



Santiago, siete de enero de dos mil veinte.

VISTOS:

Con fecha 6 de noviembre de 2018, Daniel Garretón Rodríguez ha requerido la declaración de inaplicabilidad por inconstitucionalidad respecto del artículo 33, N° 1, letra b), del DL N° 824, del año 1974, Ley sobre Impuesto a la Renta, en los autos caratulados "Garretón Rodríguez con Servicio de Impuestos Internos VIII D.R. Concepción", sobre recurso de casación en el fondo, seguidos ante la Corte Suprema bajo el Rol N° 24.840-2018.

Preceptos legales cuya aplicación se impugna

El texto de los preceptos impugnados dispone:

"Decreto Ley N° 824, de 1974

Artículo 33. Para la determinación de la renta líquida imponible, se aplicarán las siguientes normas:

1°. - Se agregarán a la renta líquida las partidas que se indican a continuación y siempre que hayan disminuido la renta líquida declarada:

(...)

b) Las remuneraciones pagadas al cónyuge del contribuyente o a los hijos de éste, solteros menores de 18 años;

Síntesis de la gestión pendiente

Expone el requirente que ejerce como Conservador de Bienes Raíces de la ciudad de los Ángeles, siendo contribuyente de Segunda Categoría, de conformidad al artículo 42 N° 2 del D.L. N° 824 de 1974. Señala que mediante la liquidación N° 79, de julio de 2016, emitida por la VIII Dirección Regional del Servicio de Impuestos Internos (SII), relativa al año tributario 2013, se estimó el rechazo de la partida correspondiente al gasto remuneración pagada a su cónyuge, María del Pilar Obanos Araíz, por un monto ascendente a \$56.196.016.

Comenta que su cónyuge trabaja con él, cumpliendo funciones como Jefa de Personal y Cajera en el Conservador de Bienes Raíces, resultando procedente la deducción de lo que ella percibe como gasto necesario para producción de renta.



Presentada reclamación ante el Tribunal Tributario y Aduanero de la Región del Bío Bío, esta fue rechazada con fecha 20 de diciembre de 2017. A su vez, presentado recurso de apelación en contra de lo resuelto, la Corte de Apelaciones de Concepción confirmó el fallo en agosto de 2018, encontrándose pendiente de resolución actualmente recurso de casación en el fondo ante la Corte Suprema.

Conflicto constitucional sometido al conocimiento y resolución del tribunal

1. Infracción del artículo 19 N° 2 de la Constitución.

Señala que la norma cuestionada le resulta aplicable al ser contribuyente de impuesto a la renta de segunda categoría, conteniendo ella una prohibición absoluta de deducir de la renta líquida imponible la remuneración pagada a su cónyuge, como gasto necesario para producir la renta.

Dicha prohibición constituye, argumenta, una presunción de derecho que no reconoce excepciones, pese a que en el tratamiento legal de los gastos rechazados no existen sin más prohibiciones absolutas pues determinados gastos pueden ser deducidos en la medida que se cumplan ciertos requisitos, tales como la calificación previa del Director del Servicio, o regulándose en ciertos casos expresamente el monto máximo de la deducción.

Expone que tal tratamiento especial y drástico de los cónyuges, que establece la Ley sobre Impuesto a la Renta, resulta distinto al de los convivientes civiles o de parejas que conforman familia sin pacto que regule su convivencia, quienes tampoco deben presentar una declaración conjunta de rentas.

Así afirma que la prohibición es inconstitucional en cuanto corresponde a una presunción de derecho de gasto rechazado que no permite la deducción en casos en los cuales el cónyuge efectivamente ha prestado servicios personales al contribuyente, generando un tratamiento discriminatorio en relación a personas vinculadas matrimonialmente.

2. Infracción del artículo 19 N° 3, inciso quinto, de la Constitución.

En segundo lugar, argumenta que las disposiciones legales impugnadas infringen el debido proceso al contemplar una presunción de derecho de gasto rechazado, sin permitir la presentación de pruebas respecto a la justificación del gasto, según las reglas generales, cuestión que implica una afectación al derecho de aportar pruebas, como elemento esencial del debido proceso. En tal punto no niega la legítima posibilidad del legislador para establecer presunciones, pero argumenta que la prohibición absoluta de su deducción no resulta ajustada a un justo y racional procedimiento, presumiendo sin más la mala fe del contribuyente y ocasionando desigualdad procesal injustificada.



3. *Infracción del artículo 19 N° 20 de la Constitución.*

Expone, que los preceptos legales impugnados permiten sostener que en la especie se genera una vulneración a la igual repartición de los tributos. Refiere que en la medida que se le impide al contribuyente la deducción de las remuneraciones pagadas al cónyuge se está afectando un ingreso y no una renta, contrariando el texto constitucional, debiendo ser entendido por renta todo incremento patrimonial, cualquiera sea su origen, naturaleza o denominación, y por ello, correspondiendo a la esencia del concepto que todo contribuyente pueda deducir los desembolsos incurridos en la generación de la renta. Así, en caso de resultar imposible deducir un desembolso real y efectivo, se grava más allá de un incremento patrimonial, vulnerando lo dispuesto en el artículo 19 N° 20 de la Carta Fundamental.

4. *Infracción del artículo 19 N° 26 de la Constitución.*

Por último, afirma que la disposición cuestionada afecta los derechos previamente aludidos en su esencia, impidiendo su libre ejercicio, en cuanto se afecta a contribuyentes casados por el solo hecho de haber contraído matrimonio, presumiendo sin más su mala fe.

Tramitación

El requerimiento fue acogido a trámite por la Primera Sala con fecha 16 de noviembre de 2018, a fojas 58. A su turno, en resolución de fecha 17 de diciembre del mismo año, a fojas 111, se declaró admisible.

Conforme consta en autos, conferido traslado a las demás partes interesadas y a los órganos constitucionalmente interesados, el Servicio de Impuestos Internos evacuó traslado a fojas 118, abogando por el rechazo íntegro del requerimiento de autos.

Observaciones de Servicio de Impuestos Internos

Señala al respecto que la norma cuestionada establece una limitación que el legislador- y no una presunción -, atendidas las características del vínculo matrimonial, en coherencia con diversas disposiciones del ordenamiento jurídico nacional que contemplan normas de control para la contratación entre cónyuges, sea en materia civil o comercial; o bien, de contratos de uno de los cónyuges con una empresa relacionada. Todo ello en resguardo de los intereses de los terceros que se relacionen con ellos, por lo que dicho tratamiento resulta constitucionalmente legítimo al fundarse en obstaculizar ventajas indebidas, garantizando bienes jurídicos de relevancia, tales como la transparencia, probidad y el orden público económico.



Añade al respecto, como precisión de hecho, que el requirente intentó la reducción como gasto necesario de las remuneraciones pagadas a su hija, en los meses de enero y febrero de 2012, por una suma cercana a los 10 millones de pesos, que supera los montos comúnmente pagados por las funciones realizadas a personas con igual oficio. Misma situación que habría realizado durante el año comercial 2011, con remuneraciones pagadas a su hija y hermana, que fueron estimadas como excesos de remuneración rechazados finalmente por el Tribunal Tributario y Aduanero, por lo que estima resulta acreditado que el requirente ha establecido remuneraciones desproporcionadas a favor de sus parientes.

Comenta que la comparación que efectúa el recurrente, en relación a otras configuraciones familiares distintas a las del matrimonio, es improcedente, toda vez que desde la perspectiva del legislador dichas situaciones resultan justificadamente diferenciadas y tienen tratamientos normativos distintos.

Por otro lado, expone que no se produce en la especie afectación alguna a la garantía fundamental de debido proceso, en cuanto la norma no establece propiamente una presunción de derecho, sino que una limitación legal para contratación. Al respecto, recuerda que la Carta Fundamental asegura la posibilidad de actuar libremente en la vida económica, pero con la condición indispensable de ajustarse a las normas legales aplicables, una de las cuales es justamente la disposición en cuestión.

En tercer lugar, niega la existencia de una desigual repartición de tributos en proporción a las rentas, para el caso de la gestión *sub lite*. Comenta que efectivamente las remuneraciones pagadas al cónyuge del contribuyente deben ser agregadas a la renta líquida imponible pero que dicha regla constituye una de aplicación general, que afecta a todos los contribuyentes que se encuentren en la misma situación.

Por último, comenta que como consecuencia de todo lo anterior, tampoco existe la denunciada infracción al artículo 19 N° 26 de la Carta Fundamental, por lo que pide el rechazo íntegro del libelo de fojas 1.

Vista de la causa y acuerdo

En Sesión de Pleno de 11 de julio de 2019 se verificó la vista de la causa, oyéndose la relación pública y los alegatos por parte de la parte requirente, del abogado Daniel Ibarra Aguirre, por 20 minutos, y por el Servicio de Impuestos Internos, de la abogada María Olave Rojas, ambos por 20 minutos, adoptándose acuerdo en igual fecha según certificó el relator de la causa.

Y CONSIDERANDO:



I) GESTIÓN JUDICIAL PENDIENTE

PRIMERO: Que el requirente, Daniel Garretón Rodríguez, impugna la constitucionalidad del artículo 33, N° 1, letra b) del Decreto Ley N° 824, de 1.974, sobre Impuesto a la Renta (en adelante LIR), precepto cuya aplicación al caso concreto produciría un efecto inconstitucional, con vulneración de las garantías constitucionales contenidas en el artículo 19, N°s 2°; 3°, inciso 5°; 20° y 26°, de la Constitución Política de la República.

El requerimiento incide en un recurso de casación en el fondo – en conocimiento de la Corte Suprema –, caratulado “Garretón Rodríguez con Servicio de Impuestos Internos VIII DR Concepción”, deducido en contra de sentencia de fecha 27 de agosto del 2018 de la Corte de Apelaciones de Concepción, en la que se confirmó el fallo emitido por el Tribunal Tributario y Aduanero de la Región del Bío Bío, con fecha 20 de diciembre de 2017, que rechazó la reclamación tributaria intentada por el actor constitucional contra la Liquidación N° 79, de 12 de julio de 2016, emitida por el SII, en que rechazó las partidas A, C y D de su declaración tributaria correspondiente.

Puntualiza que la reclamación se interpuso con motivo del rechazo del SII de la partida C, toda vez que se estimó como no justificado el cumplimiento de los requisitos señalados en el artículo 31 de la LIR, que permitiría deducir como gastos necesarios para producir la renta las remuneraciones pagadas a su cónyuge, no obstante trabajar efectivamente en el Conservador de Bienes Raíces en donde ella ejerce su oficio como Jefa de Personal y Cajera.

A partir de esta presentación de los hechos, sostiene que el precepto legal objetado transgrede las disposiciones y principios constitucionales que se analizarán, en el mismo orden propuesto.

II) ARTÍCULO 19, N° 2: IGUALDAD ANTE LA LEY

SEGUNDO: Que la infracción al artículo 19.2° del Texto Fundamental descansa en una exclusión “(...) irrazonable produciéndose una suerte de discriminación por razón de matrimonio al impedir al contribuyente, - empleador-, deducir absolutamente un desembolso real y efectivo, que corresponde a las remuneraciones de su cónyuge, constituyendo (...) una presunción de derecho de gasto rechazado (...)” (fs. 10; énfasis en el original). Consecuencialmente, “se genera un trato discriminatorio con respecto a los demás sujetos pasivos sobre el impuesto a la renta, y más concretamente los que conviven con ausencia de vínculo matrimonial (...)”, y que “[la] misma situación se produce tratándose del acuerdo de vida en pareja donde existe un contrato celebrado entre dos personas (...)” (fs. 11);

TERCERO: Que la igualdad ante la ley no es, desde luego, un derecho absoluto: se encuentra sujeta a la posibilidad de diferenciaciones razonables entre quienes no se encuentran en una misma condición. Lo que se prohíbe constitucionalmente, por tanto, es la diferenciación arbitraria. Inspirada en el



concepto aristotélico de la *isonomía*, expresado en la Ética de Nicómaco – los iguales deben ser tratados como iguales y los desiguales, como desiguales – nuestra jurisprudencia constitucional ha establecido algunos criterios orientadores respecto de los requisitos mínimos necesarios para justificar la posibilidad de legitimar por el legislador la introducción de diferencias que no rebasen el límite de la arbitrariedad: éstas deben ser en primer lugar, **razonables y objetivas, orientadas en un fin lícito**, amén de **adecuadas y necesarias** (STC Roles N° 53 c. 72°; 219, c. 17°; 811, c. 18°; 807, c. 22°; 1133, c. 17° y 1234, c. 13°; entre muchas otras).

CUARTO: Que, en el caso de la especie, la diferenciación arbitraria se produciría porque no se otorga igual trato a los iguales, en el entendido que, siendo similares las instituciones del matrimonio y del acuerdo de unión civil (AUC) como formas de convivencia igualmente legitimadas, el tratamiento tributario otorgado a cada una de ellas sería distinto. En tanto la pareja o concubina de cualquier contribuyente podría permitir una deducción de la renta líquida del respectivo empleador, a título de gasto, lo que sería arbitrario.

Sin embargo, el razonamiento constituye una falacia deductiva, porque asienta como premisa el consecuente, que requiere de validación, lo que invalida el ejercicio. En nuestro ordenamiento jurídico, el AUC tiene su propia consagración normativa, ya que el legislador ha pretendido la protección de las partes en cuanto a derechos de alimentos, de seguridad social y hereditarios que derivan de una vida en común de carácter estable y permanente, mas no subyace a dicho propósito un reconocimiento idéntico a la naturaleza jurídica del matrimonio. Todo ello, sin perjuicio de la definición evolutiva de "familia" como intenta acotar el requirente, asunto, por lo demás, que escapa del objetivo de la inaplicabilidad que en autos se pretende.

QUINTO: Que, abundando en el tema, un pequeño estudio de la historia de la Ley N° 20.830, que Crea el Acuerdo de Unión Civil (o acuerdo de vida en pareja, como se llamó en sus inicios), permite inferir que la iniciativa apuntaba a un triple objetivo: (1) **Mantener como institución base de la sociedad el matrimonio**, reservándolo exclusivamente para personas de distinto sexo; (2) adaptar la legislación a la realidad de un número creciente de parejas estables que no se encuentran unidas por el matrimonio y extender la regulación legal a parejas estables del mismo sexo, y (3) colaborar con la iniciativa a la estabilidad de la vida de las parejas que, por cualquier motivo, no han contraído matrimonio, contribuyendo así a un mejor orden social y al bien común (Historia de la Ley N° 20.830; Primer Trámite Constitucional; Moción Parlamentaria Boletín N° 7.001-07; 29 de junio de 2010; p. 3) (Énfasis nuestro). Asimismo, señala que "(...) *los problemas sucesorios no agotan ni remotamente los problemas que afectan a estas parejas, toda vez que múltiples situaciones de inequidad emergen en materias previsionales, laborales y de acceso a la red social, entre otras*" (Historia de la Ley N° 20.830; ob. cit.; p. 4). Así, es dable concluir que el ánimo original del legislador fue constituir en el ordenamiento jurídico una institución que aportara estabilidad y reconocimiento



a derechos cuyo ejercicio patrimonial real se dificultaba para aquellas parejas que, por cualquier motivo, no hubieren contraído vínculo matrimonial (la comunidad de sus bienes, los derechos hereditarios, los beneficios previsionales, y los derechos en materia de salud); sin dejar de reconocer la importancia del matrimonio y, consiguientemente, su singular naturaleza jurídica;

SEXTO: Que, por su parte, sin intención de entrar a emitir un pronunciamiento jurisdiccional que exceda las atribuciones otorgadas a este Tribunal, no es posible eludir una breve mención a los artículos 23 y 24 de la Ley N° 20.830. Estos, respectivamente, disponen: ***"Todas las inhabilidades, incompatibilidades y prohibiciones que las leyes y reglamentos establecen respecto de los cónyuges se harán extensivas, de pleno derecho, a los convivientes civiles"***, y ***"Las leyes y reglamentos que hacen alusión a los convivientes, sea con esta expresión u otras que puedan entenderse referidas a ellos, serán igualmente aplicables a los convivientes civiles"***. Se distingue en ellos una intención legislativa de equiparar los estatutos desde sus restricciones, pudiendo ser aplicables a uno (AUC) las inhabilidades, incompatibilidades y prohibiciones que el ordenamiento jurídico ha dispuesto para el otro; o utilizando las afirmaciones del mismo actor constitucional de autos, impedir al contribuyente conviviente civil deducir absolutamente un desembolso real y efectivo, que corresponda a las remuneraciones del empleado conviviente civil.

Dentro de esta misma línea de pensamiento, menester es destacar que en el Mensaje Presidencial de la iniciativa para regular la unión de vida en pareja, en su acápite 7°, titulado "Inhabilidades, incompatibilidades y prohibiciones aplicables a los contratantes", se afirma que *"[el] proyecto establece que toda inhabilidad, incompatibilidad o prohibición de carácter legal o reglamentario que se encuentra establecida respecto de los cónyuges, se hará extensiva a los contratantes de un Acuerdo de Vida en Pareja. Así, y solo a modo de ejemplo, se le harán aplicables a los contratantes las inhabilidades y prohibiciones establecidas en el Estatuto Administrativo, las inhabilidades establecidas en la Ley Orgánica Constitucional de Bases Generales de la Administración del Estado o las normas de implicancias y recusaciones del Código Orgánico de Tribunales cuando sean aplicables a los cónyuges"* (Historia de la Ley N° 20.830; Primer Trámite Constitucional; Mensaje Presidencial N° 156-359; 8 de agosto de 2011; p. 12) (Énfasis nuestro).

En definitiva, tanto del tenor literal de la ley del ramo, cuanto de la historia fidedigna de su establecimiento, se puede inferir que las prohibiciones legales o reglamentarias que se contemplan para los cónyuges, son igualmente aplicables para los convivientes civiles. No generándose, como lo alega el requirente, una discriminación irrazonable por razón del matrimonio, que generara una contravención al principio de igualdad ante la ley.

SÉPTIMO: Que, por lo demás, no es posible afirmar que la distinción legal de la norma tributaria cuya constitucionalidad se cuestiona sea irracional y poco objetiva, por cuanto - como bien señala el Servicio de Impuestos Internos en su



traslado de fondo, de fs. 118 y ss. - se ha establecido respecto de dos personas unidas en matrimonio un tratamiento específico, de modo que la limitación obedece a una definición normativa que atiende a las particulares características del vínculo matrimonial.

La razonabilidad de la norma descansa, entonces, en el resguardo de los intereses de terceros que se relacionen con cualquiera de los cónyuges, para impedir que se obtenga una ventaja indebida y garantizar la existencia de otros bienes jurídicos relevantes, como la probidad, la transparencia y el interés fiscal;

OCTAVO: Que el tratamiento tributario contenido en la norma, en este caso, no se aleja del perfil normativo que nuestro ordenamiento ha querido permear en las disposiciones relacionadas con los contratos celebrados entre cónyuges, por regla general autorizados, con las excepciones que establece el Código Civil (prohibición de la compraventa entre cónyuges no separados judicialmente o de donaciones irrevocables).

Nuestro ordenamiento jurídico no prohíbe la celebración de un contrato de trabajo entre cónyuges, con lo cual se ajusta a la regla general que inspira a nuestro derecho privado. Son sus efectos tributarios los que se encuentran limitados, donde se prohíbe que las remuneraciones pagadas al cónyuge trabajador, puedan ser rebajadas como gasto necesario para producir la renta de aquel que tiene la calidad de empleador. En definitiva, el precepto está establecido para evitar eventuales figuras elusivas que pudieran darse mediante la reducción del cálculo de la base imponible, a través de eventuales fórmulas de colusión que permitan defraudar a un tercero, específicamente el Fisco de Chile, que podría ver mermada la recaudación del impuesto correspondiente;

NOVENO: Que, por último, si la prohibición de deducir las remuneraciones pagadas a la cónyuge para fines de la determinación de la renta líquida imponible se aplica por igual a los convivientes civiles, resulta manifiesto que el legislador no está discriminando arbitrariamente en función del estatus matrimonial, como pretende la requirente.

Consiguientemente, este capítulo de la acción constitucional no podrá prosperar.

III) **ARTÍCULO 19 N° 3, INCISO 6°: EL DEBIDO PROCESO Y EL DERECHO A LA PRUEBA**

DÉCIMO: Que esta salvaguarda constitucional, se vería violentada – se señala – desde que el artículo 33 N° 1 literal b) de la Ley sobre Impuesto a la Renta establece una verdadera presunción de derecho de gasto rechazado. En específico, alega la afectación del derecho a la prueba como elemento esencial del debido proceso, por cuanto el legislador no permite al contribuyente aportar medios de pruebas que permitan acreditar la efectividad y necesidad de los servicios prestados por su cónyuge, para así destruir la presunción. Todo ello, equivaldría a una



presunción de derecho de fraude o mala fe, ya que la norma parte de la premisa que tales desembolsos o servicios son inexistentes (fs. 13 a 16);

UNDÉCIMO: Que la norma objetada es una disposición **imperativa** – desde la óptica del artículo 1º del Código Civil – por cuanto ordena agregar a la renta líquida del contribuyente las remuneraciones pagadas a su cónyuge, para efectos del cálculo de la renta imponible. No es, por lo tanto, desde el punto de vista técnico, una **presunción legal**, como la califica la actora constitucional.

En efecto, **una presunción legal es un hecho que se deduce de antecedentes o circunstancias determinados por la ley** (art. 47, inc. 2º del Código Civil). No es inhabitual que la Ley de Impuesto a la Renta utilice sistemas de presunciones de renta, particularmente para el cálculo de la renta presunta. Es más, en oportunidades, incluso, emplea presunciones de derecho, como en el caso del artículo 21, inc. 3º, literal iii), aplicable a los contribuyentes de primera categoría.

La construcción de la presunción, en tales casos, se ajusta a la urdimbre teórica del Código Civil. Nada que ver tiene ese mecanismo presuntivo con la fórmula ideada por el legislador para determinar la **renta líquida imponible**, que se obtiene a partir de la **renta bruta**, o sea, *"los ingresos que percibe un contribuyente-empresa, descontado el costo directo de los bienes y servicios que se requieran para su obtención"*, y de la **renta líquida**, que es *"[A]quella que se determina deduciendo de la renta bruta todos los gastos necesarios para producirla"*. Solo al cabo de estas operaciones, se podrá delimitar la **renta líquida imponible**, que no es otra que *"la renta líquida a la que se le efectúan agregados o disminuciones ordenados por la ley, cuyo resultado es la base para la aplicación de los impuestos correspondientes"* (definiciones tomadas del Diccionario Básico Tributario Contable, del Servicio de Impuestos Internos, en: www.sii.cl/dicc_trib.r.htm, consultado 20.12.2019).

En consecuencia, la agregación a la renta líquida de las remuneraciones pagadas a la cónyuge, no importan una presunción de renta, sino el cumplimiento de un mandato legal para el cálculo de la renta imponible, determinada con la mayor equidad, en consideración al contribuyente – para no gravarlo en exceso – y al Fisco, para que la recaudación se ajuste a la capacidad contributiva real del sujeto pasivo;

DUODÉCIMO: Que, ligando este enfoque al caso concreto, es dable advertir que el primer capítulo de casación de fondo – la cuestión pendiente – da por infringidos los artículos 132, incisos 11º y 15º del Código Tributario, sobre leyes reguladoras de la prueba, en relación con los artículos 33.1.b) y 31, inc. 1º y numeral 6º de la Ley de Impuesto a la Renta. Sostiene al respecto que el artículo 33.1.b) operaría como una presunción de derecho de gasto rechazado – planteamiento que repite en el requerimiento y del cual ya nos hemos hecho cargo – sin que la prueba resulte idónea para acreditar el cumplimiento de los requisitos para deducir la remuneración pagada a la cónyuge como gasto necesario. Esta prescripción no admitiría excepción alguna, transformando así en los hechos la presunción en una de derecho, *per se* inconstitucional.



Asocia en seguida las normas reguladoras de la prueba y su apreciación conforme a las reglas de la sana crítica, con el artículo 31, inc. 1º y numeral 6 de la Ley de la Renta, que autorizan la deducción como gasto, en cuanto se relacionen con el negocio, de las remuneraciones pagadas por prestación de servicios personales, pero introducen un matiz, en el sentido que tratándose de personas cuyas circunstancias personales hayan podido influir en la fijación de sus remuneraciones, éstas solo se aceptarán como gastos en la parte que según el Servicio "sean razonablemente proporcionadas a la importancia de la empresa, a las rentas declaradas y a la rentabilidad del capital, sin perjuicio de los impuestos que procedan respecto de quienes perciban tales pagos". Remata observando que para la deducción de estos gastos necesarios, desde la renta bruta, sería suficiente "que se acrediten o justifiquen en forma fehaciente ante el Servicio", conforme al mismo artículo 31;

DÉCIMOTERCERO: Que la recurrente de casación intenta legitimar, en su razonamiento, una hermenéutica del contexto de la ley y el sentido de cada una de sus partes, ajustado a la pauta del artículo 22 del Código Civil. En esa propuesta, el mandato del artículo 33.1.b) de la Ley de la Renta, colisiona con todo el sistema de la misma, por lo cual la única interpretación sistemática admisible debería ser la de entender que, justificados fehacientemente ante el órgano fiscalizador las remuneraciones pagadas a la cónyuge del contribuyente, éste estaría obligado a aceptar como gasto dichas remuneraciones, en lo que sea razonablemente proporcionado a la importancia de la empresa, a los servicios prestados y demás elementos designados en la reflexión que antecede.

Obviamente, este abordaje del tema sitúa la propuesta interpretativa en el marco de la pura legalidad y, consiguientemente, excluye la procedencia de la acción de inaplicabilidad, desde que la norma impugnada, rectamente interpretada, convalidaría la tesitura del recurrente de casación., decisión que, a todo evento, concierne a la jurisdicción ordinaria. (En la línea de Roles 1337, c. 9º; 1380, c. 13º y 1295, c. 38º, entre muchos otros);

DECIMOCUARTO: Que, como fuere, la actora sitúa su petición de inaplicabilidad en el ámbito del **desconocimiento de las leyes reguladoras de la prueba, contenido indisociable del debido proceso, constitucionalmente asegurado en el artículo 19.6º de la Carta Fundamental.** Esta fundamental garantía se vería tronchada por la imposibilidad impuesta al juez para aceptar y ponderar pruebas demostrativas de que las mentadas remuneraciones, constituyeron un gasto necesario para producir la renta.

Desafortunadamente para tal pretensión, el decurso del juicio tributario demuestra no solo que la reclamación tributaria del contribuyente **fue recibida a prueba** (considerando 6º de la sentencia del Tribunal Tributario y Aduanero de la Región del Bío-Bío (fs. 26 de estos autos), sino que éste efectivamente **rindió prueba documental y testimonial** y que **sus probanzas fueron analizadas y ponderadas de acuerdo con las reglas de la sana crítica**, como lo dispone el



artículo 132, inc. 15° del Código Tributario. Lo que sucede es que el reclamante no probó que la confianza depositada en su cónyuge y que habría justificado su contratación, *"deba redundar en la asignación de mayores responsabilidades diferenciadas de las que asumen el resto de los trabajadores, aspecto este último que requiere de prueba ..."* (la que no se rindió) (c. 11° de la sentencia de primer grado, confirmada totalmente en alzada, a fs. 26 y 43, respectivamente).

Por el contrario – continúa el mismo considerando – de la testifical rendida por la demandante y, en particular, de las declaraciones de los propios funcionarios que se desempeñan en el Conservador de Bienes Raíces, se desprende que para funciones similares existen otros funcionarios contratados *"que perciben un sueldo menor"*. Sobreabundando, el sentenciador agregó que tampoco la cónyuge del contribuyente posee una *"cualificación profesional especial distinta a la de sus pares"* – es profesora de Estado – *"lo que se tuvo en consideración para el rechazo de este acápite del reclamo ..."* (mismo considerando citado).

El relato enunciado es muy clarificador de la inconsistencia del vicio de casación denunciado, al patentizar que la jurisdicción interviniente no solo recibió la prueba ofrecida y rendida por la demandada, sino que además la ponderó y concluyó- en uso de sus atribuciones - que era insuficiente;

DECIMOQUINTO: Que para que exista vulneración del debido proceso, desde la perspectiva constitucional, deben afectarse aspectos que la Carta Fundamental resguarda y que requieren ser calificados como derechos integrantes del referido principio, teniendo para ello como baremo el conjunto de garantías procesales, orgánicas y penales que el legislador ha desarrollado como sus presupuestos mínimos, tales como: el derecho a la acción y al debido emplazamiento, bilateralidad de la audiencia, **aportación de pruebas pertinentes** y derecho a impugnar lo resuelto por un tribunal imparcial e idóneo y establecido con anterioridad por el legislador (STC Rol N° 1518-09, c. 23° y 2722, c. 9°; entre muchas otras). Es en el pasaje enfatizado donde la requirente centra la transgresión constitucional;

DECIMOSEXTO: Que el desarrollo producido en el proceso, según lo graficado, se conforma con el diseño teórico estructurado por el legislador en el procedimiento general de reclamación, regulado en el Código Tributario en los artículos 123 al 148. En específico, el artículo 132 recoge la normativa sobre tramitación del reclamo tributario, señalando expresamente que, una vez vencido el plazo otorgado al SII para evacuar su traslado, de oficio o a petición de parte, el tribunal deberá recibir la causa a prueba si hubiere controversia sobre algún hecho sustancial y pertinente. Este término probatorio será de 20 días y dentro de él se deberá rendir toda la prueba.

Lo obrado se ajustó plenamente a este trazado legislativo;

DECIMOSÉPTIMO: Que, si a la pretensión de inaplicabilidad realmente subyace la intención de cuestionar la calidad argumentativa o interpretación



errónea que ha hecho el juez de fondo respecto del artículo impugnado, aquello no se encuentra dentro de la esfera competencial entregada a esta Magistratura por nuestra Carta Política.

Por ende, el Tribunal Constitucional se encuentra impedido de realizar un juicio abstracto de constitucionalidad, contrastando el texto de la norma impugnada con el de la Carta Fundamental, dado que el examen está dirigido a verificar si el precepto legal impugnado produce un resultado inconstitucional en el caso concreto, teniendo en cuenta que ello dependerá de las particulares circunstancias de hecho del mismo, ya reseñadas (En este mismo sentido, STC 479 c. 3, STC 478 c. 15, STC 480 c. 27, STC 523 c. 4, STC 552 c. 7, STC 558 c. 5, STC 596 c. 12, STC 616 c. 49, STC 626 c. 1, STC 654 c. 7, STC 718 c. 44, STC 811 c. 2, STC 944 c. 18, STC 1011 c. 2, STC 1029 c. 7, STC 1061 c. 3; entre muchas otras);

DECIMOCTAVO: Que, dentro de la misma aproximación, no tiene mayor sentido discurrir sobre una eventual presunción de derecho que no es tal, acorde con la reflexión que antecede. Añádase a lo anterior que las presunciones de derecho no están proscritas constitucionalmente, salvo en materia de responsabilidad penal, cuyo no es el caso. Nada obsta a que el legislador pueda crear una presunción de esta clase en otro orden jurisdiccional, como ocurre v. gr. en el propio ámbito tributario, según se refirió en la cavilación décima.

Pero naturalmente, este discurso teórico no es procedente en abstracto, lo que lo torna impertinente en el caso que nos convoca;

DECIMONOVENO: Que en relación a este tópico, no cabe pues más que rechazar las alegaciones expuestas por el requirente, puesto que no existen elementos suficientes que hagan estimar a este órgano jurisdiccional que estemos en presencia de una suficiente y gravosa vulneración de los elementos esenciales del debido proceso legal, en armonía con lo expuesto.

IV) ARTÍCULO 19 N° 20: IGUALDAD TRIBUTARIA

VIGÉSIMO: Que la aplicación del artículo 33 N° 1, letra b) de la LIR, vulneraría además – a juicio del requirente – uno de los elementos componentes del **principio de igualdad ante las cargas públicas**, contenido en el artículo 19.20 de la Carta Fundamental. En específico, señala que se transgrediría el **principio de igualdad tributaria** pues, en la medida que *“se le impide al contribuyente la deducción de las remuneraciones pagadas al cónyuge, se le está afectando un ingreso y no una renta”*. Al mismo tiempo, se afecta también al cónyuge, toda vez que *“este debe declarar y pagar dicha remuneración como afecta al impuesto único de las rentas del trabajo dependiente establecido en el N° 1 del artículo 42 de la Ley sobre Impuesto a la Renta”*. Concluye sus alegaciones en este punto, señalando que *“corresponde a la esencia del concepto que todo contribuyente pueda deducir los desembolsos incurridos en la generación de la renta. Si como acontece en el caso, un desembolso no*



puede ser deducido absolutamente, desembolso real y efectivo, en definitiva se está gravando más allá de un incremento patrimonial" (fs. 17);

VIGESIMOPRIMERO: Que efectivamente, la Ley de la Renta, para fines de justicia tributaria, permite deducir de la renta bruta los gastos necesarios para producirla, con tal que se acrediten o justifiquen fehacientemente ante el Servicio de Impuestos Internos. Pero no es menos cierto que la misma ley dispone agregar una serie de partidas para la determinación de la renta líquida imponible, cuando éstas hayan disminuido la renta líquida declarada, en el artículo 33°.1°, literales a) a g), entre las cuales el literal b) menciona "*las remuneraciones pagadas al cónyuge del contribuyente o a los hijos de éste, solteros menores de 18 años*".

Ya se ha puntualizado – considerandos 6° y 7° - que la restricción no es caprichosa. Se inspira en el propósito de cautelar la probidad y transparencia, así como el interés fiscal, que podrían verse amenazados o derechamente conculcados por potenciales colusiones entre los cónyuges, para la reducción de la base imponible del contribuyente.

Resulta también **idónea** para los objetivos señalados e incluso, **necesaria**, en tanto cuanto la recaudación fiscal podría verse severamente resentida en caso de abrirse indiscriminadamente las puertas para la contratación de los cónyuges – en el caso concreto – a los que se podría asignar remuneraciones manifiestamente desproporcionadas desde el punto de vista de su trabajo real y de su calificación, que es exactamente lo que aconteció en la especie.

Finalmente, la intervención no es desproporcionada, conclusión que se grafica muy bien si se presta atención a los términos de la casación interpuesta, en que el recurrente se desiste de insistir en el rechazo de una de las partidas agregadas a su renta bruta, consistente en la remuneración de una de sus hijas, por un valor de \$7.043.935, por dos meses de trabajo, durante enero y febrero de 2.012, que fue también materia de su reclamo ante el Servicio de Impuestos Internos. Sumando los respectivos agregados, se llega a la suma de \$63.240.051 que se trató de rebajar de la renta líquida imponible de ambas trabajadoras, cifra que en definitiva disminuiría de forma muy significativa la renta tributable del reclamante, con manifiesto desmedro del interés fiscal. La resolución de primera instancia, confirmada en segunda, redujo sin embargo la partida objetada respecto de la hija, y en definitiva aceptó disminuir, como gasto necesario, solo una parte de la remuneración pagada, equivalente a \$350.000 más un porcentaje de la mitad de los ingresos mensuales del Conservador involucrado, todo ello habida cuenta de que así había quedado resuelto en una causa anterior seguida entre las mismas partes.

El sentido de prohibición de deducir tales gastos, se transparenta muy certeramente en este contexto. Se trata con la disposición reprochada de evitar perjuicios a la recaudación fiscal, por la vía de rebajas orientadas a disminuir el tributo, por medio de asignación de remuneraciones abultadas a miembros del entorno familiar cercano del impositor. Este objetivo aparece como constitucionalmente legítimo;



VIGESIMOSEGUNDO: Que viene a cuento sobre el particular recordar lo que esta Magistratura ha fallado en torno al principio de igualdad en materia tributaria. Se ha sostenido que *"[si] bien la Ley Fundamental permite que el legislador goce de amplia libertad para establecer y fijar tributos, atendido el derecho de igualdad ante la ley y la igual repartición de los tributos, reconocidos en los numerales 2° y 20° del artículo 19 de la Constitución, ello debe efectuarse de conformidad a las exigencias y garantías que las mismas disposiciones imponen a la potestad tributaria, por lo que el legislador tributario debe tomar en consideración la similitud o diferencia de la situación fáctica a la que se aplicará la disposición legal y disponer un determinado trato impositivo bajo parámetros de razonabilidad que suponen que éste se encuentre al alero de una fundamentación razonable y objetiva y que su finalidad implique que la intervención de un derecho fundamental sea adecuada, necesaria y tolerables para el destinatario de la misma"* (STC Rol N° 1399, de 4.11.2010, c. 27°).

Igualmente, se ha fallado que "a la luz del principio de legalidad tributaria, los elementos esenciales de la legalidad tributaria deben encontrarse suficientemente señalados y precisados en la ley. Ello dice relación con el hecho imponible, los sujetos obligados al pago, el procedimiento para determinar la base imponible, la tasa, las situaciones de exención y las infracciones" (Rol 718, c. 19°);

VIGESIMOTERCERO: Que ninguno de estos elementos esenciales está ausente en la determinación de la obligación tributaria.

Que, recapitulando, no es argumento convincente que la violación al principio de igualdad se produzca porque, en este caso, impedir al contribuyente la deducción de las remuneraciones pagadas al cónyuge, que son un desembolso real y efectivo, implica afectar un ingreso y no una renta, gravando más allá de un incremento patrimonial. No se puede pretender que cualquier desembolso real y efectivo sea necesariamente deducible de la renta bruta, incluso en el evento que no se relacione con el giro del negocio, salvo en los casos que el legislador expresamente lo ha autorizado. Está en la base de la filosofía tributaria que los impuestos se fijen en función de la concurrencia real del hecho gravado, estando facultado el legislador para incorporar exenciones, a fin de equilibrar la capacidad contributiva del sujeto pasivo y el interés público, pero cuidando siempre la la proporcionalidad y justicia del tributo que se liquide.

En la hipótesis que interesa, el legislador grava por igual a todos los contribuyentes de segunda categoría afectos a ese tributo y al global complementario, en su caso, sin diferenciar entre ellos ni menos al interior de la categoría de los Conservadores de Bienes Raíces que se encuentren en la misma condición que la del requirente, por lo que toda persona natural o jurídica que se encuentre en la misma posición jurídica, estará obligada, en principio, y siempre que concurren similares fundamentos de hecho, a considerar como gastos rechazados las remuneraciones pagadas al cónyuge del contribuyente o a los hijos de éste, solteros menores de 18 años;



VIGESIMOCUARTO: Que, en resumen, el desarrollo argumentativo del actor es manifiestamente deficitario. No conecta la diferenciación arbitraria que invoca a un *tertium genus*, comparando su situación tributaria con la de otras uniones de vida en pareja como un género común, y tampoco se hace cargo de la razonabilidad de la proscripción de deducir el gasto que pretende. No logra desvirtuar, por tanto, la justicia de la restricción que lo afectaría y la consiguiente contravención al principio de legalidad tributaria, tal como lo concibe el constituyente.

VIGESIMOQUINTO: Que, en consecuencia, este fundamento de inaplicabilidad no reviste la consistencia necesaria para ser acogido.

V) ARTÍCULO 19 N° 26: CONTENIDO ESENCIAL DE UN DERECHO.

VIGESIMOSEXTO: Que el artículo cuestionado de constitucionalidad en estos autos afectaría, como colofón, la salvaguarda constitucional contenida en el artículo 19.26 de la Constitución Política, en cuanto comprometería el contenido esencial de un derecho.

VIGESIMOSÉPTIMO: Que sobre este punto, el actor constitucional simplemente señala que "corresponde a la esencia del concepto que todo contribuyente pueda deducir los desembolsos incurridos en la generación de la renta" (fs. 18; énfasis en el original). Así, en el caso concreto, un desembolso real y efectivo, que no puede ser deducido estaría siendo gravado más allá de un incremento patrimonial, afectándose a quienes tienen la calidad de contribuyentes casados, por el sólo hecho de haber contraído matrimonio;

VEGÉSIMOCTAVO: Que para refutar estas aseveraciones del requirente, esta Magistratura no tiene más que remontarse a su jurisprudencia. De esta manera, se ha indicado que "un derecho es afectado en su esencia cuando se le priva de aquello que le es consustancial, de manera que de ser irreconocible. Y se impide su libre ejercicio en aquellos casos en que el legislador lo somete a exigencias que lo hacen irrealizable, lo entran más allá de lo razonable o lo priven de tutela jurídica" (STC 43 c. 21, STC 200 c. 4, STC 226 c. 38, STC 280 cc. 13 y 29, STC 541 c. 14, STC 1046 c. 23, STC 1345 c. 10, STC 2381 c. 39, STC 2475 c. 20, STC 2643 c. 18, STC 2644 c. 18, STC 2693 c. 10, STC 2841 c. 25, STC 3121 c. 36).

En este mismo sentido, este Tribunal ha establecido que "el derecho se hace impracticable cuando sus facultades no pueden ejecutarse. El derecho se dificulta más allá de lo razonable cuando las limitaciones se convierten en intolerables para su titular. La determinación del contenido esencial debe tener en consideración dos elementos irrenunciables. En primer lugar, el momento histórico de cada situación concreta, por el carácter evolutivo del contenido esencial del derecho y, luego, las condiciones inherentes de las sociedades democráticas, lo que alude a determinar el sistema de límites del ordenamiento jurídico general y cómo juega en ella el



derecho y la limitación" (STC 792 c. 13) (En el mismo sentido, STC 2841 cc. 20 y 25, STC 3029 c. 14).

Igualmente, "para la determinación del contenido esencial de un derecho es necesario atender por una parte a su naturaleza jurídica, esto es, aquellas facultades o posibilidades de actuación necesarias para que el derecho sea reconocible como pertinente al tipo descrito y sin las cuales deja de pertenecer a ese tipo y tiene que pasar a quedar comprendido en otro, desnaturalizándose. Y, por otra, a los intereses jurídicamente protegidos, aquella parte del contenido del derecho que es absolutamente necesaria para que los intereses jurídicamente protegibles, que dan vida al derecho, resulten real, concreta y efectivamente protegidos" (STC 2693 c. 10).

VIGESIMONOVENO: Que, por vía simplemente consecencial, se vuelve del todo imposible realizar siquiera un mínimo análisis del contenido esencial de cualquier derecho, si no ha sido invocado por el requirente una afectación a su núcleo esencial de la forma enunciada precedentemente.

Por lo mismo, si no concurre ninguno de los defectos de constitucionalidad imputados, menos el precepto legal objeto de esta impugnación podría importar un atentado al núcleo esencial de los respectivos derechos o imponerle al requirente exigencias que los hagan irrealizables, los entrapen más allá de lo razonable o los priven de tutela jurisdiccional, en lo que radica el busilis de la garantía resguardada en el numeral 26 del artículo 19 de la Carta Fundamental.

TRIGÉSIMO: Que todas las argumentaciones desarrolladas revisten mérito suficiente para desestimar la inaplicabilidad promovida a fojas 1, en todas sus partes.

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:

- I. **QUE SE RECHAZA EL REQUERIMIENTO DEDUCIDO A LO PRINCIPAL DE FOJAS 1, EN TODAS SUS PARTES. OFÍCIESE.**
- II. **ÁLCESE LA SUSPENSIÓN DEL PROCEDIMIENTO DECRETADA EN AUTOS.**
- III. **QUE NO SE CONDENA EN COSTAS A LA PARTE REQUIRENTE POR ESTIMARSE QUE TUVO MOTIVO PLAUSIBLE PARA LITIGAR.**



DISIDENCIA

Acordada con el voto en contra de los Ministros señores Iván Aróstica Maldonado, José Ignacio Vásquez Márquez y Miguel Ángel Fernández González, en virtud de las siguientes consideraciones:

1°. Que, en la especie, se objeta la prohibición absoluta de deducir de la renta líquida imponible, como gasto necesario para producir renta, la remuneración pagada al cónyuge del contribuyente, contenida en el artículo 33 N° 1, letra b), del DL N° 824, de 1974, aprobatorio de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

Siendo hechos de esta causa (i) que el contribuyente, Conservador de Bienes Raíces, designó en un cargo a su señora, atendido el natural vínculo de confianza existente entre ellos; (ii) que dicho puesto de trabajo, Jefa de Personal y Cajera, aparece indispensable para el normal desarrollo del establecimiento señalado, y (iii) que la remuneración pagada no ha sido reparada por resultar excesiva o por corresponder a una función inoficiosa.

En estas condiciones, entonces, la ley no puede ser examinada únicamente desde su abstracta generalidad. En sede de inaplicabilidad, donde las circunstancias del caso particular adquieren significación real, la sola apelación a la racionalidad ideal de la ley o a las políticas tributarias de por medio, no son suficientes para eximirla de inconstitucionalidad, si en su aplicación concreta resulta lesiva para el ejercicio legítimo de un derecho fundamental;

2°. Que, en este sentido, conviene tener presente que a la ley tributaria no solo le está vedado establecer tributos manifiestamente injustos o desproporcionados, por impedírsele el artículo 19, N° 20, de la Constitución. En los demás aspectos concernidos, y como cualquier otra ley, le está proscrito también establecer diferencias arbitrarias, ahora por disposición del N° 2, inciso segundo, del mismo precepto constitucional.

Una "arbitrariedad" que -entre otras manifestaciones- puede consistir en tratar igual a los desiguales; como cuando por unos cuantos infractores o faltos de honestidad, todos los demás son medidos con el mismo rasero. De donde la justicia natural inveteradamente repudia el hecho de que *paguen justos por pecadores*; esto es, el ofuscamiento de aquel legislador que responsabiliza a todos de un suceso, que infiere una conducta general a partir de algunos acontecimientos, de suerte que, sin discriminar, termina menoscabando a quienes nada puede reprochárseles.

Así, para "evitar maniobras elusivas", como pretende justificar esta ley la autoridad tributaria, en este caso se impide al contribuyente rebajar como gasto un desembolso cuya legitimidad no está puesta en duda: el pago de una remuneración que, a la luz de cualquier análisis empírico, de ninguna forma cabría catalogar precisamente como una "maniobra elusiva". Amén de que, merced a esta desconsideración, se amplía artificialmente la cuantía de una renta que no ha sido percibida en los hechos por el contribuyente, con resultados puramente recaudatorios;



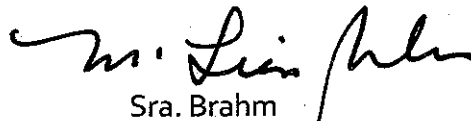
3°. Que la norma impugnada, por otra parte, al sospechar la vinculación del contribuyente con su cónyuge, como una pre ilícita maquinación evasiva, no se condice con una lógica pareja, que abarque todas las demás circunstancias en que un testafierro podría asimismo figurar a partir de otras muchas relaciones fiduciarias.


Si el fin perseguido por la ley ha sido evitar fraudes, carece de racionalidad el medio prohibitivo empleado. En efecto, aun admitiendo que la preexistencia de un nexo matrimonial u otro análogo puede constituir un requisito necesario, racionalmente no puede ser tenido como un requisito suficiente, debiendo en su lugar haber contemplado esta ley ciertas conductas, descritas objetivamente, que connoten un inequívoco designio defraudar la legislación tributaria.

Redactó la sentencia el Ministro señor Domingo Hernández Emparanza y la disidencia el Ministro señor Aróstica

Comuníquese, notifíquese, regístrese y archívese.

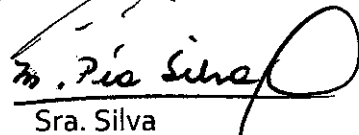
Rol N° 5599-18-INA


Sra. Brahm

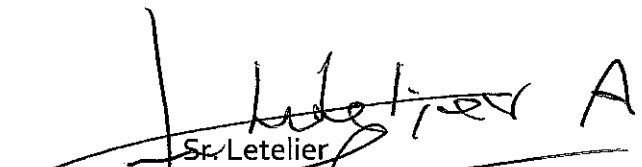

Sr. García


Sr. Romero



Sr. Pozo


Sra. Silva


Sr. Hernández


Sr. Letelier


Sr. Vásquez


Sr. Fernández



Pronunciada por el Excmo. Tribunal Constitucional, integrado por su Presidenta, Ministra señora María Luisa Brahm Barril y los Ministros señores Iván Aróstica Maldonado, Gonzalo García Pino, Domingo Hernández Emparanza, Juan José Romero Guzmán, Cristián Letelier Aguilar, Nelson Pozo Silva y José Ignacio Vásquez Márquez, Ministra señora María Pía Silva Gallinato y Ministro señor Miguel Ángel Fernández González.

Se certifica que el Ministro señor Iván Aróstica Maldonado concurre al acuerdo pero no suscribe por encontrarse haciendo uso de feriado legal.

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