

LOS DERECHOS ADQUIRIDOS COMO LÍMITE A LA POTESTAD TRIBUTARIA: ANÁLISIS DESDE PERSPECTIVA DE LA ARGUMENTACIÓN JURÍDICA

Antonio Faúndez Ugalde

Profesor de Derecho Tributario,
Doctorado © en Derecho,
Magíster en Gestión Tributaria,
Colaborador CET UChile



ABSTRACT

Este trabajo tiene por objeto establecer si los derechos adquiridos del contribuyente pueden o no constituir un límite a la potestad tributaria en el establecimiento de determinados impuestos, particularmente, en los casos en que una modificación legal incida en una franquicia tributaria.

1.- PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

El análisis de los derechos adquiridos como límite a la potestad tributaria, necesariamente lleva al examen de los principios rectores del derecho tributario, esto es, el principio de legalidad, la irretroactividad de la ley, la generalidad de los impuestos y el derecho de propiedad.

Los autores Alessandri y Somarriva⁸², citando al autor italiano Gabba, indican que se entienden por derechos adquiridos todos aquellos derechos que son consecuencia de un hecho apto para producirlos bajo el imperio de la ley vigente al tiempo en que el hecho se ha realizado y que han entrado inmediatamente a formar parte del patrimonio de la persona, sin que importe la circunstancia de que la ocasión de hacerlos valer se presente en el tiempo en que otra ley rige. Por su parte, los mismos autores indican que, las simples expectativas son las esperanzas de adquisición de un derecho fundado en la ley vigente y aún no convertidas en derecho por falta de alguno de los requisitos exigidos por la ley. Finalmente, indican que las facultades legales constituyen el supuesto para la adquisición de derechos y la posibilidad de tenerlos y ejercerlos.

En base a los alcances anteriores, la mayoría de la doctrina civilista coincide en que una nueva ley no puede lesionar un derecho adquirido si el legislador no le ha dado efecto retroactivo, pero sí pueden ser vulneradas las facultades legales y las simples expectativas, porque éstas últimas no constituyen derechos que formen parte del patrimonio de una persona.

Empero, en este análisis no se puede dejar de lado la postura del autor Paul Roubier⁸³, quien radicó el problema de la retroactividad de la ley en relación a las situaciones jurídicas, entendidas como la posición que ocupa un individuo frente a una norma de derecho o a una institución jurídica determinada. La noción de situación jurídica es superior al término de derecho adquirido, porque no entraña forzosamente como éste un carácter subjetivo, pudiendo aplicarse a situaciones como las del menor, interdicto, pródigo, etcétera, en las cuales no puede siquiera hablarse de derechos adquiridos. No puede decirse que el estado de interdicción, de menor de edad, de pródigo, es un derecho adquirido, pero sí que es una situación jurídica. También es superior a la noción de relación jurídica, y que supone una relación directa entre dos personas, lo que no ocurre con la situación jurídica, que puede ser unilateral y oponible a todos.

⁸² ALESSANDRI, Arturo; SOMARRIVA, Manuel, *Curso de derecho civil* (Santiago, 1961), I, p. 180.

⁸³ Resumen sobre la teoría de Roubier expuesto en el texto de los autores: FERNÁNDEZ, Mario; FERNÁNDEZ, Héctor, *Principios de derecho tributario* (Santiago, 1952), pp. 85 y 86.

Roubier concluye indicando que, los actos o hechos que dan nacimiento a derechos subjetivos, se rigen por la ley vigente al tiempo de su ocurrencia, pero las situaciones legales objetivas, sean ellas creadas por la ley o por un acto de voluntad, varían y siguen las alternativas y modificaciones de la misma, sin que por ello pueda hablarse de retroactividad de la ley.

Centrando el planteamiento, este trabajo tiene por objeto establecer si los derechos adquiridos del contribuyente pueden o no constituir un límite a la potestad tributaria en el establecimiento de determinados impuestos, particularmente, en los casos en que una modificación legal incida en una franquicia tributaria. El autor Juan Figueroa⁸⁴ señala que “[e]l vocable ‘franquicia’ comprende no sólo a las exenciones, sino también a los subsidios y, en general, a las deducciones o créditos o impuestos especiales en favor de inversiones ya efectuadas, tales como depreciación acelerada o créditos basados en un porcentaje de la inversión realizada”.

La cuestión no presenta posiciones unificadoras entre los autores, sino que, por el contrario, la facultad para establecer tributos conduce a sostener, por un lado de la doctrina, que frente a una modificación legal se debe mantener el respeto irrestricto a todo derecho que los contribuyentes adquieran con anterioridad a su entrada en vigencia; por otro lado se argumenta que, dicha modificación legal, considerando el bien común como una de las finalidades del Estado, puede alcanzar a derechos ya consolidados en los contribuyentes. En definitiva, lo importante es determinar hasta qué punto se afectarán los derechos que surgen de hechos ocurridos antes de la entrada en vigor de la derogación, modificación o creación de una ley.

En consecuencia, considerando una falacia deductiva mediante la negación del antecedente⁸⁵, se puede plantear la siguiente argumentación jurídica:

- (i) Si p entonces q ;
- (ii) No p ;
- (iii) Por lo tanto, no q .

⁸⁴ FIGUEROA, Juan, *Las garantías constitucionales del contribuyente en la Constitución Política de 1980* (Santiago, 1985), p. 188. Cabe hacer presente que las franquicias tributarias se presentan como una excepción al principio de la generalidad impositiva. Por su parte, el principio de la generalidad impositiva implica que un determinado impuesto se debe establecer de tal manera que cualquier persona, por la sola circunstancia de incurrir en la hipótesis tributaria descrita en la ley, quede sujeta a él.

⁸⁵ WESTON, Anthony, *Las claves de la argumentación* (Barcelona, 1994), pp. 123-134.

Así entonces, lo que se intentará demostrar en este trabajo es lo siguiente:

- (i) Si las franquicias tributarias son derechos adquiridos, entonces son un límite a la potestad tributaria frente a una modificación legal;
- (ii) Las franquicias tributarias no son derechos adquiridos;
- (iii) Por lo tanto, no constituyen un límite a la potestad tributaria frente a una modificación legal.

En este caso, las premisas pueden ser verdaderas, pero la conclusión falsa, lo que se demostrará en los siguientes acápite.

2.- FUENTES

En cuanto a las fuentes que se abordarán en este trabajo, en toda modificación legal se debe considerar el principio de la irretroactividad de la ley, el cual, si bien, constitucionalmente no tiene una regulación general⁸⁶, es recogido por el Código Civil en el artículo 9º, en los siguientes términos: “[...] *la ley puede sólo disponer para lo futuro, y no tendrá jamás efecto retroactivo*”. Tal principio resulta aplicable al derecho público y, consecuentemente, al derecho tributario. La jurisprudencia ha señalado que “[...] *el artículo 9º del Código Civil que dice que ‘la ley puede sólo disponer para el futuro, y no tendrá jamás efecto retroactivo’, es un principio general que está incorporado en casi la mayoría de los códigos modernos, pero este postulado no es constitucional; sólo precisa una ley, como cualquiera otra, que puede ser derogada o modificada por el legislador y, por consiguiente, darle en algunos casos efecto retroactivo, como sucede, a veces, en las leyes económicas y sociales, especialmente en lo que se refiere a la época de su vigencia, por una necesidad superior de la mejor marcha de los servicios públicos*”⁸⁷.

Por su parte, el Código Tributario regula situaciones especiales relacionadas con los efectos de la ley en el tiempo. El inciso primero del artículo 3º del referido Código, indica que, la ley que modifique una norma impositiva, establezca nuevos impuestos o

⁸⁶ La Constitución Política de la República solamente regula situaciones específicas, como por ejemplo, el n° 3 del artículo 19, que en su parte pertinente indica lo siguiente: “*Ningún delito se castigará con otra pena que la que señale una ley promulgada con anterioridad a su perpetración, a menos que una nueva ley favorezca al afectado*”.

⁸⁷ Sentencia de la Excm. Corte Suprema de fecha 30 de julio de 1969, RDJ, tomo 66, 2ª parte, sec. 1ª, p. 154.

suprima uno existente, regirá desde el día primero del mes siguiente al de su publicación. Agrega el mismo inciso que: “*sólo los hechos ocurridos a contar de dicha fecha estarán sujetos a la nueva disposición*”⁸⁸. En consecuencia, la citada norma reitera el principio de la irretroactividad de la ley. Sin embargo, dicha disposición al parecer no considera la situación de los derechos adquiridos, circunscribiendo la norma a hechos ocurridos con posterioridad al día primero del mes siguiente al de su publicación. Por consiguiente, resulta indispensable el estudio de este artículo para determinar si dicha norma alcanza a franquicias tributarias establecidas con anterioridad a la entrada en vigencia de una ley, cuyo análisis se realizará desde un punto de vista hermenéutico, intentando encasillarlos en las diversas esferas o lugares argumentativos, esto es, considerando su tenor literal y la *ratio legis*.

3.- EL TENOR LITERAL

La interpretación en conformidad con el tenor literal y el sentido de la palabra de la ley, encuentra su regulación en el artículo 19 del Código Civil en los siguientes términos: “*cuando el sentido de la ley es claro, no se desatenderá su tenor literal, a pretexto de consultar su espíritu*”. En conformidad a esta regla, se puede sostener que el artículo 3° del Código Tributario, en forma clara y fuera de toda discusión, somete a su regulación los hechos ocurridos a contar de la fecha de su entrada en vigencia. Empero, surge la pregunta: ¿si el artículo 3° del Código Tributario habrá excluido de la potestad tributaria la posibilidad establecer un impuesto que alcance a franquicias tributarias establecidas con anterioridad a su entrada en vigencia?

Hasta ahora, el tenor literal del citado artículo 3° no da cabida a otro límite que el de aplicar la ley sólo a hechos ocurridos con posterioridad a su entrada en vigencia. No obstante lo anterior, cierta parte de la doctrina y la jurisprudencia administrativa, estiman que el sentido de la ley no aparece claro en la letra, ya que la Constitución Política de la República no limita la potestad tributaria en el sentido de establecer una ley que alcance a derechos que nacieron de hechos ocurridos con anterioridad a su

⁸⁸ El mismo artículo regula otras situaciones especiales, las cuales no serán tratadas en este trabajo para no desviar el punto principal en análisis. Las referidas situaciones especiales son las siguientes: (i) tratándose de normas sobre infracciones y sanciones, se aplicará la nueva ley a hechos ocurridos antes de su vigencia, cuando dicha ley exima tales hechos de toda pena o les aplique una menos rigurosa; (ii) la ley que modifique la tasa de los impuestos anuales o los elementos que sirven para determinar la base de ellos, entrará en vigencia el día primero de enero del año siguiente al de su publicación, y los impuestos que deban pagarse a contar de esa fecha quedarán afectos a la nueva ley; (iii) la tasa de interés moratorio será la que rija al momento del pago de la deuda a que ellos accedan, cualquiera que fuere la fecha en que hubieren ocurrido los hechos gravados.

entrada en vigor. En este sentido, frente a una expresión oscura es posible atribuir diversos sentidos a la ley⁸⁹, lo que exige dar un paso más en el análisis interpretativo a través de la *ratio legis*.

4.- LA *RATIO LEGIS*

Para encontrar la *ratio legis*, se procederá a analizar: (i) la historia de la ley, (ii) el espíritu de la ley, (iii) la interpretación sistemática y (iv) la interpretación analógica. Cabe precisar que en esta parte del estudio se determinará si una franquicia tributaria puede o no constituirse como un derecho adquirido de los contribuyentes frente a la potestad tributaria en el establecimiento de una ley.

4.1.- La historia de la Ley

En la historia de la ley del artículo 3° del Código Tributario no existe intervención alguna respecto a los derechos adquiridos como límite a la potestad tributaria. Por consiguiente, la historia de la ley puede servir como apoyo a la omisión del tenor literal del artículo 3° del Código Tributario, ya que nunca fue intención del legislador referirse sobre los efectos que una nueva ley pueda producir en derechos adquiridos constituidos con anterioridad a su entrada en vigor.

No obstante lo anterior, un antecedente inmediato sobre la procedencia de la retroactividad en materia tributaria se rescata en el seno de la Comisión de Estudios de la Constitución de 1980, en la cual se dejó constancia de los siguientes argumentos: (i) el profesor Guzmán Dinator⁹⁰ señaló que “[...]debería consignarse una disposición que establezca la irretroactividad en términos absolutos, siempre que ella vaya a afectar un derecho adquirido”, agregando que “[...]la excepción al principio de la irretroactividad podría ser cuando la ley retroactiva fuere favorable al particular”; (ii) el comisionado Sr. Evans⁹¹ propuso que establecer el principio de la irretroactividad en el siguiente tenor: “la ley civil no tendrá jamás efecto retroactivo, salvo que ella sea aprobada por un quórum determinado por el Congreso Nacional”; (iii) finalmente, prosperó la

⁸⁹ GUZMÁN, Alejandro, *Las reglas del Código Civil de Chile sobre interpretación de las leyes*, (Santiago, 2007), p. 85.

⁹⁰ Actas de la Comisión de Estudios de la Constitución, Sesión 96, de fecha 19 de diciembre de 1974, p. 19.

⁹¹ Actas de la Comisión de Estudios de la Constitución, Sesión 96, de fecha 19 de diciembre de 1974, p. 20.

posición del comisionado Sr. Diez⁹², quien desechó la idea de consagrar la irretroactividad de la ley en la Constitución en el siguiente sentido: “[l]a irretroactividad de la ley civil puede causar perjuicio inmensos. El Gobierno se encuentra, a veces, con situaciones de caja o de rendimiento fiscal en que tiene que dictar leyes retroactivas de carácter tributario. No puede dejar de dictarlas. No se puede privar al Ejecutivo de esta posibilidad”. En esta línea, el autor Avilés⁹³ indica que los tributos son una herramienta del Estado para cumplir directamente sus fines, a través de normas de fomento y restricción de determinadas actividades, según se estimen benéficas o perjudiciales, en relación al bien común. En consecuencia, en base a este antecedente histórico, se puede concluir que la Constitución Política de la República no prohíbe el establecimiento de leyes tributarias que regulen hechos ocurridos con anterioridad a tu entrada en vigencia, orientadas siempre al bien común constitucional.

4.2.- El espíritu de la Ley

Si bien es cierto que la historia fidedigna del establecimiento del artículo 3° del Código Tributario no aporta mayores antecedentes a la discusión, la norma puede interpretarse en forma independiente al espíritu del legislador y no necesariamente bajo su amparo. De esta forma, se ha entendido que la potestad tributaria puede establecer una ley que afecte legítimamente a franquicias tributarias establecidas con anterioridad a su entrada en vigor, sin embargo, los fundamentos para sostener tal afirmación no son uniformes, lo que se analizará a continuación.

La doctrina española⁹⁴ ha sostenido que, atendiendo a la hipótesis tributaria que describe una determinada exención, dos situaciones pueden presentarse al entrar en vigor una ley que modifique o suprima un beneficio fiscal: (i) antes de dicha entrada en vigor, se consuman diversos períodos impositivos en los cuales se ha invocado una exención, bastando en este caso el principio de la irretroactividad para mantener los beneficios; (ii) si existen beneficios pendientes de producción, sin haberse verificado en su integridad el período impositivo en que se esté ni, desde luego, los sucesivos, no se puede considerar como adquirida una exención frente a la ley modificadora. Agrega esta doctrina que, la construcción de los derechos adquiridos resulta, pues, innecesaria

⁹² Actas de la Comisión de Estudios de la Constitución, Sesión 103, de fecha 16 de enero de 1975, p. 21.

⁹³ Evans, Eugenio, *Los tributos en la Constitución*2 (Santiago, 2010), p. 24, quien cita a Víctor Avilés.

⁹⁴ QUERALT, Juan, *et alii, Curso de derecho financiero y tributario*¹⁵, (Madrid, 2005), p. 261. Considerando que la legislación española es muy similar a la legislación chilena en lo que se refiere al estatuto jurídico de las exenciones tributarias, resulta válida la referencia citada.

en el primer caso, y de imposible aplicación en el segundo, ya que la realización de la hipótesis tributaria en cada período posterior a la reforma tendrá lugar bajo la vigencia de la nueva ley.

Sin embargo, en mi opinión, el problema no radica en considerar el momento en que se verifica la hipótesis tributaria, sino más bien en la naturaleza propiamente tal de las franquicias tributarias, las cuales, por regla general, no podrían constituir un derecho adquirido, sino, más bien, un elemento determinante de la relación jurídica-tributaria. Ergo, una ley podría perfectamente dejar sin efecto una franquicia tributaria, sin importar, en este caso, que con anterioridad a su entrada en vigor se haya verificado la hipótesis tributaria que hace beneficiario al contribuyente de la referida franquicia. Así por ejemplo, una ley anterior puede establecer que la actividad del transporte de pasajeros se exime de pagar impuestos, hipótesis tributaria que se verifica por la sola circunstancia de que un contribuyente inicia sus actividades de conformidad con lo establecido en el artículo 68 del Código Tributario y no por el hecho de invocarla en un período determinado, lo que no obsta a que una ley posterior deje sin efecto dicha franquicia, por más que se haya verificado la hipótesis tributaria en el supuesto planteado.

La jurisprudencia se ha manifestado favorable en estimar que las franquicias tributarias no constituyen derechos adquiridos, argumentando: “[q]ue, *cabe rechazar desde ya la supuesta vulneración a la norma constitucional invocada [artículo 19 n° 24], ello por cuanto no puede pretenderse tener derechos adquiridos sobre las franquicias tributarias, ya que ellas son esencialmente temporales y por ende revocables en cualquier momento*”⁹⁵. Asimismo, otra sentencia de la Corte Suprema, tratando de distinguir a las franquicias tributarias de los derechos patrimoniales, declaró que “[...] *las franquicias tributarias son concesiones que otorga la autoridad pública con miras de un interés nacional o regional, en beneficios de derechos patrimoniales de un particular o particulares determinados y que, tanto por tratarse de facilidades o prerrogativas pertenecientes al Estado, cuanto porque constituyen excepción a la legislación tributaria vigente, deben ser motivo de una nueva ley*”⁹⁶.

Ahora bien, bajo determinadas circunstancias una franquicia tributaria sí podría constituir un derecho adquirido, situación que se puede presentar en el evento de que exista un acuerdo, convenio o convención suscrito entre el Estado y el contribuyente,

⁹⁵ Sentencia de la Excm. Corte Suprema de fecha 26 de noviembre de 1998, en causa Rol n° 32.380-1995.

⁹⁶ Sentencia de la Excm. Corte Suprema de fecha 4 de mayo de 1964, RDJ, tomo 61, 2ª parte, sec. 1ª, p. 70.

que origine, en definitiva, una relación jurídica entre ellos, lo que será analizado más adelante.

Retomando el argumento anterior, para determinar que las franquicias tributarias no constituyen un derecho adquirido, resulta indispensable abordar la teoría de los derechos adquiridos y de las simples expectativas, lo que permitirá esbozar al final de este acápite la posición que será objeto de la conclusión de este trabajo.

Como ya se dejó establecido⁹⁷, la mayoría de la doctrina civilista coincide en que una nueva ley no puede lesionar un derecho adquirido si el legislador no le ha dado efecto retroactivo, pero sí pueden ser vulneradas las facultades legales y las simples expectativas, porque éstas últimas no constituyen derechos que formen parte del patrimonio de una persona. Paul Roubier⁹⁸, postula que los actos o hechos que dan nacimiento a derechos subjetivos, se rigen por la ley vigente al tiempo de su ocurrencia, pero las situaciones legales objetivas, sean ellas creadas por la ley o por un acto de voluntad, varían y siguen las alternativas y modificaciones de la misma, sin que por ello pueda hablarse de retroactividad de la ley.

Por consiguiente, si se adapta la teoría de Roubier al derecho tributario, se debe determinar si las franquicias tributarias constituyen o no una situación jurídica del contribuyente frente a una nueva norma establecida en virtud de la potestad tributaria. Si se considera la posición de la Excm. Corte Suprema⁹⁹, las franquicias tributarias constituirían situaciones legales objetivas esencialmente temporales y por ende revocables en cualquier momento. Tal situación ocurre, *verbi gratia*, si una ley anterior establece una exención de impuesto de primera categoría a aquellos que hayan iniciado una actividad económica de carpintero; en este caso, la sola circunstancia de que un contribuyente haya iniciado dicha actividad económica, lo hace beneficiario de la franquicia tributaria. Pero en dicho ejemplo, la exención de impuestos es una situación legal objetiva, razón por la cual, si con posterioridad al hecho de haber iniciado una actividad como carpintero se dicta una ley que deroga la referida franquicia, el contribuyente se someterá a la nueva tributación.

Por otro lado, una franquicia tributaria puede constituir un derecho subjetivo en el evento de que exista un acuerdo, convenio o convención suscrito entre el Estado y el contribuyente, que origine, en definitiva, una relación jurídica entre ellos. La situación

⁹⁷ ALESSANDRI, Arturo; SOMARRIVA, Manuel, *Curso de derecho civil* (Santiago, 1961), I, p. 180.

⁹⁸ Resumen sobre la teoría de Roubier expuesto en el texto de los autores: FERNÁNDEZ, Mario; FERNÁNDEZ, Héctor, *Principios de derecho tributario* (Santiago, 1952), pp. 85 y 86.

⁹⁹ Sentencia de la Excm. Corte Suprema de fecha 26 de noviembre de 1998, en causa Rol n° 32.380-1995.

anterior trae como consecuencia de que la franquicia tributaria constituida en los referidos términos, no se verá afectada con la entrada en vigencia de una modificación legal. Esto ocurre, por ejemplo, en el caso del Estatuto de la Inversión Extranjera regulado en el Decreto Ley n° 600, del año 1974, el cual se estableció con el objeto de otorgar claridad, un trato igualitario y no discrecional a contribuyentes que transfieran capitales extranjeros a Chile y que celebren un contrato de inversión extranjera, quienes podrán optar por este régimen con tasa invariable de 42%, no afectándoles una eventual modificación legal que establezca alzas de impuestos. De acuerdo al artículo 3° de dicho Decreto, las autorizaciones de inversión extranjera constarán en contratos que se celebrarán por escritura pública y que suscribirán, por una parte, en representación del Estado de Chile, el Presidente del Comité de Inversiones Extranjeras cuando la inversión requiera de un acuerdo de dicho Comité o el Vicepresidente Ejecutivo en caso contrario¹⁰⁰, y por la otra, las personas que aporten capitales extranjeros, quienes se denominan inversionistas extranjeros. En caso de suscribir el referido contrato, el beneficio quedará fijo por un período de 10 años, el cual podrá ser aumentado a un máximo de 20 años en el caso de inversiones industriales o extractivas de US\$50 millones o más. En el caso de proyectos mineros podrá ser hasta 15 años.

Otro caso se presentó en relación a la Ley n° 12.120 cuyo artículo 73 derogó exenciones establecidas en leyes especiales, entre las cuales se encontraba la Ley n° 7.896 que establecía una franquicia tributaria a la industria siderúrgica. Al respecto, la Corte Suprema en sentencia de fecha 8 de agosto de 1960, declaró que el objeto de la Ley n° 7.896 “[...] fue estimular la instalación de la industria siderúrgica otorgando, para ese estímulo, veinte años de franquicias tributarias a las personas que la instalaran, resulta[do] evidente que el acuerdo, convenio o convención legal de mantener tal franquicia durante el lapso indicado, ha creado una relación jurídica que por su naturaleza se trata de un acto jurídico legalmente celebrado. Que, en consecuencia, incorporada al patrimonio del particular la garantía legal de la exención de todo impuesto, ella no puede ser vulnerada sin la voluntad del titular de la misma; de lo que resulta que la derogación dispuesta por la Ley n° 12.120 en su artículo 73, en lo que respecta a las exenciones ya establecidas por leyes especiales que digan relación con los tributos que esa ley contempla no puede ser aplicada a la

¹⁰⁰ De acuerdo al artículo 12 del mismo Decreto Ley, el Comité de Inversiones Extranjeras será el único organismo autorizado, en representación del Estado de Chile, para aceptar el ingreso de capitales del exterior acogidos a dicho Decreto y para establecer los términos y condiciones de los respectivos contratos.

*reclamante, que en el momento de la derogación, se encontraba acogido a las franquicias de la Ley n° 7.896*¹⁰¹.

En consecuencia, en los casos señalados se desprende claramente que las franquicias tributarias contenidas en dichos cuerpos legales, –Decreto Ley n° 600 y Ley n° 7.896– constituyen un derecho subjetivo emanado de un contrato suscrito entre el contribuyente y el Estado, el cual no se afecta frente a eventuales modificaciones legales. Lo contrario implica una vulneración del derecho de propiedad reconocido en el n° 24 del artículo 19 de la Constitución Política de la República. Al respecto, la jurisprudencia ha señalado que “[...]esta disposición constitucional impide al legislador dictar leyes con efecto retroactivo que atenten contra el derecho de propiedad en sí mismo, o sea, que priven a cualquier persona de un hecho apto para producirlos bajo el imperio de esa misma ley, y que, como tales derechos, hayan entrado a formar parte del patrimonio de esa persona. Esta prohibición, que emana del precepto constitucional recordado, no puede referirse, por cierto, a las meras expectativas, como tampoco al mero goce de un derecho adquirido, a las cargas que sobre él se establezcan ni a sus modos de extinción, puesto que en estos aspectos la ley no afectaría sustancialmente a tal derecho”¹⁰². Asimismo, dicho tribunal señaló que “[e]s claro que la prohibición de otorgar efecto retroactivo a la ley en materia civil sólo obliga al juez. Sin embargo, ni el legislador ni el juez pueden dar efecto retroactivo a la ley cuando afecta al derecho de propiedad que se encuentra garantizado por la Constitución Política”¹⁰³.

4.3.- La interpretación sistemática

Por su parte, la interpretación sistemática del inciso primero del artículo 3° del Código Tributario, también ha sido un punto dentro del recorrido hermenéutico para arribar a una conclusión sobre la procedencia de la retroactividad de la ley en el ámbito de la tributación. En efecto, sin perjuicio de que el referido inciso primero señala que “[...]sólo los hechos ocurridos a contar de dicha fecha estarán sujetos a la nueva disposición”, su inciso final admite la retroactividad de la ley al momento de establecer la tasa de interés moratorio, la que corresponderá a aquella que rija al momento del pago de la deuda a que ellos accedan, “[...]cualquiera que fuere la fecha en que hubieren ocurrido los hechos gravados”. Esta interpretación toma fuerza cuando se

¹⁰¹ Sentencia de la Excma. Corte Suprema de fecha 8 de agosto de 1960, RDJ, tomo 57, 2ª parte, sec. 1ª, p. 196.

¹⁰² Sentencia de la Excma. Corte Suprema de fecha 25 de octubre de 1953, RDJ, tomo 48, 2ª parte, sec. 1, p. 537.

¹⁰³ Sentencia de la Excma. Corte Suprema de fecha 30 de julio de 1969, RDJ, tomo 66, 2ª parte, sec. 1ª, p. 154.

combina con la historia fidedigna de la Constitución Política de la República de 1980, en la cual la Comisión de Estudios hizo la indicación de desechar la irretroactividad de la ley en la Constitución¹⁰⁴.

4.4.- La interpretación analógica

Finalmente, en relación con la interpretación analógica, se ha esbozado por la doctrina que “nuestro ordenamiento jurídico está sustentado en el principio de la legalidad, donde los presupuestos objetivos de la hipótesis del hecho gravado [sic] (como todos los elementos de la relación jurídica) deben estar contenidos en la ley, la cual es la única fuente de la obligación. No existe sistemáticamente la descripción extensiva o genérica de esos hechos, donde obviamente la integración analógica como la extensiva en este ámbito no tienen cabida”¹⁰⁵. Sin perjuicio de la posición señalada, cobra importancia la doctrina hermenéutica denominada de la realidad económica, sustentada por el autor Enno Becker¹⁰⁶, quien fue el redactor del Ordenamiento Fiscal del Reich de 1919, señalando que: “en la interpretación de las leyes impositivas debía tenerse en cuenta su finalidad, su significación económica y la evolución de las circunstancias”, lo que permitiría, en definitiva, que la ley tributaria exponga situaciones generales como índice de capacidad contributiva, que deberían ser extendidas a todos los supuestos analógicos.

5.- CONSIDERACIONES FINALES

Se han plasmado en los acápite precedentes distintos argumentos tendientes a demostrar si las franquicias tributarias constituyen o no derechos adquiridos como un límite a la potestad tributaria frente a una modificación legal. Los argumentos se han centrado en la razón de la ley para desatender el tenor literal de la misma. De tal forma, para llegar a la *ratio legis*, se han esgrimido argumentos interpretativos en razón de su espíritu, incluyendo interpretaciones sistemáticas. En este sentido, se puede sostener que las franquicias tributarias no constituyen derechos adquiridos, ya que son esencialmente temporales y por ende revocables en cualquier momento, constituyendo concretamente un elemento determinante de la relación jurídica-

¹⁰⁴ Actas de la Comisión de Estudios de la Constitución, Sesión 103, de fecha 16 de enero de 1975, p. 21.

¹⁰⁵ BRZOVIC, Franco, *La interpretación de las leyes tributarias*, en Interpretación, integración y razonamiento jurídicos (Santiago, 1992), p. 425; en el mismo sentido: AVILÉS, Víctor, *La legalidad tributaria garantiza constitucional del contribuyente*, (Santiago, 2005), p. 37.

¹⁰⁶ Citado por BRZOVIC, Franco, *La interpretación de las leyes tributarias*, en Interpretación, integración y razonamiento jurídicos (Santiago, 1992), p. 424.