna manera de las sustancias minerales. Se deben considerar el valor total de las ventas de productos mineros del conjunto de personas relacionadas con el explotador minero;

#### **D.- Renta imponible operacional Minera.**

17°. Que la renta imponible operacional (RIO), es la base imponible del impuesto específico a la minería y resultado de la siguiente operación: a la renta líquida imponible (a la cual se le ha deducido el impuesto específico a la minería ya que es un gasto aceptado tributariamente) determinada de acuerdo a los artículos 29 al 33 de la Ley de la Renta, deben deducirse los ingresos que no provengan directamente de la venta de productos mineros, y agregarse los siguientes: 1) Costos y gastos asociados a las ventas de productos mineros; 2) Gastos de imputación común no asignables exclusivamente a un determinado tipo de ingresos, en la misma proporción que representen los ingresos por ventas que no provengan de la venta de productos minerales, dividido por ingresos brutos totales; 3) Intereses; 4) Pérdidas de ejercicios anteriores; 5) Diferencia entre la depreciación acelerada y la normal; 5) Diferencia entre la deducción de los gastos de organización y puesta en marcha amortizados en menos de 6 períodos tributarios y la proporción lineal de gastos amortizados en 6 años.

A dicho resultado deben además agregarse aquellas contraprestaciones que se paguen en virtud de un contrato de vío, compraventa de minerales, arrendamiento o usufructo de una pertenencia minera, o cualquier otro que tenga su origen en la entrega de la explotación de un yacimiento minero a un tercero y debe agregarse también la parte del precio de compraventa de una pertenencia minera que haya sido pactado como porcentaje de las ventas de productos mineros o de las utilidades del comprador;

18°. Que la norma relativa a los agregados y deducciones ha generado dudas de interpretación. Por ejemplo, no está claro si los efectos de los contratos a futuro, muy frecuentes en la minería, deben o no considerarse para efectos de la determinación



del impuesto específico a la minería. Tributariamente, el efecto de los contratos a futuro no es más que un ajuste al precio y por tanto no debiera ser materia de una agregado o deducción para el impuesto específico a la minería. Hace un tiempo el Servicio de Impuestos Internos estableció que los resultados provenientes de las operaciones de derivados, no deben incidir en la determinación de la base del impuesto específico a la minería (RIO), ya que dichas partidas no proviene directamente de la venta de productos mineros, sino que del resultado de una operación de capital mobiliario y que conforme con lo dispuesto en el artículo 20, N° 2, de la Ley de Impuesto a la Renta, sus efectos deben incidir en la determinación de la base imponible del impuesto general de Primera Categoría (Oficio N° 696 de fecha 11 de abril de 2008);

#### **E.- Tasación en caso de venta de productos mineros.**

19°. Que, en forma especial, se establece en el artículo 64 bis, un inciso final, que permite al Servicio de Impuestos Internos tasar los precios asignados en ventas de productos mineros por parte del explotador minero a personas relacionadas residentes o domiciliadas en Chile, a fin de poder determinar la base imponible, la tasa del impuesto específico y la exención, pudiendo impugnar los precios utilizados en dichas ventas. Para estos efectos, el Servicio de Impuestos Internos podría considerar los precios de referencia de productos mineros que determine a la Comisión Chilena del Cobre;

#### **F.- Carácter del impuesto específico.**

20°. Que el impuesto específico a la actividad minera, a pesar de ser un impuesto establecido en la Ley de Impuesto a la Renta, puede ser deducido como gasto para efectos de la determinación del impuesto a la renta de Primera Categoría, por disposición expresa del artículo 31, N° 2, de la Ley de la Renta, según el cual se pueden deducir como gasto los impuestos establecidos por leyes chilenas, siempre que no sean de la Ley de la Renta, “con excepción del impuesto establecido en el artículo 64 bis” que contiene el impuesto específico a la minería;

#### **G.- Régimen transitorio.**

21°. Que el Decreto Ley N° 600, como consecuencia de la Ley N° 20.026, fue objeto de modificaciones. Una de ellas fue el artículo 7° que estableció que el impuesto específico a la actividad minera no se considerará para la carga efectiva total a la renta. Este Decreto Ley establece el derecho a una carga total máxima de 42%.

Asimismo, se agregó un artículo 11 ter al Decreto Ley 600, en virtud del cual inversiones iguales o superiores a US\$50 millones y que tengan por objeto el desarrollo de proyectos mineros, podrán ser acreedores de los siguientes derechos por un plazo de 15 años: 1) Invariabilidad de las normas vigentes en lo relativo al impuesto específico a la minería; 2) No estarán afectas a un nuevo tributo, incluidas regalías, cánones o cargas similares; 3) No serán afectados por modificaciones a las





patentes mineras de explotación y exploración; 4) Estos derechos son incompatibles con los derechos que otorgan los artículo 7 u 11 bis del Decreto Ley N° 600;

#### **H.- Ajustes al segundo proyecto de regalía a la minería.**

22° Que con fecha 8 de abril del año 2006, se dictó la Ley N° 20.097 que modifica la Ley N° 20.026, a través de un artículo único que agrega en el artículo 2° Transitorio, de la Ley N° 20.026, tres incisos nuevos. Esta modificación tiene como finalidad cubrir el caso de un contribuyente cuando hay varios inversionistas, alguno de los cuales haya renunciado a la invariabilidad de carga tributaria del 42% contemplada en el artículo 7 del D.L. 600 y otros no. Cabe recordar que de acuerdo a la Ley 20.026, el impuesto específico no afectaría a aquellas empresas que mantenían la invariabilidad del 42 por ciento y los números 1 y 2 del artículo 11 bis del D.L. 600. Si algún inversionista renunciaba a la tasa de 42 por ciento, ya no cumplía con la condición de estar acogido tanto a la invariabilidad del 42 por ciento como a la invariabilidad de los números 1 y 2 del artículo 11 bis. En efecto, el artículo 11 bis número 1 otorgaba la invariabilidad de 42 por ciento hasta en 20 años en vez del plazo normal de 10 años. Al renunciar al artículo 7 que establece la tasa de 42 por ciento, se está renunciando automáticamente al número 1 del artículo 11 bis.

La Ley N° 20.026 no contemplaba el caso de varios inversionistas en un proyecto determinado, alguno de los cuales hubiere renunciado a la tasa fija de 42 por ciento, ni reglas para determinar una aplicación proporcional, lo cual se vino a aclarar a través de la dictación de la Ley N° 20.097.

La Ley N°24.469 de 2010, consagró la actual textura del artículo 64 bis en comento, sin afectar su estructura normativa y sin solucionar sus vicios constitucionales;

#### **VII.- PRINCIPIO DE LEGALIDAD EN MATERIA TRIBUTARIA.**

23°. Que, en primer lugar, la estructura analítica del principio de legalidad conlleva configurar una doble vertiente del citado principio jurídico: la legalidad a nivel constitucional donde tanto el legislador nacional como esta Magistratura y, principalmente, el Tribunal Europeo de Derecho Humanos reconocen la naturaleza constitucional en sus respectivos ordenamientos jurídicos tal categoría y, la legalidad propiamente tal, como aquella propia de rango legal o de mera legalidad como se consagra por la doctrina y la jurisprudencia;

24°. Que esta Magistratura en diversos pronunciamientos ha reconocido la existencia de un estatuto diferenciado entre el ordenamiento simplemente calificable de mera legalidad de aquel donde el principio de legalidad en su ductibilidad trasunta, tal como sucede en el Derecho tributario el denominado "principio de reserva de ley", estableciendo diferenciación entre una reserva material y una reserva relativa de ley con la que se delimita el alcance de la efectividad de principio. Es así que, en el caso del Derecho tributario, el legislador constitucional ha diseñado



una reserva relativa de ley, por lo que esta materia se regula mediante la colaboración entre la ley y el principio condicionante de la jerarquía normativa, por expreso reenvío del legislador, situación que no sucede en el caso de autos;

25°. Que un segundo aspecto a considerar pone de manifiesto la necesidad de equilibrar el principio de mera legalidad con otras exigencias del ordenamiento jurídico-constitucional al introducir los márgenes que limitan la obligación tributaria, delimitando esta última a que el hecho jurídico tributario nunca sea un “concepto jurídico indeterminado”, ni menos se puedan apreciar los hechos que concurran o valorar elementos y, finalmente, que el núcleo del hecho imponible se encuentre determinado de manera taxativa por el legislador;

26°. Que el principio de legalidad y la reserva de ley conforman una garantía que emana de ellos, consistente en el resguardo del principio de igualdad en el ámbito tributario, la cual lleva implícita la implicancia de la participación democrática a la hora de repartir las cargas públicas y así evitar una quiebra de principio de igualdad entre contribuyentes;

27°. Que si bien la complejidad de la regulación tributaria resulta evidente, la aplicación práctica de los principios tributarios que hemos considerados producen como consecuencia lógica una evolución del concepto de tributo, el cual deriva en la idea de sistema tributario que establece nuestra carta fundamental cuya exigencia es que éste se constituya como un conjunto de figuras tributarias racionales, coherentes, estructurados y ordenados que permitan la participación de toda persona en el sostenimiento de los gastos públicos de forma acorde con el principio de justicia;

28°. Que este entramado de principios sólo pueden realizarse a la luz del llamado “deber de contribuir”, mediante un sistema tributario justo, no discriminatorio y racional, lo cual se consagra en nuestro Estado Constitucional de Derecho, que propugna dichos valores: no siendo procedente establecer tributos, tal como se señala en este voto particular, basado sólo en la capacidad económica, la igualdad o la progresividad, teniendo siempre como parámetro la distribución equitativa de las cargas públicas y el principio de solidaridad;

29°. Que el Principio de Legalidad importa un carácter excepcional de la atribución de poderes discrecionales al juez, desde la perspectiva de la mera legalidad; desde la perspectiva constitucional el principio de legalidad o reserva de ley requiere que en la esfera de las normas tributarias (derecho constitucional) el único órgano que puede establecer el hecho gravado al tenor del artículo 19, N° 20, constitucional es el legislador, con la sola excepción del inciso final del precepto antes citado, cuyo carácter dice relación con la defensa nacional y aquellos que graven actividades o bienes de sello regional o local en el marco que la misma ley señale y cuya finalidad es el financiamiento de obras de desarrollo regional o local. El resto debe atenerse al Principio de Legalidad Tributaria;



30°. Que en definitiva, tal como lo ha señalado Pedro Massone P. ( El Hecho Tributario, Ed. Edeval, Valparaíso, Chile, 1969, pp. 46 y ss.): “El hecho jurídico tributario, o simplemente hecho tributario, es, en consecuencia, el hecho, o conjunto de hechos, al cual el legislador vincula el nacimiento de la obligación jurídica de pagar determinado tributo (91).”; y luego concluye que “sólo el criterio de atribución del hecho tributario al contribuyente es necesariamente un criterio económico; para otros obligados el criterio de atribución debe resultar **explícitamente de la ley...**”.

Este reconocimiento de la reserva legal de los tributos y de la inconstitucionalidad de remisión a la potestad reglamentaria aparece explicitado por esta Magistratura en las sentencias STC 718, 773 y 759, todas del año 2007, además de los precedentes Roles STC 1399 y 1469 (acumulados), que dicen relación con la infracción a la igualdad tributaria -a los efectos singulares del caso concreto- por el artículo 41 de la Ley sobre Impuesto a la Renta;

31°. Que el principio de legalidad en una teoría de las garantías jurídico-tributarias es conducente a que existe una verdadera taxonomía que busca deslindar las cuestiones ligadas a la organización de Estado y a los derechos fundamentales, básicamente, a partir del constitucionalismo clásico dónde su núcleo está dado por el reconocimiento de derechos fundamentales que representan un límite al Estado. Empieza a aparecer sin duda la aceptación del reconocimiento del ciudadano como un sujeto de Derecho, el contribuyente dotado de derechos y de dignidad.

Las dimensiones del ejercicio del poder público nos conduce a establecer que el principio de legalidad tributaria como enunciado normativo debe garantizar la previsibilidad del tributo, la libertad de los ciudadanos en el sentido de respetar valores y principios que en el corpus constitucional se establecen con el gravamen que implica un tributo se encuentre tipificado con antelación, que sean previstos sus límites y que sea entendido como una garantía jurídico-tributaria, destinada a solventar la división de poderes y, por ende, la parte orgánica de la Constitución;

#### VIII.- PRINCIPIO DE LEGALIDAD APLICABLE AL CASO CONCRETO.

32°. Que en cuanto a la inaplicabilidad del artículo 64 bis de la Ley de la Renta, en el caso en cuestión afectaría, entre otros el Principio de Legalidad Tributaria, dado que el Servicio de Impuesto Internos y el Tribunal Tributario y Aduanero habrían calificado como hecho gravado una actividad económica que no estaría prevista en la ley.

El artículo 64 bis, dispone: “establécese un impuesto específico a la renta operacional de la actividad minera obtenida por un explotador minero.” Resulta entonces del todo trascendente determinar que se entiende por “explotador minero”. Y es así como el numeral 1 del mismo artículo señala: “toda persona natural o jurídica que extraiga sustancias minerales de carácter concesible y las venda en cualquier estado productivo en que se encuentre.”.



En el tema que nos ocupa el Tribunal Tributario y Aduanero ratificó las liquidaciones tributarias, razonando que en este caso la actividad desplegada por el contribuyente es un hecho que se ve contemplado dentro de los casos previstos por la disposición legal impugnada. Efectivamente una calificación de un hecho jurídico que constituyó un verdadero acto legislativo;

33°. Que el debate constitucional se centra en el hecho gravado o hecho imponible que es conceptualmente aquel hecho o conjunto de hechos que al verificarse genera el nacimiento de la obligación tributaria. Este hecho gravado que está previsto en la ley, que debe poseer o tener un carácter o connotación económica, y que genera el nacimiento de la obligación tributaria.

Y si en la especie, este se verificó o no es el dilema junto con su presupuesto. El hecho imponible debe estar previsto en la ley, este aserto es general, y debe explicar los matices que de ello se derivan. En principio a la administración le está vedada la posibilidad de establecer o crear hechos imponibles a su arbitrio;

34°. Que, sabemos que existe en relación al Principio de Reserva Legal, una reserva legal absoluta y una relativa o atenuada. La reserva legal absoluta supone que todos los elementos deben estar detallados en la ley, sin que sea posible intervención alguna de la autoridad administrativa (hecho gravado, sujetos pasivos y activos, base imponible y tasa). Por su parte, la reserva legal flexible, relativa o atenuada supone que los elementos de la obligación tributaria pueden ser precisados sobre la base de las directrices que concede la ley. Así, tanto en la doctrina española como en la italiana se dice que esos sistemas contemplan un principio de reserva legal relativo, flexible, atenuados, que se desprenden de sus expresiones: “con base en la ley”, “con arreglo a la ley”. La flexibilidad importa que la ley debe establecer los criterios mediante los cuales se determinarán los elementos de la obligación tributaria, no significa determinación, sino determinabilidad;

35°. Que en principio de reserva legal relativo a la autoridad administrativa no sólo debe tener una función de ejecución del precepto. En la reserva absoluta la función de ejecución es meramente técnica. La gran diferencia entre ambas estriba en que en una está absolutamente reglada, y en la otra es ejercida discrecionalmente, dentro de los marcos que la ley establece. Se excluye implícitamente la arbitrariedad y discriminación.

El hecho gravado a su vez, posee elementos (elemento material) en su definición básica o núcleo: un elemento personal, un elemento territorial y un elemento temporal.

En el caso que nos ocupa se infiere que la Administración estableció requisitos o condiciones que van más allá del núcleo duro o definición básica, lo que nos hace concluir que la actuación de la administración fue más allá del estándar constitucional permitido. Y, en consecuencia, debe ponderarse la



inconstitucionalidad de la norma al tenor del principio de legalidad tributaria y sus efectos constitucionales relativos a su discriminación;

#### IX.- CONSTITUCIONALIDAD DE LA NORMA.

36°. Que, en síntesis, la Constitución Política de la República encomienda a una Ley Orgánica Constitucional determinar qué sustancias son concesibles y cuáles no. En el caso del litio, se establece su inconcesibilidad en el artículo 3°, inciso 4°, de la Ley N° 18.097, Orgánica Constitucional de Concesiones Mineras de 1982, y en el artículo 7° del Código de Minería de 1983.

Así, este mineral queda fuera del régimen concesional a que se refiere la Constitución y el Código de Minería, según el cual las concesiones mineras se constituyen en resoluciones judiciales de los tribunales ordinarios, previo procedimiento no contencioso, regulado por el Código de Minería.

Sin embargo, el artículo 19, N° 24, inciso 10°, de la Carta Fundamental, permite al Estado explorar y explotar yacimientos de litio, indirectamente, a través de empresas privadas mediante concesiones administrativas.

El IEAM sólo es aplicable a las sustancias mineras concesibles (artículo 64 bis, inciso 2°, N° 1 y 2, de la Ley sobre Impuesto a la Renta). ¿Dicha concesibilidad podría referirse sólo a las concesiones mineras señaladas en la Ley N° 18.097 y en el Código de Minería de 1983, o también a las concesiones del Código de Minería de 1932?

Justamente, el SII (2016) ha interpretado administrativamente que el artículo 64 bis de la Ley sobre Impuesto a la Renta, también se refiere a los yacimientos de litio concesibles bajo los artículos 3 y 5 del Código de Minería de 1932, anterior al Código de Minería de 1983, y que se encuentren aún vigentes, especificando que todas las empresas que exploten litio, amparadas en pertenencias cuyas Actas de mensuras inscritas se encuentren vigentes desde antes del 1 de enero de 1979, permiten considerar al litio como concesible y explotable por empresas privadas y no reservado al Estado, afectándose con IEAM como explotadores mineros.

Luego, en el caso de empresas sujetas a invariabilidad tributaria por haber suscrito un contrato Ley con el Estado en virtud del Decreto Ley N° 600 de 1974, sobre Estatuto de la Inversión Extranjera, corresponde tributar con tasas especiales de IEAM, que dependerán del contrato y artículo al cual se encuentren acogidos y si cumplen los requisitos esenciales para ello (SII, 2016) (Biblioteca del Congreso Nacional, Asesoría Técnica Parlamentaria, marzo de 2019);

37°. Que la doctrina nacional ha comentado que el principio de legalidad de los tributos, en ningún caso “la labor de la autoridad administrativa se asemeja al proceso intelectual que caracteriza la aplicación de un concepto jurídico indeterminado, mismo que es establecido con carácter abstracto por la norma legal,



pero cuya concreción corresponde efectuar al órgano de aplicación con sujeción a pautas prefijadas por el legislador, sin que en ello pueda intervenir discrecionalidad alguna por parte del ente administrativo” ( Mario Verdugo Marincovic, Constitución Política de la República de Chile, Ed. Abeledo Perrot, Santiago, 2011, p. 158, en referencia al fallo de esta Magistratura Rol STC 822-2007, c. 5).

En igual sentido, Eduardo Aldunate Lizana (Constitución Política de la República de Chile, Ed Thomson Reuters, 2009, Santiago, p. 308) dice: “La legalidad corresponde a uno de los principios y, como señala el profesor José Luis Cea, dice en relación con el hecho de que los tributos sólo pueden ser establecidos, modificados y abolidos por ley, en el sentido propio y sin efecto retroactivo. Este principio se ve regulado con el artículo 61 de la Constitución.

Otro de los principios corresponde a la igualdad, siendo el tema central de este número y en donde se establece que los tributos deben respetar el principio de igualdad de la ley evitando, de esta forma, la discriminación ante la aplicación de la misma, por lo que en el caso de que dos personas se encuentren en iguales condiciones deberán sufrir de la misma forma ser gravados por los tributos correspondientes.”.

Incluso, agrega: “Justicia o proporcionalidad. Este principio dice relación con que los tributos deben ser adecuados a los objetivos del bien común perseguido...”.

Los propios Tributaristas, como, los profesores Rodrigo Ugalde Prieto y Jaime García Escobar (Elusión, planificación y evasión tributaria, Ed. Legal Publishing, Santiago, 4° edición 2010, p. 12) establecen que el principio de legalidad tributaria, recogido en las constituciones latinoamericanas como principio fundamental de derecho publico debe establecer todos los aspectos de la existencia, estructura y cuantía de la obligación tributaria, así como los relativos a la responsabilidad tributaria, a la tipificación de infracciones, imposición de sanciones y establecimiento de limitaciones a los derechos y garantías individuales;

38°. Que, en el plano de los constitucionalistas tributarios españoles se concibe que el valor normativo de los principios constitucionales en materia tributaria implica, necesariamente, articulaciones de la norma que regula la producción jurídica y que limita las competencias de los distintos poderes de Estado, y que la eficacia jurídica de los principios constitucionales esta reflejado en el ordenamiento tributario a través de principios materiales que otorgan contenido sustantivo sobre determinada materia o actividad y los principios formales que se limitan a establecer los cauces formales que deben seguir la regulación de la materia en cuestión. El principio formal por excelencia es el **Principio de Reserva de Ley** (Derecho Tributario, VVAA, Ed. Thomson-Aranzadi, España, 11° edición, s/fecha, p. 49-50);

#### X.- OTRAS CONSIDERACIONES.



39°. Que no cabe mediante un acto administrativo que se agregue un hecho gravado. En otras palabras, no puede crearse el elemento del tributo del “hecho gravado” por un mero acto administrativo que no se encuentre facultado al efecto para su materialización por el legislador;

40°. Que, fruto de la vulneración de principio de la legalidad tributaria, consistente en la reserva legal amplia, todos y cada uno de los elementos de la obligación tributaria deben estar contemplados en la ley (artículo 4°, del Modelo de Código Tributario para América Latina);

41°. Que, subsecuentemente, como se ha explicitado con antelación nace a raíz de la vulneración de principio de reserva legal la discriminación que consagra el artículo 19, N° 2 de la Constitución, cuyo efecto configura un segundo argumento de inconstitucionalidad. Este consiste en una discriminación en el tratamiento distinto para idéntica actividad o condición, implica igualmente una afectación de esa garantía constitucional;

42°. Que, no se ve como se soluciona el problema que nace a partir del artículo 7° del Código de Minería, que impide la concesibilidad del litio materia que del mismo modo no puede sino conformar y afectar “la naturaleza del hecho gravado”, presupuesto del tributo cuestionado en esta causa constitucional;

43°. Que cabe señalar que los principales derechos humanos de los contribuyentes que están establecidos dentro de la Constitución Política de los Estados Unidos, son en cuanto a la proporcionalidad tributaria, la cual conocemos como capacidad contributiva, la equidad, que viene siendo la igualdad tributaria, la legalidad tributaria prevista como reserva de ley y, finalmente, el destino del gasto público, en ellos se encuentran los principales limitantes para la defensa de los contribuyentes frente al Estado. Como ejemplo, de la gran relevancia que adquieren los derechos humanos es necesario revisar el tratamiento que diversos países le han otorgado al tema: Estados Unidos maneja el *tax advocate service* (TAS), se encuentra dentro de la Administración tributaria de Estados Unidos como un organismo independiente para ayudar a los contribuyentes fiscales y morales a resolver problemas de impuestos y recomendar cambios para prevenir problemas. En el caso de Canadá, existe el *taxpayer's ombudsman*. En el Reino Unido, el Adjudicator's Office, en Francia Le Médiateur des ministères économiques et financiers y en México, la Procuraduría del la Defensa del Contribuyente.

Todo lo anterior, revela la importancia de contar con instrumentos internacionales que garanticen y respeten los derechos humanos en el cumplimiento de las obligaciones de naturaleza financiera y tributaria, dentro del contexto del Derecho de los Tratados que establece el artículo 26 de la Convención de Viena mediante la cual se aplica la normativa internacional en relación a la defensa de contribuyente (<http://www.ordenjuridico.gob.mx/Tratlnt/12.pdf>, consultada al 19 de agosto de 2017);



44°. Que haciendonos cargo que la contradicción normativa resulta irresoluble basado en el Principio de Legalidad Tributaria, en su faceta de Reserva Legal del los tributos, estima este Ministro que tal como se debatió hace algunos años en el Seminario de Bayreuth (1981-2002) en la universidad de dicha ciudad, el principio democrático que inspira las constituciones de todos los países está relacionado con la legitimación del sistema político institucional, en un sentido que recogiendo lo expresado por la Constitución de nuestro país en su artículo cuarto que reza “Chile es una república democrática”, produce la conclusión que la afectación del principio de legalidad tributaria también genera un menoscabo a la Carta Fundamental en su Capítulo I, sobre Bases de la Institucionalidad.

#### XI.- CONCLUSIONES.

45°. Que atendido lo razonado precedentemente, este disidente manifiesta que estuvo por acoger el requerimiento, sólo en virtud del Principio de Legalidad Tributaria y, su derivado de manifiesta discriminación en función del principio de igualdad, dejando expresa constancia que la contravención de un espectro normativo de los artículos 6, 7, 19 N°20 y N°24 de la Carta Fundamental, es lo que se configura en la especie en el plano constitucional.

**Y TENIENDO PRESENTE** lo preceptuado en el artículo 93, incisos primero, N° 6°, y decimoprimer, y en las demás disposiciones citadas y pertinentes de la Constitución Política de la República y de la Ley N° 17.997, Orgánica Constitucional del Tribunal Constitucional,

#### **SE RESUELVE:**

- 1) QUE, HABIÉNDOSE PRODUCIDO EMPATE DE VOTOS, NO SE HA OBTENIDO LA MAYORÍA EXIGIDA POR EL ARTÍCULO 93, INCISO PRIMERO, NUMERAL 6°, DE LA CARTA FUNDAMENTAL PARA DECLARAR LA INAPLICABILIDAD REQUERIDA, MOTIVO POR EL CUAL SE RECHAZA EL REQUERIMIENTO DEDUCIDO A FOJAS 1.**
- 2) QUE SE DEJA SIN EFECTO LA SUSPENSIÓN DEL PROCEDIMIENTO DECRETADA EN AUTOS. OFÍCIESE.**
- 3) QUE NO SE CONDENA EN COSTAS A LA PARTE REQUIRENTE, POR HABER TENIDO MOTIVO PLAUSIBLE PARA LITIGAR.**

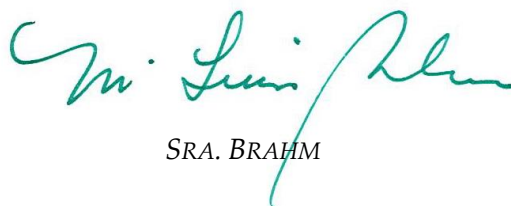




Redactó el voto por rechazar, el Ministro señor GONZALO GARCÍA PINO. Redactó el voto por acoger el Ministro señor IVÁN ARÓSTICA MALDONADO, y el voto particular por acoger, el Ministro señor NELSON POZO SILVA.

Comuníquese, notifíquese, regístrese y archívese.

**Rol N° 7558-19-INA**



SRA. BRAHM

Pronunciada por el Excmo. Tribunal Constitucional, integrado por su Presidenta, Ministra señora MARÍA LUISA BRAHM BARRIL, y por sus Ministros señores IVÁN ARÓSTICA MALDONADO, GONZALO GARCÍA PINO, JUAN JOSÉ ROMERO GUZMÁN, CRISTIÁN LETELIER AGUILAR, NELSON POZO SILVA, JOSÉ IGNACIO VÁSQUEZ MÁRQUEZ y señora MARÍA PÍA SILVA GALLINATO.

Firma la señora Presidenta del Tribunal, y se certifica que los demás señora y señores Ministros concurren al acuerdo y fallo, pero no firman por no encontrarse en dependencias físicas de esta Magistratura, en cumplimiento de las medidas dispuestas ante la emergencia sanitaria existente en el País.

Autoriza la Secretaria del Tribunal Constitucional, señora María Angélica Barriga Meza.

