

PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES TRIBUTARIOS EN
LA SENTENCIA ROLES N° 1399-09-INA Y N° 1469-09-INA,
ACUMULADOS, DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL,
DE 4 DE NOVIEMBRE DE 2010. REFERENCIA AL
CASO “GERHARD SCHWEINITZ CON SII”, CORTE DE
APELACIONES DE CONCEPCIÓN, ROL 800-2010,
DE 1 DE DICIEMBRE DE 2010

PATRICIO MASBERNAT*

derechotributario@utalca.cl

RESUMEN: En este trabajo, el Tribunal Constitucional se vale del principio “tertium comparationis” como aplicar el principio de igualdad en el ámbito tributario para resolver un conflicto constitucional que envuelve una ley tributaria que regula discriminatoriamente como trabajador dependiente a un profesional independiente. La sentencia discute adicionalmente acerca de otras consideraciones jurídicas, que no sólo se vinculan a principios constitucionales tributarios, tales como el ámbito de funciones del legislador en la configuración del sistema tributario. Adicionalmente, se expone acerca de una decisión posterior de un Tribunal de Apelación sobre hechos semejantes.

ABSTRACT: In this paper, the Constitutional Court uses the principle “tertium comparationis” in order to apply the principle of equality in the tax field to resolve a constitutional conflict that evolves a discriminatory tax rule that regulates a dependent worker as an independent professional. The judgment discusses additionally about other legal considerations, which not only tie to tax constitutional principles, such as the scope of functions of the legislator in the configuration of the tax system. Additionally, this paper exposes a later decision of a Court of Appeal about similar facts and rules.

PALABRAS CLAVE: Tributación de trabajadores y profesionales; principios tributarios; principios de igualdad; capacidad económica.

KEY WORDS: Labor and professional taxes; tax principles; capacity to pay; tax equality.

* Abogado, Licenciado en Derecho por la Pontificia Universidad Católica de Chile; Magíster en Derecho por la Universidad de Chile; Doctor en Derecho por la Universidad Complutense de Madrid. Profesor de la Universidad de Talca. Este trabajo ha sido elaborado en el marco del Proyecto FONDECYT N° 11100190, titulado “Construcción de una dogmática de los principios materiales de la tributación en Chile, a la luz del Derecho Comparado”, del cual el autor es investigador responsable. E-mail: *derechotributario@utalca.cl*.

1. LOS HECHOS DE LA CAUSA¹

Este caso se inició en un requerimiento de inaplicabilidad por inconstitucionalidad presentado por un contribuyente respecto del art. 42 N° 1 inciso final de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR), fundado en dos procesos tributarios en curso (uno en etapa de reclamación tributaria y otro análogo cuya sentencia confirmatoria de segunda instancia se encontraba recurrida de casación en el fondo ante la Corte Suprema)².

Ambos litigios traen causa en objeciones del SII a las declaraciones de impuesto a la renta efectuada por el contribuyente (un práctico de puerto³), reclamadas posteriormente ante el Tribunal Tributario. A juicio del SII, el práctico de puerto autorizado desarrolla una actividad dependiente desde un punto de vista laboral y, por ello, debe declarar los impuestos a la renta conforme al art. 42 N° 1 LIR. En este caso, el contribuyente declaró con sujeción al art. 42 N° 2 LIR (*i.e.*, como trabajador independiente) acogándose al beneficio que se le otorga a los trabajadores independientes conforme al art. 50 inciso final LIR, que permite descontar como gastos presuntos un 30% de los ingresos brutos anuales, hasta un límite de 15 unidades tributarias anuales (UTA).

El precepto legal impugnado y respecto del cual se solicite la inaplicabilidad en ambos requerimientos constitucionales es el inciso final del art. 42 N° 1 LIR, y que aplica a la actividad de practicaje el régimen tributario de los trabajadores dependientes (*“Se incluyen en este número las rentas que obtengan, en su calidad*

¹ Abreviaturas usadas: A (apartado); CPR (Constitución Política de la República); C (considerando); CE (Constitución Española); Dirección General de Territorio Marítimo y Marina Mercante de la Armada (DGTMMM); LIR (Ley sobre Impuesto a la Renta, Decreto Ley N° 824, de 1974); DO (Diario Oficial); SII (Servicio de Impuestos Internos); TC (Tribunal Constitucional de Chile); TCE (Tribunal Constitucional Español); STC (sentencia del TC de Chile); STCE (sentencia del TCE); Unidades Tributarias Anuales (UTA).

² El primer proceso se relaciona a un recurso de casación en el fondo del que conoce la Corte Suprema bajo el Rol N° 4944-2009, que el actor interpuso en contra de la sentencia confirmatoria de segunda instancia dictada por la Corte de Apelaciones de Valparaíso resolviendo un recurso de apelación (Rol N° 238-2009), deducido, a su vez, en contra del fallo dictado por el Tribunal Tributario de Valparaíso en causa sobre reclamo tributario (Rol N° 12.111-2007), que rechazó la reclamación tributaria. El segundo proceso es una reclamación tributaria (Rol N° 10.354-2008) conocida por el mismo Tribunal Tributario de Valparaíso señalado.

³ Los prácticos autorizados de puerto y canales con especialistas particulares autorizada por la Dirección General de Territorio Marítimo y Marina Mercante de la Armada (DGTMMM), para dirigir todas las naves que entren o salgan de los puertos y/o naveguen por canales. Es obligatoria la asesoría de prácticos para las naves que se encuentren en ciertas zonas marítimas.

*de tales, los prácticos de puertos y canales autorizados por la Dirección del Litoral y de la Marina Mercante*⁴).

Cabe destacar que se trata de una norma que rigió desde 1976 hasta 2007, hasta el 1 de diciembre de ese año, derogada por la Ley N° 20.219 (DO 3 de octubre de 2007), de acuerdo a la cual se dispone que estos profesionales se sujetarán al régimen tributario de los trabajadores independientes a partir del 1 de diciembre de 2007, de acuerdo a la norma que regula los efectos en el tiempo de esta reforma legal (artículo primero transitorio)⁵. Es decir, por casi 30 años las rentas de los prácticos autorizados se sujetaron al régimen tributario de los trabajadores dependientes (art. 42 N° 1 LIR)⁶.

No obstante lo anterior, continúa aplicándose en el caso *sub-lite*, pues los giros objeto de los reclamos judiciales pendientes corresponden a los años tributarios 2007 y 2008, y fueron emitidos por las rentas percibidas los años 2006 y 2007.

⁴ LIR, art. 42. “Se aplicará, calculará y cobrará un impuesto en conformidad a lo dispuesto en el art. 43, sobre las siguientes rentas:

1º.- *Sueldos, sobresueldos, salarios, premios, dietas, gratificaciones, participaciones y cualesquiera otras asimilaciones y asignaciones que aumenten la remuneración pagada por servicios personales, montepíos y pensiones, exceptuadas las imposiciones obligatorias que se destinen a la formación de fondos de previsión y retiro, y las cantidades percibidas por concepto de gastos de representación.*

Respecto de los obreros agrícolas ... / Los choferes de taxi, ...

Se incluyen en este número las rentas que obtengan, en su calidad de tales, los prácticos de puertos y canales autorizados por la Dirección del Litoral y de la Marina Mercante.

2º.- *Ingresos provenientes del ejercicio de las profesiones liberales o de cualquiera otra profesión u ocupación lucrativa no comprendida en la primera categoría ni en el número anterior, incluyéndose los obtenidos por los auxiliares de la administración de justicia por los derechos que conforme a la ley obtienen del público, los obtenidos por los corredores que sean personas naturales y cuyas rentas provengan exclusivamente de su trabajo o actuación personal, sin que empleen capital, y los obtenidos por sociedades de profesionales que presten exclusivamente servicios o asesorías profesionales. / Para los efectos del inciso anterior se entenderá por “ocupación lucrativa” la actividad ejercida en forma independiente por personas naturales y en la cual predomine el trabajo personal basado en el conocimiento de una ciencia, arte, oficio o técnica por sobre el empleo de maquinarias, herramientas, equipos u otros bienes de capital”.*

⁵ Ley N° 20.219 (DO 03.10.2007):

“Artículo 4º.- *Introducéndose las siguientes modificaciones en la Ley sobre Impuesto a la Renta, contenida en el artículo 1º del decreto ley N° 824, de 1974: 1) Derógase el inciso final del N° 1, del artículo 42...*”.

“Artículos Transitorios. Artículo 1º.- *Lo dispuesto en esta ley regirá a contar del primer día del mes subsiguiente a la fecha de publicación de la presente ley.*”

⁶ Cabe recordar que el art. 42 LIR establece dos categorías de contribuyentes: los trabajadores dependientes (sujetos a un impuesto único) y los trabajadores independientes (sujetos al impuesto global complementario). Los primeros se vinculan a trabajadores sujetos a vínculos de subordinación y dependencia laboral; los segundos, a profesiones liberales.

Para efectos de decidir el litigio, es importante determinar si el “práctico de puerto” es un contribuyente independiente o dependiente, a los efectos de la determinación y cálculo del impuesto a la renta que debe pagar, de modo tal que le sea aplicado el régimen específico a la clase de contribuyentes de acuerdo al principio constitucional de la igualdad.

Para el requirente, la norma legal impugnada (art. 42 N° 1 inciso final LIR, derogada por el Ley N° 20.219/2007) de modo arbitrario asimiló al practicante autorizado de puerto a las actividades remuneradas dependientes, por lo que solicita que se la declare inaplicable por infringir los artículos 1°, inciso 3°, 19 N° 24 y N° 26, todos de la CPR. A ello se opondrá el SII.

En definitiva, el TC estimará la acción presentada por voto de mayoría (sentencia redactada por los Ministros Enrique Navarro Beltrán y Francisco Fernández Fredes). Dos ministros estuvieron por desecharla, lo que se plasmó en un voto minoritario (Ministros Carlos Carmona Santander y José Antonio Viera-Gallo Quesney).

Nótese que la declaración de inaplicabilidad por inconstitucionalidad del art. 42 N° 1 final (para los giros pendientes de pago del contribuyente, de los años 2007 y 2008) implicó la inaplicabilidad adicional de la norma legal que determina los efectos en el tiempo de la ley N° 20.219 (art. 1° transitorio).

Hay dos cuestiones previas al análisis de fondo que el voto minoritario pone de relevancia: la función del TC en relación al principio democrático y los alcances del principio de igualdad en la acción de inaplicabilidad. También hay una pequeña discusión acerca de la capacidad del TC para pronunciarse acerca de la inaplicabilidad de normas derogadas⁷.

⁷ Mediante requerimiento de inaplicabilidad, el contribuyente impugna un precepto legal derogado expresamente desde el 1 de diciembre de 2007, por la Ley N° 20.219. Dicha norma puede continuar siendo aplicada por los Tribunales, como en este caso, a las rentas del contribuyente percibidas los años 2006 y 2007, respecto de las cuales el SII emitió los giros los años 2007 y 2008. Dichas liquidaciones fueron objeto de reclamos judiciales pendientes. El SII cuestionó que se pudiera solicitar al TC la inaplicabilidad de una norma derogada, ya que dicha vía sólo permite impugnar un precepto legal vigente. La sentencia del TC se pronuncia sobre este punto en los Cs 9 a 11.

El TC sostiene la plena competencia para pronunciarse sobre la petición de inaplicabilidad por inconstitucionalidad de un precepto legal que, a la fecha de la sentencia respectiva, se encuentre derogado por el legislador, siempre y cuando, como sucede en este caso, la norma debiera aplicarse a los hechos objeto de decisión judicial pendiente al momento de resolver el litigio constitucional (C 9°), lo que deriva del texto expreso del art. 93 N° 6 constitucional, que previó la hipótesis de la ultra actividad de una disposición derogada. De ese mismo modo, expresa el voto mayoritario, ha sido decidido en la STC Rol N° 728-2007 (C 10°). En este caso, la disposición legal impugnada y derogada tiene el carácter de precepto legal cuya

Sobre ambos puntos, es posible para los disidentes construir una respuesta al requerimiento, vinculado al principio de igualdad.

El debate surgido al interior del TC, sin embargo, pone en evidencia un punto esencial ligado a la declaración particular de inaplicabilidad, cual es la introducción de elementos inconsistentes y contradictorios en el sistema jurídico, que produce el desalineamiento de éste con la idea de Estado de Derecho. Este punto, advertido pero no comprendido por el voto minoritario, es ejemplificado en una sentencia posterior de la Corte de Apelaciones de Concepción, pronunciada sobre cuestiones análogas a las referidas en la sentencia constitucional comentada.

2. LAS CUESTIONES PREVIAS QUE DETERMINAN LA POSTURA DE LOS DISIDENTES (VOTO DE MINORÍA)

a) Primera cuestión previa: acerca de la función del TC, principio democrático, deferencia al legislador y autocontención (A 7-12)

Los disidentes expresan que en materia de impuestos, el reparto de competencias se encuentra definido por la Constitución (arts. 63 N° 2; 19 N° 20; 65, inciso 2°; 65, inciso 4° N° 1). Por ello, siempre el TC ha sustentado que el legislador es el competente para configurar los tributos (“...es al legislador a quien le corresponde señalar los elementos esenciales de la obligación tributaria” C. 31°, SSTC roles N°s. 759, 718, 773); más aún, que el legislador es soberano para modificar o suprimir tributos a la luz de las nuevas circunstancias imperantes que imponen una revisión de la política fiscal existente hasta entonces (sentencia rol 1452/2010⁸).

aplicación resulta decisiva para la resolución de los asuntos pendientes ante los tribunales de justicia (C 11°).

El voto minoritario (A 2) recuerda que hasta la reciente sentencia Rol N° 1452/2010, la mayoría del TC consideraba que una norma derogada no era precepto legal (STC roles N°s. 978/2008; 1186/2008; 1230/2009; 1231/2009; 1232/2009); por lo que a su respecto no cabía la inaplicabilidad, pues implicaba darle eficacia ultra activa al precepto impugnado (STC roles N°s. 1230/2009; 1231/2009; 1232/2009). El TC inadmitía dichos requerimientos en razón de dos causales: (a) Que no resultaba decisiva en la resolución del asunto controvertido (STC roles N°s. 760/2007; 843/2007; 978/2008); (b) Que carecía de fundamento plausible (STC roles N°s. 1230/2009; 1231/2009; 1232/2009). Los disidentes recuerdan que dicha declaración la hizo tanto el Pleno (STC rol N° 843/2007) como las Salas (STC roles N°s. 838/2007; 760/2007). Por ello, existe un claro cambio de criterio jurisprudencial por parte del TC, lo cual es jurídicamente válido en la medida que lo indique y fundamente su cambio de criterio (STC rol N° 171/1993), tal como lo ha hecho en esta ocasión (A 4).

⁸ Sobre esta sentencia, es posible ver un comentario de mi autoría, pronto a publicarse en la revista *Ius et Praxis*, N° 2, 2011.

Por otro lado, al existir norma legal que resuelve los problemas de efectos de la ley tributaria en el tiempo (art. 3º del Código Tributario), le corresponde al juez de fondo determinar el estatuto aplicable en cada caso concreto de conformidad con ellas, tarea que le es ajena al TC. Lo que corresponde a este último es vigilar que la ley no adolezca de arbitrariedad, desproporcionalidad o desigualdad en la repartición de los tributos, pero en el ejercicio de dichas funciones, debe sujetarse al principio democrático (art. 4º constitucional) y considerar el sistema de reparto de atribuciones que la Constitución establece entre los órganos estatales; debiendo actuar con deferencia al legislador.

b) Segunda cuestión previa: alcances del principio de igualdad en la acción de inaplicabilidad (A 15-17)

De modo coherente, el voto minoritario defiende la tesis de que el legislador tiene un amplio campo de discrecionalidad, y es por ello que el control concreto de constitucionalidad de la ley, que es el que opera respecto de esta clase de requerimientos, en relación al principio de igualdad (entendido, deduzco, como sinónimo de no discriminación arbitraria, arbitrariedad o falta de proporcionalidad) únicamente debe constatar y juzgar los motivos de la norma que se cuestionan, verificando tres extremos: que existan motivos; que estos motivos sean coherentes; que dichos motivos sean consistentes (A 17). En sustento de dichas aseveraciones, cita la STC rol N° 1295, C 96º.⁹

En tal perspectiva, no cabe que el TC enjuicie el mérito de las decisiones legislativas o sustituya el juicio propio del legislador¹⁰ y, basándose en el C 31º de la STC rol N° 1295, defiende que para excluir el demérito de arbitrariedad el legislador sólo debe mostrar que las diferencias que establecen son “razonablemente idóneas y proporcionales a los fines perseguidos (STC rol N° 797/07)”, o que presentan un “fundamento racional” (Rol N° 811/07).

⁹ El párrafo citado por el voto minoritario es el siguiente: “Lo relevante es que esa discriminación no sea arbitraria. Por lo tanto, hay que buscar la justificación, el motivo que explica y funda la medida. No se trata con ello de que exista una razón que convenza o persuada a todos. Lo relevante es que esa razón exista, sea suficiente y coherente con la decisión, y no sea ilegítima; se trata de justificar, no de obligar a creer en esas razones”.

¹⁰ El voto de minoría agrega en el A 16, que al enjuiciarse la arbitrariedad de un precepto legal, no puede cuestionarse el mérito de la decisión legislativa, pues el TC es el principal órgano encargado de velar por que la ley no vulnere los límites constitucionales, lo que significa, a la vez, la garantía de cierta esfera de autonomía del legislador, que comprende, básicamente, el conjunto de apreciaciones de conveniencia y oportunidad política que lo llevan a la adopción de una u otra fórmula normativa orgánica.

3. UN ANTECEDENTE NECESARIO PARA RESOLVER EL CONFLICTO
CONSTITUCIONAL: EL ESTATUTO JURÍDICO DE LA ACTIVIDAD DE LOS PRÁCTICOS
AUTORIZADOS DE PUERTO Y CANALES

Como es de esperar, y siendo fundamental para llegar a la decisión que alcanzó, para el voto mayoritario de los magistrados el practicaje autorizado de puertos y canales constituye una actividad económica similar al de las profesiones liberales, por ello, y a fin de respetar el principio de igualdad (entendido como no discriminación arbitraria) debe ser tributariamente regulado por el art. 41 N° 2.

Para el voto minoritario, en cambio, esta actividad económica presenta características *sui generis* que se traduce en la existencia de buenas razones para ser considerado como trabajo dependiente o independiente, pudiendo ser tributariamente regulado, por tanto, como el Legislador estime conveniente, debiendo tan sólo dar fundamentos de su elección.

De modo breve, los argumentos son los que siguen:

a) El TC plantea que a fin de especificar el régimen impositivo aplicable a las rentas obtenidos por la actividad de los prácticos de puerto autorizados hay que determinar si tal actividad lucrativa es dependiente o independiente, y con ello, concluir si se ha vulnerado o no el principio constitucional de simetría de tratamiento entre iguales (C 18°). Nótese que esta perspectiva de análisis presupone que el régimen impositivo se encuentra sujeto a razones diferentes de la ley.

El fundamento esencial del voto mayoritario es la afirmación de que la relación de dependencia relevante para efectos tributarios del art. 42 N° 1 LIR, es de índole laboral (*i.e.*, regida por el Código del Trabajo), relación de dependencia *laboral* que no existe en esta actividad profesional. Lo que sí existe es otra clase de dependencia, una sujeción caracterizada por supervigilancia o fiscalización técnica desempeñada por la DGTMMM, regulada por la Ley Orgánica (DFL N° 292/1953) de dicho organismo y por el Reglamento de Prácticos, sancionado por el Decreto Supremo N° 398, de 8 de mayo de 1985 (C 19°). De ahí que concluye que el parámetro de la condición tributaria del práctico de puerto autorizado es el de los profesionales independientes regulada en el art. 42 N° 2 párrafo 2° LIR, por calzar con la conceptualización de *ocupación lucrativa* diseñada por dicha norma (C 21°).

Por lo anterior, se sostiene en el C 22°, que la incorporación del practicaje autorizado al régimen tributario de los trabajadores dependientes necesariamente contradice el principio de igualdad de trato consagrado en el art. 19 N° 2 constitucional y “configura una especie de discriminación arbitraria” proscrita en el párrafo segundo de dicha norma. Agrega que fue esa consideración la que el legis-

lador tuvo presente al derogar, con la Ley N° 20.219/2007, la norma establecida en el art. 42 N° 1 inciso final de la LIR (impugnada), lo que se corrobora con la historia de dicha ley, donde se pone de relieve que las características del ejercicio del practicaje es semejante a las de los profesionales independientes y por ello debiera tributar como éstos; y asimismo, que se somete a estos profesionales a una tributación más gravosa que al resto de los profesionales independientes pues “no pueden descontar los gastos en que incurrir para el ejercicio de su actividad, y porque debido a que sus ingresos son esporádicos y no se distribuyen de manera uniforme a lo largo del año, pueden terminar pagando más impuestos de lo que harían al tributar como trabajadores independientes bajo la modalidad del Impuesto Global Complementario” (C 24 y C 25). Otro tanto se deduciría de la Circular del SII N° 139/1976. Finalmente, cita la sentencia rol N° 10.608, de 30 de octubre de 2008, en la cual el Juez Tributario de Concepción afirma que las rentas de practicaje “corresponde clasificarlas como rentas del trabajo independiente”.

b) El voto de minoría trata estas cuestiones entre los apartados 18 al 24.

En primer término, los disidentes recuerdan que el legislador ha concedido a estos profesionales tres tratamientos tributarios distintos en casi cuatro décadas: hasta 1976, fueron considerados trabajadores independientes; desde 1976 y hasta 2008 se les dio tratamiento tributario de trabajadores dependientes; y desde 2008 nuevamente, como independientes. Si bien no hay registros de la historia de su establecimiento, estiman que en su oportunidad el legislador debió tener razones para darles tratamiento de dependientes, lo que por otro lado es posible deducir del análisis de la “peculiar naturaleza de la actividad que realizan” (A 19°). Agregan que a su parecer, los prácticos son profesionales dependientes de la DGTMMM (A 20), lo que fundamentan en que el practicaje es una actividad minuciosamente regulada (nombramiento, remuneraciones, fiscalización, en su actuar –designación de la nave a abordar, permanencia en la nave, bitácora y registro, etc.)–, todo lo que lleva a deducir que las actividades de practicaje y pilotaje no describen una actividad semejante a una profesión liberal, y que conduce a entender su régimen tributario de más de 3 décadas como empleados dependientes (A 21 y 22).

Es por ello, que a su juicio, el legislador de la Ley N° 20.219 habría considerado la dificultad de asimilar la actividad de los prácticos a uno de los dos regímenes posibles, y finalmente optó por asemejarlos a los trabajadores independientes en razón de que no presentaban los rasgos propios de la relación de dependencia laboral (A 23).

Frente a este escenario, razonan los disidentes, el legislador goza de discrecionalidad para encasillar tal categoría de trabajadores en cualquiera de las dos categorías establecidas en el art. 42 de la LIR, siendo lícitos los cambios de criterio, más aún cuando las categorías de “trabajador dependiente” y de “trabajador independiente” constituyen definiciones emanadas del propio legislador y que, por lo mismo, le corresponde a él completar o desarrollar. Agregan que todos los elementos que juegan en este caso son legales: el impuesto a la renta, los factores del impuesto, quiénes descuentan rentas, las categorías que establece el art. 42 LIR; y que “sólo toca al legislador decidir las razones para configurar a los sujetos que deben pagar un impuesto determinado” (A 24).

4. EL DEBATE ACERCA DE LA APLICACIÓN DEL PRINCIPIO DE IGUALDAD AL CASO

Como se verá, la discusión versa sobre dos extremos: el legislador puede crear categorías de contribuyentes y aplicarles diferentes estatutos tributarios, siendo ello lo que sucede en el caso de acuerdo a los disidentes; el legislador no puede discriminar arbitrariamente, como lo hace en este caso para la mayoría del TC.

a) Las partes

Para el contribuyente, el motivo de la derogación del inciso final del art. 42 N° 1 se encuentra en un reconocimiento por parte del legislador del carácter inconstitucional sobreviniente de dicha norma (dado que era anterior a la promulgación de la actual Constitución), cuya causa está en que establecía una discriminación infundada e irracional en contra de algunos profesionales independientes (los prácticos de puertos y canales autorizados), vulnerando la garantía de igualdad ante la ley consagrada en el art. 19 N° 2 CPR. Es más, la norma legal impugnada no propendería al bien común, no obedecería a los principios de equidad y justicia ni a fundamentos éticos o jurídicos y tampoco sería conciliable con la naturaleza de la actividad de practicaje autorizado de puertos. Dicha inconstitucionalidad no ha sido considerada por los tribunales de la instancia, que han aplicado preceptos inconstitucionales, violándose el principio de supremacía constitucional. El requirente cita una anterior decisión judicial que se pronunció de acuerdo a su tesis jurídica, en proceso de reclamación tributaria similar al suyo, pero tramitado ante otro Tribunal Tributario (VIII Región, causa rol N° 10.608-2007), en el cual se sostuvo que las rentas percibidas por servicios de practicaje, correspondería “clasificarlas como rentas de trabajo independiente” y, como tales, afectas al Impuesto Global Complementario.

Añade que no cabría interpretar que el practicafe autorizado de puertos constituye una actividad dependiente, pues a dicha conclusión se oponen normas expresas del Reglamento de Practicafe y Pilotaje (art. 9º), del Reglamento de Prácticos (arts. 6º inciso 3º, 7º, 8º y 9º), de la Ley Orgánica de la DGTMMM (D.F.L. Nº 292/1953, art. 18, inciso 2º) y de la misma Ley Nº 20.219, derogatoria del precepto legal impugnado. La única interpretación válida sería la de sostener que el práctico de puerto no se encuentra sometido a vínculo de subordinación y dependencia laboral alguno.

Por su parte, el SII, en informe evacuado en virtud de traslado conferido, solicitó el rechazo de las acciones deducidas, argumentando que el práctico de puerto autorizado por la autoridad competente, al estar supeditada de modo minucioso y detallado a la autoridad marítima y a la normativa dictada por ella, sería un contribuyente “dependiente”, en virtud de lo cual se encuentra afecto al impuesto único al trabajo o de segunda categoría y no al Impuesto Global Complementario aplicable a los trabajadores independientes, conforme a su interpretación de la norma que impugnada y vigente entre los años 1978 hasta 2008, y de acuerdo al Reglamento de Practicafe y Pilotaje (Decreto Supremo Nº 1836/1955) y Reglamento de Prácticos. Por tanto, dichos profesionales se encuentra adecuadamente insertos en el art. 42 Nº 1 LIR, como los demás contribuyentes comprendidos en él, lo que sería constitucionalmente legítimo conforme al art. 19 Nº 22 constitucional. Por otro lado, esta norma se aviene con las doctrina de los autores que postulan la legitimidad constitucional de la agrupación de contribuyentes por sector, actividad o zona geográfica.

b) La opinión del TC

El voto mayoritario efectúa una revisión del principio constitucional de igualdad ante la ley (art. 19 Nº 2 CPR) y de la doctrina del TC, y se apoya en jurisprudencia y doctrina constitucionales extranjeras.

En lo esencial, el TC estima que la labor de los prácticos de puertos no puede ser asimilada a un trabajo dependiente, por lo que la diferenciación que la ley hace entre estos profesionales y el resto de los incorporados al art. 42 Nº 2 es infundada, agregando que a los contribuyentes discriminados le significa un tratamiento tributario más gravoso que el dispuesto respecto de los independientes, al no poder acogerse al beneficio tributario que les concede el art. 50 bis LIR.

Esto viola el principio de igualdad ante la ley en los términos definidos por el TC en anteriores pronunciamientos (SSTC Nº 28, Nº 53 y Nº 219), en el

sentido de que dicho principio “consiste en que las normas jurídicas deben ser iguales para todas las personas que se encuentren en las mismas circunstancias y, consecuentemente, diversas para aquellas que se encuentren en situaciones diferentes”. Dicha igualdad no impide que la ley establezca diferenciaciones, pero siempre que suponga una distinción razonable entre quienes no se encuentran en la misma condición, siendo la *razonabilidad*, por ello, el cartabón de acuerdo con el cual debe apreciarse la medida de igualdad o la desigualdad (C 12°). No existiendo razonabilidad o fundamentación, la diferenciación se torna arbitraria, como se deriva de la STC Rol N° 986/2008. Lo mismo sucede en caso de que la norma en cuestión no se aplique a todas las personas que se encuentran en la misma situación prevista por el legislador (C 13°).

Profundizando en la cuestión, en su C 14°, el TC exige que la justificación de las diferencias no sólo *sea razonable* sino que además *sea objetiva* (como ha defendido en SSTC roles N° 755 y N° 790, entre otros):

“De este modo, si bien el legislador puede establecer criterios específicos para situaciones fácticas que requieran de un tratamiento diverso, ello siempre debe sustentarse en presupuestos razonables y objetivos que lo justifiquen, sin que, por tanto, queden completamente entregados los mismos al libre arbitrio del legislador”.

Un tercer elemento agrega el C 15°, para estimar que la medida diferenciadora no infrinja la igualdad ante la ley: *es necesario atender a la finalidad perseguida* por el legislador para intervenir el derecho fundamental de que se trata (en la sentencia no se indica de cual se trata, por lo que supondría que se refiere al principio de igualdad), “la que debe ser adecuada, necesaria y tolerable para el destinatario de la misma”¹¹. En otras palabras, la diferenciación legislativa debe obedecer a fines constitucionalmente válidos (STC roles N° 755, N° 790, N° 1138 y N° 1140). Por lo anterior, el TC determina tomar en cuenta “las situaciones fácticas, la finalidad de la ley y los derechos afectados”.

Siguiendo la STCE Rol N° 1710/2010, en su C 100°, el TC expone la distinción entre “igualdades esenciales” y las “desigualdades esenciales”, en orden a que una igualdad esencial se presenta cuando “personas, grupos de personas o situaciones, sobre la base de un punto de partida (*tertium comparationis*), son

¹¹ El fallo cita a Tomás Ramón FERNÁNDEZ. *De la arbitrariedad del legislador. Una crítica de la jurisprudencia constitucional*. Editorial Civitas, Madrid, 1988, pp. 34 y 42. También cita las sentencias del TCE 76/1990 (FJ 9) y 253/2004, en cuanto ellas exponen que la diferenciación constitucionalmente lícita exige fin lícito y que las consecuencias jurídicas resultantes sean adecuadas y proporcionadas a dicho fin, de manera que la relación entre la medida adoptada, el resultado que produce y el fin pretendido por el legislador supere un juicio de proporcionalidad, evitando resultados especialmente gravosos o desmedidos.

comparables”. En virtud de esta distinción, *una ley se considera arbitrario y consecuentemente inconstitucional si trata desigualmente a las igualdades esenciales o si trata igualmente a las desigualdades esenciales*. De acuerdo con esta tesis, se lesiona la igualdad ante la ley “cuando un grupo de destinatarios de la norma, comparados con otro grupo de destinatarios de la norma, son tratados de manera distinta, a pesar de que entre ambos grupos no media ninguna diferencia de tal entidad o importancia que pudiera justificar un tratamiento desigual”.

Finalmente, exige efectuar una *ponderación o examen de proporcionalidad*, analizando si la diferencia de trato persigue un fin legítimo, sea necesaria y que presente una razonable relación con el valor del fin propuesto (C 16°).

No obstante todas las categorías abstractas incorporadas en la sentencia, claramente fue la idea de *tertium comparationis* el determinante en la decisión del TC, argumento que habría sido suficiente por haber sido el único que el TC fue capaz de operacionalizar en términos de darle funcionalidad para poder usarlo como criterio de decisión¹². Este Tribunal pone de relieve que el amplio ámbito de discrecionalidad del legislador se entiende sujeto al derecho a la igualdad ante la ley y a la igual repartición de los tributos (art. 19 N° 2 y N° 20 CPR), y concluye que en este caso el legislador ha tratado de modo distinto a categorías de contribuyentes semejantes, lo que conculca al derecho a la igualdad ante la ley de los prácticos de puertos y canales autorizados por la DGTMMM, ya que:

“...esta clase de profesionales ejerce una actividad que indubitablemente debe catalogarse como independiente en el ámbito laboral. Por consiguiente, no corresponde, como lo hace el precepto legal impugnado, que su actividad lucrativa sea sometida a un estatuto impositivo más gravoso que el existente para ese grupo de trabajadores, más aún si no se encuentra fundamentación razonable para ello y si se tiene en consideración que ha sido el mismo legislador el que, a través de la Ley N° 20.219, vino a corregir esta situación por considerarla desajustada a la realidad y arbitraria, estableciendo una tributación acorde con su calidad de trabajador independiente” (C 28).

¹² El voto de minoría se percató de esto claramente, y explica del siguiente modo el único fundamento del voto de mayoría que formó la decisión del TC, *i.e.*, el resto de los argumentos son meramente retóricos e innecesarios: Apartado 1. “Que, para la mayoría, la norma impugnada afecta la igualdad ante la ley, pues se somete a un grupo de contribuyentes a un estatuto más gravoso que el existente para otros que desempeñan labores semejantes, ya que no pueden descontar ciertos costos de la base imponible de los impuestos que deben declarar y pagar. La ley, al tratarlos como trabajadores dependientes, se afirma, no tiene justificación. Ello ha sido ratificado por la Ley N° 20.219, que vuelve a los prácticos de puerto y canales autorizados por la autoridad marítima, a la categoría de trabajadores independientes, como es su naturaleza, pues no tienen contratos, no se les retiene impuestos, reciben pagos esporádicos e incurrir en gastos para el ejercicio de su actividad, tal como era antes de 1976”.

c) El voto de minoría

Por su parte, el voto minoritario básicamente defiende un amplio ámbito de discrecionalidad del legislador en la determinación de los tributos y de las categorías de contribuyentes, en razón de criterios que sean usualmente aceptados.

En primer término (A 11 y A 12), los disidentes intentan mostrar que el legislador tiene una potestad muy amplia de configuración del sistema tributario, que le permite (de un modo muy difícilmente restringible por el TC) buscar fines recaudatorios como extra-recaudatorios, de promoción del bien común (STC roles 1295/2008 y 1034/2008), de instrumentos de una política económica, destinada a motivar o desincentivar el desarrollo de una actividad, a corregir distorsiones en el mercado, estabilizar la economía, redistribuir ingresos, etc. (STC rol N° 1295/2008).

Debo matizar los planteamientos de los disidentes. Es cierto que lo que plantean se ha defendido en otros ordenamientos jurídicos por existir habilitación constitucional, pero creo que en Chile el legislador no cuenta con tan amplias potestades tributarias.

Los disidentes recuerdan (A 26) que la doctrina ha afirmado¹³ que el legislador es libre para establecer categorías de contribuyentes que se encuentran en situaciones análogas (y también es libre de modificar dichas categorías conforme a las razones de mérito que considere oportunas, siendo la capacidad contributiva un criterio de diferenciación o agrupamiento), debiendo para ello proceder considerando alguno de los criterios formulados por la doctrina económica (capacidad contributiva, origen de las rentas, beneficio del contribuyente, u otro parámetro que estime convenientes). Por ello, no se debe concluir que el legislador de 1976 incurrió en arbitrariedad al dar a los prácticos el tratamiento de trabajadores dependientes (A 27).

En definitiva, estiman que el legislador ha tenido suficientes razones para considerar que los prácticos son trabajadores dependientes, y manifiestan ser partidarios de rechazar el presente requerimiento. En el A 27, los disidentes exponen los límites entre el legislador tributario y el TC en el reparto de competencias públicas, y en el A 29 agregan un llamado a la deferencia al legislador y a la autocontención que debe regir el actuar del TC¹⁴:

¹³ Bielsa, citado por FIGUEROA VALDÉS, Juan: *Las Garantías Constitucionales del Contribuyente en la CPR de 1980*, Editorial Jurídica de Chile, 1985, p. 163; EVANS DE LA CUADRA, E., y EVANS ESPÍNEIRA, E.: *Los Tributos ante la Constitución*, Editorial Jurídica de Chile, Santiago, 1997, p. 80.

¹⁴ 29. "Que en la definición de la naturaleza del examen que hace esta Magistratura de las decisiones del legislador, está en juego la deferencia que debe existir hacia él. Este Tribunal no puede imponer sus propias

“Además, es suficiente para esta Magistratura, sin entrar a disputar su tarea con la del legislador, que éste, al definir la ubicación de determinados trabajadores en una determinada categoría de contribuyentes, haya tenido una razón suficiente, y ésta sea coherente y consistente con la regulación que establece, como sucede en la especie. Ir más allá, implicaría entrar a analizar variables que toca al legislador ponderar.

No es rol de esta Magistratura definir si los prácticos son o no trabajadores dependientes o independientes. Lo que nos corresponde es verificar que existan razones para que el legislador opte por una u otra alternativa”.

5. UN BREVE ANÁLISIS ACERCA DE LOS EFECTOS CONTRARIOS AL SISTEMA JURÍDICO DE LA ACCIÓN DE INAPLICABILIDAD POR INCONSTITUCIONALIDAD

El voto minoritario lanza un ataque en contra del voto de mayoría, ataque que si bien no lo advierten los disidentes, constituye un embate al sistema de control de constitucionalidad ex post de la ley creado por la CPR, en particular, los efectos casuísticos de las sentencias estimatorias que recaen sobre las acciones de inaplicabilidad por inconstitucionalidad.

El voto minoritario (A 13) sostiene, con fundamento, que el legislador es quien “debe configurar los distintos estatutos tributarios”, con lo que quiere poner de relieve que éste crea el sistema legal. En tal perspectiva, manifiesta que “el TC debe procurar no establecer estatutos privilegiados que rompan el equilibrio del sistema que el legislador ha construido”. Ello es razonable, en el sentido de que una sentencia del TC puede modificar un elemento del ordenamiento jurídico que rompa la coherencia del sistema, genera verdaderas perforaciones en la delicada película institucional construida bajo la forma de sistema jurídico. Ello es propio del carácter particular de los efectos de las sentencias que resuelven los casos concretos.

Los disidentes refuerzan su argumento, recordando que:

“...la acción de inaplicabilidad no afecta la validez del precepto legal cuya aplicación se impugna, sino únicamente impide que dicho precepto sea aplicado en un caso concreto. En tal contexto, debe evitarse el riesgo de generar estatutos especiales privilegiados respecto de quienes litigan, por la vía de ordenar prescindir de un precepto

motivaciones o sobrevalorar las que tuvo en cuenta una determinada composición del cuerpo legislativo en una época, al momento de determinar si un precepto vulnera o no la Constitución.

El Tribunal debe actuar con deferencia y auto restricción en estas materias, a fin de no desbalancear el delicado equilibrio de competencias que la Constitución asignó a los distintos órganos del Estado”.

legal. La Constitución ordena que sea la ley la que fije “la igual repartición de los tributos (art. 19 N° 20).

El asunto es especialmente delicado en el caso en cuestión, pues en el presente requerimiento se solicita que un contribuyente sea excluido del régimen general que rige la actividad que desempeña; y sin que quede precisado con absoluta certeza cuál será su estatuto jurídico después de dicha supresión”.

No creo que logren dimensionar lo que dicen. Las aseveraciones de los disidentes constituyen argumentos para rechazar todas las acciones de inaplicabilidad por inconstitucionalidad, es un torpedo a la línea de flotación del instituto de la inaplicabilidad concreta. En interpretación del TC, se trata de un control concreto y no abstracto, y en virtud de ello, las sentencias estimatorias de los requerimientos de inaplicabilidad perforan el sistema jurídico y crean soluciones individuales que se oponen a todas las demás relaciones que se producen en la realidad por el funcionamiento de la ley impugnada de modo particular, pues todos los demás casos no judicializados deben sujetarse al estatuto legal (esto mismo sucede en los casos de los recursos de protección estimados que han sido dirigidos contra normas generales). En este esquema, las sentencias particulares nunca podrán crear estatutos completos que se inserten coherente y sistemáticamente en el ordenamiento jurídico, para aplicarse al caso concreto que intentan resolver. Ese es el problema de la casuística judicial; del control de constitucionalidad concreto y no abstracto; de los efectos particulares de las sentencias y no de sus efectos generales, etc. Es la debilidad de haber creado una acción de inaplicabilidad por inconstitucionalidad para el caso concreto cuya sentencia estimatoria tiene efecto relativo, y que interpreta la ley de un modo concreto y no abstractamente.

6. LOS EFECTOS DE LA INCONSISTENCIA DE LA ACCIÓN DE INAPLICABILIDAD EN EL SISTEMA JURÍDICO: LA INCOMPENSIÓN DE LAS SENTENCIAS DEL TC Y SU NULO EFECTO EN LAS CORTES

Es posible ilustrar esta situación de perforación del sistema jurídico, con la sentencia del caso “Gerhard Schweinitz con SII”¹⁵, por la cual la Corte de Apelaciones de Concepción confirmó una sentencia dictada por el Tribunal Tributario de la instancia (Director Regional del SII de la VIII Región).

¹⁵ Es posible ilustrar esta situación con la sentencia dictada por la Corte de Apelaciones de Concepción en el caso “Gerhard Schweinitz con SII”, rol N° 800-2010 (de 1 de diciembre de 2010).

Los hechos eran los mismos. Los fundamentos esgrimidos por el contribuyente fueron muy semejantes (se trataba de un práctico de puerto, cuyas rentas fueron liquidadas por el SII conforme al art 42 N° 1 LIR).

No obstante de tratarse de una sentencia posterior a la del TC, la Corte de Apelaciones desestimó la solicitud del contribuyente, al considerar constitucional la ley tributaria declarada inconstitucional por el TC un mes antes, haciendo uso de una interpretación legalista y formalista, y criticó que el contribuyente pretendiera que se le dieran efectos retroactivos a la Ley N°20.219, efectos no comprendidos por el legislador (que establecía un régimen impositivo distinto para los prácticos de puertos y canales autorizados a partir del 1° de diciembre de 2007), lo que no era posible (C 3°-5°).

Si bien no reconoce competencia para resolver acerca de la inconstitucionalidad de la ley solicitada por el contribuyente (C 2°), lo sorprendente es que la Corte fundamenta su fallo desestimatorio en el voto de minoría (A 14° y A 27°) de la STC roles acumulados N° 1399-09 INA y N° 1469-09-INA (C 6° y C 7° de la sentencia de apelación) aquí comentada, y a dicho voto de minoría inadvertidamente le atribuye el carácter de sentencia del TC¹⁶.

7. CONCLUSIONES

Muchos elementos de juicio ya han sido vertidos en el cuerpo de este comentario.

En este lugar, sólo destacaría algunas cuestiones.

La sentencia del TC comentada tiene mucha menos sustancia que la que aparenta, en el sentido de que los criterios que puede aportar para la creación de una dogmática del principio de igualdad tributaria son escasos.

Como en los anteriores pronunciamientos, el TC no despliega una construcción específica de la igualdad en el ámbito tributario, sino que resuelve una controversia sobre esta materia únicamente con los criterios del principio genérico de igualdad.

¹⁶ C “7) Que, frente a la alegación de arbitrariedad de la ley formulada por el apelante, podemos decir, como ha dicho el Tribunal Constitucional en la sentencia recién citada, que “el legislador de 1976 no incurrió en arbitrariedad al dar a los prácticos autorizados el tratamiento de dependientes, pues la naturaleza de la actividad realizada por aquellos es *sui géneris* y frente a ella bien puede el legislador establecer una ficción que los asimile a la categoría de trabajadores dependientes, como lo hizo en el D.L. N° 1604 de 1976, o bien a la categoría de independientes, como lo hizo la Ley N° 20.219 en el año 2007”. Por estas consideraciones y lo dispuesto en los artículos 139 y siguientes del Código Tributario, se confirma la sentencia de treinta de junio de dos mil diez, que se lee a fs. 20 y siguientes”.

Pese a toda la retórica del voto mayoritario, que parece sustentar con muchos fundamentos la sentencia comentada, es únicamente el mecanismo simple del *tertium comparationis* es el que opera y fundamenta la decisión (C 28), lo que es tan claro que es el único fundamento puesto de manifiesto por los disidentes (A 1) a fin de atacar en su base al voto mayoritario.

Lo interesante es, además, que esta sentencia muestra la debilidad argumental de la doctrina tributarista nacional, que es incapaz de operar cuando se efectúa un análisis con un mínimo de profundidad dogmática, como ya hace un tiempo ha comenzado a desarrollar el TC en sus sentencias.

Hay otros elementos a rescatar para el análisis, y que si bien afectan a la dogmática tributaria, la exceden, por ejemplo: el necesario respeto del TC al reparto constitucional de funciones y en particular la función del legislador; el principio democrático como límite del TC (que en definitiva depende sólo de su autocontención); el carácter limitado y aislado de los efectos de las sentencias recaídas en requerimientos de inaplicabilidad frente al carácter sistemático de la actividad del legislador, y las contradicciones e inconsistencias que en esta actividad incorpora el TC en el ordenamiento jurídico.

Finalmente, es interesante poner de manifiesto que los mismos argumentos que tuvo el TC para considerar inconstitucional la ley impugnada (art. 42 N° 1 inciso final LIR) que diferencia entre el tratamiento tributario del practicaje y del ejercicio de profesiones liberales, y que adicionalmente implica la inaplicación de la norma legal que determina los efectos en el tiempo de la Ley N° 20.219 (art. 1° transitorio), debiera conducir al TC a declarar la inconstitucionalidad de dicha diferenciación arbitraria durante las últimas décadas en que convivieron la actual CPR con dicha norma citada de la LIR. En efecto, existiendo una nulidad de Derecho Público que ha afectado el actuar del SII en el cobro de los impuestos y perjudicado los derechos fundamentales de las muchas personas (en su carácter de contribuyentes), bien podría solicitarse con éxito por parte de los contribuyentes, su declaratoria de inconstitucionalidad y la devolución de impuestos indebidamente pagados durante todas esas décadas, como he dicho, fundado no en el Código Tributario sino en razones constitucionales (por ejemplo, artículos 6° y 7° CPR).

