



2020

TRIBUNAL CONSTITUCIONAL DE CHILE

Sentencia

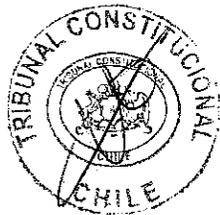
Rol 6399-2019

[21 de enero de 2020]

REQUERIMIENTO DE INAPLICABILIDAD POR
INCONSTITUCIONALIDAD RESPECTO DEL ARTÍCULO ÚNICO, N° 3,
DE LA LEY N° 18.320, Y ARTÍCULO 21, INCISO CUARTO, DEL D.F.L. N°
2, DE 2001, DEL MINISTERIO DE HACIENDA

SOCIEDAD REAL Y COMPAÑÍA LIMITADA

EN LOS AUTOS CARATULADOS "SOCIEDAD REAL Y CIA LTDA. CON SII
DIRECCIÓN REGIONAL PUNTA ARENAS", DE QUE CONOCE LA CORTE DE
APELACIONES DE PUNTA ARENAS, POR RECURSO DE APELACIÓN DE
RECLAMACIÓN TRIBUTARIA, BAJO EL ROL N° 9-2018 (TRIBUTARIO Y
ADUANERO)



VISTOS:

Con fecha 4 de abril de 2019, Sociedad Real y Compañía Limitada, representada por Sunil Nandwani Vaswani, ha presentado un requerimiento de inaplicabilidad por inconstitucionalidad respecto del artículo único, N° 3, de la Ley N° 18.320, y del artículo 21, inciso cuarto, del D.F.L. N° 2, de 2001, del Ministerio de Hacienda, en los autos caratulados "Sociedad Real y Cia Ltda. con SII Dirección Regional Punta Arenas", que conoce la Corte de Apelaciones de Punta Arenas, por recurso de apelación de reclamación tributaria bajo el Rol N° 9-2018 (Tributario y Aduanero).

Precepto legal cuya aplicación se impugna

El texto de los preceptos impugnados dispone, en su parte ennegrecida:



"Ley N° 18.320

Artículo único. El ejercicio de las facultades del Servicio de Impuestos Internos para examinar la exactitud de las declaraciones y verificar la correcta determinación y pagos mensuales de los impuestos contemplados en el decreto ley 825, de 1974, sólo podrá sujetarse a las siguientes normas:

(...)

3°. El Servicio se entenderá facultado para examinar o verificar todos los períodos comprendidos dentro de los plazos de prescripción establecidos en el artículo 200° del Código Tributario cuando, con posterioridad a la notificación señalada en el N° 1°, el contribuyente presente declaraciones omitidas o formule declaraciones rectificatorias por los períodos tributarios mensuales que serán objeto de examen o verificación conforme a dicho número; en los casos de términos de giro; cuando se trate de establecer la exactitud de los antecedentes en que el contribuyente fundamente solicitudes de devolución o imputación de impuestos o de remanentes de crédito fiscal; en los casos de infracciones tributarias sancionadas con pena corporal, y cuando el contribuyente, dentro del plazo señalado en el N° 1°, no presente los antecedentes requeridos en la notificación indicada en dicho número.

(...)"

D.F.L N° 2, de 2001, del Ministerio de Hacienda, que Fija el Texto Refundido, Coordinado y Sistematizado del D.F.L. N° 341, de 1977, del Ministerio de Hacienda, sobre Zonas Francas

(...)

TITULO V

De las Zonas Francas de Extensión

Artículo 21.- No obstante lo dispuesto en el presente decreto ley, el Presidente de la República, dentro del plazo de un año, contado desde el 4 de noviembre de 1975, podrá, respecto de las Zonas Francas de Iquique y Punta Arenas, extender estas Zonas fuera del recinto perfectamente deslindado a que se refiere la letra a) del artículo 2° de este decreto ley, sólo para los efectos de lo señalado en los incisos siguientes.

Mediante decreto supremo del Ministerio de Economía se establecerá una lista de las mercancías que no podrán importarse con franquicias desde el recinto mencionado en el inciso precedente. Las mercancías que no figuren en dicha lista se entenderán de adquisición permitida, las que deberán ser usadas o consumidas en las Zonas Francas de Extensión. Esta lista podrá ser modificada por decreto supremo del mismo Ministerio.

La adquisición de estas mercancías se efectuará en conformidad a las disposiciones generales que rijan a las importaciones o mediante compra directa en moneda corriente nacional, libres de los derechos, tasas y demás gravámenes percibidos por intermedio de las Aduanas y del Impuesto al Valor Agregado a que se refiere el decreto ley 825, de 1974.

Inciso cuarto.- Derogado.



Las mercancías ya indicadas podrán ser transferidas o enajenadas a cualquier título dentro de la Zona Franca de Extensión, quedando sujetos estos actos a las normas del citado decreto ley 825, de 1974.

(...).

Síntesis de la gestión pendiente y del conflicto constitucional sometido al conocimiento y resolución del Tribunal

Refiere la parte requirente que, entre otras actividades, comercializa vehículos motorizados nuevos como usuario de la Zona Franca de Punta Arenas, lugar en el que tiene su casa matriz, poseyendo, además, una sucursal en Coyhaique, en la Zona Franca de Extensión. Como parte de sus actividades comerciales traslada vehículos motorizados de su propiedad desde su casa matriz a la sucursal. Al no tratarse de una venta, sino de un mero traslado y con el fin de facilitar el registro y control por parte de las autoridades, explica que ampara estos traslados con una "Solicitud de Registro de Factura", conforme lo exigido por la Dirección Nacional de Aduanas.

Agrega que, conforme lo anterior, las personas pueden ver e interesarse por los vehículos en Coyhaique, comprometidos para la venta y llevándose a cabo la operación a través de la emisión de una factura exenta de IVA por parte del usuario de la Zona Franca de Punta Arenas, para su uso y consumo en la Zona Franca de Extensión de Aysén.

En dicho contexto, el Servicio de Impuestos Internos (SII) realizó un procedimiento de revisión iniciado en marzo de 2015 a las operaciones eventualmente afectas a IVA realizadas por la requirente, afectando con IVA las ventas, incluyendo operaciones realizadas desde el año 2011. Añade que para soslayar la limitación de los 36 periodos tributarios sujetos a revisión y el plazo de 6 meses para impugnar las declaraciones del contribuyente, el SII aplicó el N° 3 del artículo único de la Ley N° 18.320, a través de una simple imputación penal sin mayor formalidad. Luego, aplicó el inciso cuarto del artículo 21 de la Ley de Zonas Francas, gravando con IVA las ventas de mercaderías previamente adquiridas en Zona Franca, sin aquel gravamen para su uso o consumo en Zona Franca de Extensión, a las ventas de la requirente, primeras ventas de un usuario de Zona Franca a habitantes de la Zona de Franca de Extensión.

Reclamadas las liquidaciones, el TTA de Punta Arenas rechazó la reclamación, corroborando la aplicación normativa del SII. A dicha sentencia la requirente recurrió de apelación, constituyendo ésta la gestión pendiente.

Expuesto lo anterior, explica que se producen las siguientes transgresiones a la Constitución por la aplicación de la normativa cuestionada:

Artículos 7° y 19 N° 20, al vulnerarse el principio de legalidad de los tributos, dado que se habilitaría al SII para privar al contribuyente no sólo de la garantía de la limitación de los periodos sujetos a revisión, sino también la garantía del plazo fatal en que debe





impugnar las declaraciones revisadas, la que, de acuerdo con el texto legal, no admite excepción alguna.

Artículo 19 N°s 2, 20 y 26, dado que, mientras la generalidad de las personas gozará de las garantías o limitaciones consagradas en los N°s 1 y 4 de la Ley N° 18.320, la requirente, mediante un actuar arbitrario del SII, al imputarle extemporáneamente sin fundamento ni bilateralidad y sin ninguna actuación posterior coherente, la comisión de delitos, la priva de sus garantías constitucionales, al gravar con impuestos operaciones que legítimamente han de estimarse como exentas. Corolario es que se transgreden la igualdad ante la ley, la buena fe y la confianza legítima.

Artículo 19 N°3, en tanto la norma del N° 3 del artículo único de la Ley N° 18.320, aplicado a la gestión pendiente, deja sin aplicación el derecho a defensa, al habilitar al SII, que se convierte en comisión especial, para sancionar a los particulares con privación de las garantías que la misma ley otorga, sin que el particular sea siquiera oído. La norma permite al SII imputar un delito mediante una mera insinuación conexas, para luego ejercer potestades derivadas de esa imputación penal irregular.

Artículo 19 N° 21 de la Constitución. Explica la actora que se contraviene la libertad para desarrollar cualquier actividad económica lícita. La aplicación del inciso cuarto del artículo 21 de la Ley de Zonas Francas afecta esta garantía al imponer condiciones, so pena de la aplicación de IVA que la ley no ha contemplado para la primera venta de vehículos motorizados nuevos a habitantes de la Zona Franca de Extensión, privando al particular de la posibilidad de elegir y organizar en la forma que estime pertinente, los medios necesarios para el adecuado desarrollo de una actividad comercial lícita.

Artículo 19 N° 24 de la Constitución, transgrediéndose el derecho de propiedad. La aplicación del N° 3 de la Ley N° 18.320, priva a la requirente de las garantías que la ley otorga a la generalidad de los contribuyentes de IVA, posibilitando la aplicación del inciso cuarto del artículo 21 de la Ley de Zonas Francas, para gravar con IVA operaciones ya antaño realizadas.

Tramitación

El requerimiento fue acogido a trámite por la Primera Sala, con fecha 10 de mayo de 2019, a fojas 65, disponiéndose la suspensión del procedimiento. A su turno, en resolución de fecha 5 de junio de 2019, a fojas 527, se declaró admisible, confiriendo traslados de estilo.

Traslado del Servicio de Impuestos Internos

A fojas 535, con fecha 1 de julio de 2019, solicita el rechazo del requerimiento deducido. Comienza explicando cuestiones relativas a la gestión pendiente. Indica que requirió a la contribuyente para la presentación de diversos antecedentes tributarios a efectos de verificar el cumplimiento de sus obligaciones vinculadas con



la Ley de Impuestos a la Venta y Servicios, en periodos de marzo 2012 a febrero 2015. La requirente de inaplicabilidad entregó los antecedentes en mayo de 2015 y el resto en julio del mismo año, fuera del plazo previsto en la Ley N° 18.320.

Así, determinó que las declaraciones de impuestos correspondientes a los periodos tributarios ya anotados eran maliciosamente falsas, por cuanto la actora presentó las declaraciones con datos no fidedignos, al no consignar la totalidad del IVA que corresponde enterar en arcas fiscales por la venta de vehículos nuevos ingresados a la Zona de Extensión de Punta Arenas y/o Coyhaique, operaciones a las que aplicó la franquicia establecida en el artículo 23 del D.F.L. N° 2, no obstante que ello era improcedente.

Así, agrega que se emitió citación a la contribuyente, en relación con la aplicación de IVA débito fiscal a las ventas de vehículos nuevos efectuadas en Zona Franca de extensión, respecto de los periodos tributarios mayo 2011 a febrero 2015. Se le informó que, en consideración a que no había dado cumplimiento al requerimiento dentro de plazo y en tanto se encontraba en presencia de una infracción corporal, por lo que no resultaban aplicables los beneficios de la Ley N° 18.320, conforme lo dispone expresamente su artículo único, N° 3.

Dando respuesta a la citación, explica el Servicio de Impuestos Internos que ello no fue suficiente para desvirtuar las impugnaciones, por lo que se practicaron liquidaciones en noviembre de 2017, determinando un IVA débito fiscal aplicable a las ventas de vehículos nuevos realizadas en la Zona Franca de Extensión de aproximadamente 576 millones de pesos. En enero de 2018 el contribuyente dedujo reclamo tributario en contra de dichas liquidaciones, fundándose en que éstas eran nulas o inválidas y también la citación; la incorrecta determinación del IVA; la falta de justificación para ampliar los plazos de prescripción y la improcedencia de la inadmisibilidad probatoria que dispuso el ente fiscal.

Conociendo de la reclamación, el Tribunal Tributario y Aduanero de la Región de Magallanes y la Antártica Chilena dictó sentencia en noviembre de 2018, confirmando las liquidaciones, al rechazar con costas el reclamo tributario. Contra esa decisión interpuso recurso de apelación.

Luego, el Servicio de Impuestos Internos analiza cuestiones previas respecto de la Ley N° 18.320. Explica que ésta establece un régimen excepcional de fiscalización para los contribuyentes de IVA, contenido en la ley respectiva, limitándose sus facultades fiscalizadoras.

Se tiene que pueden examinarse las declaraciones y verificar los antecedentes tributarios sólo respecto de los últimos treinta y seis periodos tributarios; pero, si en ese periodo se producen omisiones, retardos o se detectan irregularidades en el cumplimiento de las obligaciones tributarias, se vuelve a la regla general y el Servicio puede revisar los periodos mensuales anteriores dentro de los plazos de prescripción del Código Tributario.



De las normas e instrucciones dictadas, explica que se tienen regulaciones claras respecto a cuáles son los casos que permiten beneficiarse bajo la ley anotada, permitiéndose al SII actuar sin someterse al artículo único, lo que ocurre con el caso de autos. La actora no presentó los antecedentes que le fueran requeridos dentro de los plazos solicitados; y, fueron detectadas irregularidades en las declaraciones de IVA del contribuyente, constatándose la infracción prevista en el artículo 97 N° 4 del Código Tributario, que contempla pena corporal.

Luego, el Servicio de Impuestos Internos analiza las franquicias de la Zona Franca de Punta Arenas y a su Zona Franca de Extensión. Refiere que las operaciones que deben ser consideradas exentas de IVA son solo aquellas realizadas exclusivamente dentro de la Zona Franca y por usuarios o sociedades administradores de la misma.

Se consideran exentas del impuesto la importación de mercancías permitidas desde la Zona Franca a la Zona Franca de Extensión para su uso y consumo en esta última zona; una vez ingresadas las mercaderías, su posterior transferencia o enajenación se encuentra sujeta, en todo, a la normativa establecida en la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios, ya sea para su venta al interior de la Zona Franca de Extensión o en su venta al resto del territorio nacional.

En la gestión pendiente se constató que la contribuyente ingresó automóviles a la Zona Franca de Extensión, procediendo en ese territorio a su venta, operación que, de conformidad a la legislación vigente, se encuentra gravada con IVA.

Por ello, solicita en el acápite IV de su traslado, a fojas 539, que el requerimiento sea rechazado en todas sus partes. No existiría contradicción entre las normas cuestionadas y la Constitución. El establecimiento de beneficios o franquicias tributarios deriva de la potestad tributaria, prevista en la Constitución. El legislador puede establecer y suprimir tributos, condonarlos e incluso establecer exenciones para los contribuyentes.

La obligación tributaria de gravar con IVA la venta de mercadería en Zona Franca de extensión se encuentra regulada en la Ley de Zonas Francas, por lo que, desde allí, y en complementación con el D.L. N° 825, de 1974, no puede sostenerse que exista una vulneración al principio de legalidad en su aplicación.

Los beneficios establecidos en la ley pueden impetrarse siempre que se cumpla con los requisitos del caso. Son excepcionales, y las normas vinculadas, de interpretación restrictiva, sujeta al respeto del principio de legalidad.

Al tenor de las normas en cuestión, se establece la exención de IVA sólo respecto de aquellas operaciones realizadas por usuarios de Zona Franca, al interior de ese mismo recinto y respecto de las importaciones de bienes desde la Zona Franca a la Zona Franca de Extensión.

Sin embargo, todas las operaciones realizadas en la Zona de Extensión deben acogerse a las reglas generales que rigen las transferencias o enajenaciones, situación en que se encuentra la requirente, por lo que se gravó con IVA la venta de vehículos nuevos



realizadas por la contribuyente, en su calidad de vendedor, usuarios de la Zona Franca de Extensión.

Añade que la requirente no tiene un derecho adquirido sobre las exenciones tributarias en análisis. Hacer procedentes los beneficios de los preceptos legales impugnados a la situación de la requirente, sería contrario al principio de igualdad, ya que se le estarían realizando concesiones tributarias, no obstante no haber dado cumplimiento a los requisitos legales, creándose, así, una situación que vulnera al resto de los contribuyentes, al crear una situación más ventajosa respecto de quienes efectivamente dieron cumplimiento a las condiciones legales que hacen procedentes los beneficios.

No puede sostenerse que el precepto del artículo 21, inciso cuarto, imponga una restricción al ejercicio del derecho a desarrollar una actividad económica lícita, por cuanto es la misma Ley de Zonas Francas la que establece claramente la afectación con IVA de todas aquellas operaciones, ya sea de ventas o transferencias, que sean realizadas en la Zona Franca de Extensión, sin distinción.

Tampoco se transgrede el derecho a un justo y racional procedimiento de la requirente. Pudo reclamar ante la justicia tributaria y luego, ante la Corte de Apelaciones como Tribunal de Alzada y finalmente, puede eventualmente hacerlo ante la Corte Suprema. Todas las calificaciones efectuadas por el Servicio de Impuestos Internos pueden ser desvirtuadas en un procedimiento jurisdiccional.

Agrega que el ente fiscal no actúa como comisión especial, sino que, más bien, en virtud de sus facultades de fiscalización, limitándose a señalar que la conducta desplegada por la actora constituye una infracción tributaria sancionada con pena corporal, por lo que no es aplicable el beneficio establecido en la Ley N° 18.320.

Finalmente, indica que la requirente no puede verse vulnerada en el artículo 19 N° 24 de la Constitución, en tanto no tiene un derecho de propiedad respecto de los beneficios tributarios, dado que no ha dado cumplimiento a los requisitos que hacen procedentes los regímenes preferenciales, por lo que no puede estar privada de las garantías establecidas en la Ley N° 18.320, respecto de derechos sobre los que no posee un derecho indubitado.

Tampoco puede existir vulneración a la garantía constitucional al exigir que la contribuyente cumpla con sus obligaciones tributarias, en tanto es deber de todos los contribuyentes pagar los impuestos y del Servicio de Impuestos Internos, su fiscalización.

Por lo expuesto solicita el rechazo del requerimiento presentado a fojas 1.

Vista de la causa y acuerdo

En Sesión de Pleno de 25 de septiembre de 2019 se verificó la vista de la causa, oyéndose la relación pública y los alegatos, por la parte requirente, del abogado don



Francisco Zúñiga Urbina, y por la parte del Servicio de Impuestos Internos, de la abogada doña Javiera Ruidíaz Caerols, adoptándose acuerdo con fecha 7 de noviembre de 2019, conforme fue certificado por el relator de la causa.

Y CONSIDERANDO:

PRIMERO: Que, traídos los autos en relación, y luego de verificarse la vista de la causa, y llamado al Tribunal Pleno a pronunciarse respecto del reproche formulado al artículo 21, inciso cuarto, del D.F.L N° 2, de 2001, del Ministerio de Hacienda, que Fija el Texto Refundido, Coordinado y Sistematizado del D.F.L. N° 341, de 1977, del Ministerio de Hacienda, sobre Zonas Francas, éste fue desestimado por votación de mayoría.

A su turno, votándose el requerimiento en lo que respecta a la impugnación al artículo único N° 3, de la Ley N° 18.320, se obtuvo empate de votos. La Presidenta, Ministra señora MARÍA LUISA BRAHM BARRIL, y los Ministros señores GONZALO GARCÍA PINO, CRISTIÁN LETELIER AGUILAR y NELSON POZO SILVA, estuvieron por rechazarlo.

Por su parte, los Ministros señores IVÁN ARÓSTICA MALDONADO, JOSÉ IGNACIO VÁSQUEZ MÁRQUEZ y MIGUEL ÁNGEL FERNÁNDEZ GONZÁLEZ, y el Suplente de Ministro señor ARMANDO JARAMILLO LIRA estuvieron por acoger la acción deducida en lo que se refiere a la recién anotada disposición legal.

SEGUNDO: Que, en esas condiciones, se ha producido empate de votos respecto de la impugnación al artículo único N° 3, de la Ley N° 18.320, con lo cual, atendido el quorum exigido por el artículo 93, inciso primero, N° 6, de la Carta Fundamental para acoger un requerimiento de inaplicabilidad por inconstitucionalidad, y teniendo en cuenta, de la misma forma, que por mandato del literal g) del artículo 8° de la Ley N° 17.997, Orgánica Constitucional del Tribunal Constitucional, el voto del Presidente de esta Magistratura no dirime un empate, como el ocurrido en el caso *sub-lite*, y, no habiéndose alcanzado la mayoría para acoger una parte del presente requerimiento de inaplicabilidad, éste deberá ser necesariamente desestimado en dicho acápite, conforme será explicitado en los respectivos votos expuestos en la primera parte de esta sentencia.

TERCERO: Que, así, en lo concerniente a la impugnación al artículo 21, inciso cuarto, del D.F.L N° 2, de 2001, del Ministerio de Hacienda, que Fija el Texto Refundido, Coordinado y Sistematizado del D.F.L. N° 341, de 1977, del Ministerio de Hacienda, sobre Zonas Francas, el razonamiento para desestimar la acción deducida a su respecto será explicitado en la primera parte de la sentencia de autos, para luego ser enunciados los respectivos votos en lo concerniente al reproche al artículo único N° 3, de la Ley N° 18.320.



PRIMERA PARTE

IMPUGNACIÓN AL ARTÍCULO 21, INCISO CUARTO, DEL D.F.L. N° 2, DE 2001, DEL MINISTERIO DE HACIENDA, QUE FIJA EL TEXTO REFUNDIDO, COORDINADO Y SISTEMATIZADO DEL D.F.L. N° 341, DE 1977, DEL MINISTERIO DE HACIENDA, SOBRE ZONAS FRANCAS

I.- PRECISIÓN DEL CONFLICTO CONSTITUCIONAL

CUARTO: Que el conflicto de constitucionalidad versa de modo genérico, en determinar si el artículo único, N° 3, de la Ley N° 18.320, que establece normas que incentivan el cumplimiento tributario y el artículo 21, inciso cuarto, del DFL N° 2 de 2001 del Ministerio de Hacienda, que refunde y sistematiza el DFL N° 341 de 1977, sobre Zonas Francas, en autos que incide ante la Corte de Apelaciones de Punta Arenas (Rol N°9-2018 sobre recurso de apelación), en segunda instancia, en virtud de impugnación de la sentencia definitiva del Tribunal Tributario y Aduanero de la Región de Magallanes y la Antártica Chilena, vulneran las garantías constitucionales de legalidad tributaria, igualdad ante la ley, no discriminación arbitraria en materia económica, propiedad y seguridad jurídica, en la medida que se rechazó reclamo tributario interpuesto en contra de las liquidaciones Nos. 213 a 252, del 3 de noviembre de 2017, a través de las cuales se determinó por el Servicio de Impuestos Internos el IVA a las ventas de vehículos nuevos realizados en la Zona Franca de Extensión de Aysén;



II.- BENEFICIO TRIBUTARIO

QUINTO: Que el Servicio de Impuestos Internos, en adelante "SII", ha definido los beneficios tributarios como "aquellos que han sido establecidos por el legislador como de aplicación general, en la medida que los contribuyentes que puedan transformarse en potenciales beneficiarios cumplan con los requisitos, antecedentes y obligaciones que dispone la normativa general". (STC 1452 c. 17). El fundamento constitucional de los beneficios tributarios se encuentra en lo dispuesto en el artículo 65, inciso cuarto, N° 1, de la Constitución, que contempla, entre las materias de iniciativa exclusiva del Presidente de la República, las de "imponer, suprimir, reducir o condonar tributos de cualquier clase o naturaleza, establecer exenciones o modificar las existentes, y determinar su forma, proporcionalidad o progresión". (STC 1452 c. 19). El legislador es soberano para modificar o suprimir beneficios tributarios a la luz de las nuevas circunstancias imperantes que imponen una revisión de la política fiscal existente, sometiéndose, igualmente, a un test de constitucionalidad desde el punto de vista de la razonabilidad de la concesión o derogación del beneficio;

SEXTO: Que ello no es sino la expresión del contenido dinámico y permanente del bien común en cuanto fin del Estado, que obliga a éste a dar cumplimiento a los deberes específicos que le impone el inciso final del art. 1° de la Constitución. (STC



1452 cc. 21 a 24). En efecto, su concesión por la ley sólo da derecho a exigir que se materialice, pero siempre y cuando se cumplan las condiciones que la misma ley ha señalado para su concreción. De allí que se sostiene que aquel beneficio tributario corresponde a una mera expectativa de derecho, cuya irrevocabilidad sería, por lo demás, incompatible con el ejercicio de la potestad tributaria del Estado. (STC 1452 c. 32). El “deber de contribuir” desde la perspectiva del contribuyente;

SÉPTIMO: Que a partir del texto expreso del arbitrio de fojas 1, no cabe duda que estamos en presencia de una Zona Franca de Extensión, la que “es un área geográfica adyacente al recinto de Zona Franca, hacia la cual podrán importarse mercancías, salvo las expresamente excluidas, adquiridas en Zona Franca, libre de derechos aduaneros y del IVA, para uso o consumo en esta área geográfica (inciso 1°, 2° y 3° del artículo 21 de la Ley de Zonas Francas)” (fojas 4 y 5 del libelo de inaplicabilidad). Sin embargo, no cabe duda que el actuar del órgano del Estado denominado Servicio de Impuestos Internos, en virtud del mandato que establece el numeral 3°, del artículo único, de la Ley N°18.320, que señala normativamente que el incentivo del cumplimiento tributario, se realiza en base a que:

“3° El Servicio se entenderá facultado para examinar o verificar todos los períodos comprendidos dentro de los plazos de prescripción establecidos en el artículo 200 del Código Tributario cuando, con posterioridad a la notificación señala en el N°1, el contribuyente presente declaraciones omitidas o formule declaraciones rectificatorias por los periodos tributarios mensuales que serán objeto de examen o verificación conforme a dicho número; en los casos de término de giro; cuando se trate de establecer la exactitud de los antecedentes en que el contribuyente fundamente solicitudes de devolución o imputación de impuestos o de remanentes de créditos fiscal; en los casos de infracciones tributarias sancionadas con pena corporal, y cuando el contribuyente, dentro del plazo señalado en el N°1°, no presente los antecedentes requeridos en la notificación indicada en dicho número.”

De esta manera la facultad de requerir al contribuyente mediante la intimación a presentar antecedentes tributarios para fiscalizar el IVA de la Ley sobre Impuesto a la Venta y Servicios, por un lapso de tiempo, y siguiendo el procedimiento debido de revisión de los antecedentes acompañados y de las facturas exentas de IVA, fundantes de las declaraciones de impuestos cuestionadas se arribó a la conclusión que las declaraciones de impuestos en el lapso de periodos de marzo de 2012 a febrero de 2015, eran falsas, dado los propios antecedentes aportados, al no consignar la totalidad del IVA que corresponde enterar en arcas fiscales, sobre la venta de vehículos nuevos ingresados a la Zona de Extensión de Punta Arenas y/o Coyhaique, todas en un contexto de la aplicación de la franquicia establecida en el artículo 23 del DFL N°2, teniendo presente la improcedencia al respecto.

Que no existiendo antecedentes para desvirtuar la infracción expresada anteriormente, el Tribunal Tributario y Aduanero de Magallanes y la Antártica Chilena, dentro de su competencia conociendo la reclamación, falló rechazando con



costas el reclamo tributario, dejando establecido no haberse desvirtuados los cargos. Además, no se ve infracción constitucional alguna en el actuar puesto que el Servicio de Impuestos Internos se encuentra facultado en la Ley N°18.320, al establecer un régimen excepcional de fiscalización para los contribuyentes del IVA, contenido en la Ley de Impuesto a las Ventas y Servicios, prevista en el D.L. N°825 de 1974. A mayor abundamiento, el propio régimen normativo determina que la importación o venta de mercaderías efectuadas desde una Zona Franca Primaria a una Zona Franca de Extensión, se encuentra liberada de IVA; sin embargo, una vez ingresadas las mercaderías a la Zona Franca de Extensión se encuentra sujeta en todo a la normativa consagrada en la Ley sobre Impuestos a las Ventas y Servicios, ya que tanto su venta al interior de la Zona Franca de Extensión o su venta como operación de importación al resto del territorio nacional están grabados con el IVA, razón por la cual se desechará cualquier otra interpretación en esta sede constitucional, por no ser el rol de esta Magistratura, el determinar el sentido y alcance de una norma dentro del ámbito de la acción de inaplicabilidad por inconstitucionalidad del artículo 93 N°6 constitucional;

III.- LEGALIDAD TRIBUTARIA



OCTAVO: Que, en cuanto al principio de legalidad, es del caso precisar que, tal como ya lo ha señalado latamente esta Magistratura (roles N°s 718, 759, 773), éste emana de lo dispuesto en los artículos 6° y 7° de la Ley Fundamental, que fijan el ámbito de actuación de los órganos estatales y, por consiguiente, del legislador. En materia tributaria, se encuentra consagrado en los artículos 19, N° 20°, 63 y 65 de la Constitución, y su significado y alcance ha sido precisado por este Tribunal en orden a que los elementos de la obligación tributaria deben quedar suficientemente fijados y determinados en la ley, lo que en definitiva dice relación con el hecho imponible, los sujetos obligados al pago, el procedimiento para determinar la base imponible, la tasa, las situaciones de exención y las infracciones. En consecuencia, a la administración le corresponde un rol de aplicación de la ley sujeta a los parámetros prefijados por ésta. (STC 822 c. 5) (En el mismo sentido, STC 1234 c. 21, STC 2038 cc. 17 y 19, STC 3033 c. 8);

NOVENO: Que no resulta constitucionalmente reprochable que el legislador remita a la autoridad administrativa la precisión de detalle de algunos conceptos. Sin embargo, como se ha consignado, "los conceptos deben ser determinables según la ley al punto de excluir toda discrecionalidad y establecer una sola solución jurídicamente procedente". (Víctor Manuel Avilés Hernández, *Legalidad Tributaria*, p. 58). En concordancia con ello es que los tribunales superiores de justicia han reiterado que una exención establecida por la ley no puede ser modificada o adicionada con nuevos requisitos por un texto reglamentario (Corte de Apelaciones de La Serena, 24 de septiembre de 1981). A su turno, la Corte Suprema ha señalado como improcedente el establecimiento de requisitos en materia de exención por la



autoridad administrativa, por tratarse de situaciones de reserva legal. (Revista de Derecho y Jurisprudencia, 1984, Tomo 81, N° 2, sec. 5ª., p. 110; 1985, Tomo 82, N° 1, sec. 5ª., p. 59; Tomo 85, N° 2, sec. 5ª., p. 178, y Gaceta Jurídica N° 81, 1987, p. 33, y N° 98, 1998, p. 26);

DÉCIMO: Que se afirma por la requirente que se afectaría el principio de legalidad en el ámbito tributario, vulnerándose los artículos 7° y 19, N°20 de la Constitución Política, pues el SII actuaría fuera de lo permitido accionar a los órganos del Estado, en cuanto a funciones, facultades y atribuciones que determine el ordenamiento jurídico (fojas 16 del libelo), lo cual no resulta efectivo al tenor de lo expresado en el motivo cuarto de este laudo, en cuanto a que el legislador facultó al SII en la Ley N°18.320, para ejercer un régimen excepcional de fiscalización para los contribuyentes del IVA, en los términos establecidos en el DL N°825 de 1974, más aun, tomando en consideración las limitaciones que existen sobre la Zona Franca de Extensión, motivo por el cual el ente público actuó dentro de sus funciones fiscalizadoras, sus facultades y atribuciones normativas y respetando las garantías de un debido proceso en relación al contribuyente reclamante;

IV.- GARANTÍAS CONSTITUCIONALES

A.- IGUALDAD ANTE LA LEY

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



DECIMOSEGUNDO: Que se pide por la actora constitucional violación a la igualdad ante la ley, al señalar una distinción de desigualdad diferenciadora, en el sentido de separar en el ámbito jurídico diversas circunstancias, que configuran distinciones (fojas 18 y 19 del libelo). Sin embargo, no es posible otorgar relevancia a este argumento, dado que corresponde a aquellas valoraciones que ha hecho el legislador destinadas a fijar la amplitud de los contenidos normativos y las consecuencias jurídicas de la diferenciación, siempre que se respete la razonabilidad y la legitimidad de la medida. Es por eso, que, en el campo jurídico, la diferencia entre chilenos y extranjeros, mayores y menores de edad, civiles y militares, constituyen distinciones que son producto de la naturaleza, la convivencia social o simplemente las circunstancias de la naturaleza de las actividades, configurando el principio de la generalidad que caracteriza a la ley una forma de expresión de la norma constitucional;

B.- IGUALDAD TRIBUTARIA

DECIMOTERCERO: Que lo consustancial al derecho de igualdad impositiva es que los tributos deben ser iguales, proporcionados y justos. (STC 203 c. 14). El derecho esencial que la Constitución asegura a todas las personas es su igual repartición en proporción a las rentas o en la progresión que fije la ley, así como la prohibición de que ellos sean manifiestamente desproporcionados o injustos. La Carta no asegura per se el derecho a no ser objeto de tributos ni menos a la exención de los mismos. (STC 2614 c. 7);

DECIMOCUARTO: Que para lograr realmente la igual repartición de los tributos es necesario que los impuestos se apliquen con generalidad, esto es, abarcando íntegramente a las categorías de personas o de bienes previstas en la ley y no a una parte de ellas. La ley, no cabe duda, puede establecer gravámenes distintos para una determinada categoría de ciudadanos, según sea la industria o trabajo que realicen, pero dentro de cada categoría es preciso que exista una norma igual para todos quienes se encuentran en idénticas condiciones. (STC 280 c. 21) (En el mismo sentido, STC 2489 c. 19);

DECIMQUINTO: Que se afirma en el escrito de fojas 1 de autos, que habría una afectación en los términos del artículo 19, N° 20 de la Carta Fundamental en la medida que se infringiría la igualdad tributaria al existir en el precepto cuestionado una interpretación de la ley tributaria por parte del SII, cuando se afecta con IVA las ventas realizadas en la Zona Franca de Extensión, y por ende aplicando la afectación del IVA a tal negociación.

Que la materia cuestionada es una mera interpretación de la ley tributaria que realiza el servicio y no se ve como pudiere vincularse dicha interpretación al campo constitucional, en cuanto que el rol esencial en el cumplimiento de sus funciones del órgano fiscalizador en materia tributaria es interpretar las normas de ese ámbito y dentro de su competencia, por lo tanto no es posible acoger lo pedido por la



requirente, al tratarse de asuntos de fondo que sólo le competen al juez de mérito resolver;

C.- DERECHO A DEFENSA

DECIMOSEXTO: “Que, desde luego, la Carta Fundamental, al garantizar el derecho a la defensa, no asegura a todas las personas ejercer sus derechos sin ningún tipo de obstáculos ni les garantiza conducir sus defensas conforme a su leal saber y entender, como pretende el requirente. Un entendimiento así de absoluto del derecho a defensa impediría toda regla procesal que sujetara la defensa a ciertos plazos, ritualidades o limitaciones. Con ello se haría imposible toda regla procedimental y resultaría imposible alcanzar la justicia y racionalidad de los procedimientos que la Constitución exige al legislador. El derecho a la defensa está efectivamente garantizado por la Carta Fundamental, pero él debe ejercerse en conformidad a la ley. La Carta Fundamental no prohíbe reglas de ritualidad procesal; sólo les exige que permitan la defensa y garanticen racionalidad y justicia.” (STC 977 c. 21);

DECIMOSÉPTIMO: Que la actora invoca su derecho a defensa, pero no explica cómo esta pudiera verse afectada, ni menos desarrolla la forma que el tributo o tasa que implica el IVA, pueda excluirse u omitirse, dado que el mandato legal que el legislador facultó al SII en la Ley N°18.320, para ejercer un régimen excepcional de fiscalización para los contribuyentes del IVA, en los términos establecidos en el DL N°825 de 1974, las limitaciones que existen sobre la Zona Franca de Extensión, atribuyó al ente público el ejercer funciones fiscalizadoras, facultades reglamentarias y atribuciones normativas para ejercer su rol, con la sola limitación de respetar los procedimientos y garantías procesales que cumplan el estándar del debido proceso en relación al contribuyente requirente. Todas ellas, respetadas en los procedimientos administrativos y judiciales que ha ejercido la solicitante de inaplicación de autos;

D.- DEBIDO PROCESO

DECIMOCTAVO: Que, por definición, el derecho al debido proceso debe entenderse como aquel que franquea el acceso a la jurisdicción, permite que el proceso se desarrolle con todas las garantías esenciales, racionales y justas que contribuyan a un procedimiento equitativo y no arbitrario. “El TC lo define sosteniendo que “el procedimiento legal debe ser racional y justo. Racional para configurar un proceso lógico y carente de arbitrariedad. Y justo para orientarlo a un sentido que cautele los derechos fundamentales de los participantes en un proceso” (STC Rol N° 1838-10, considerando 10°)”; citado por García, Gonzalo, y Contreras, Pablo, Diccionario Constitucional Chileno, Cuaderno del Tribunal Constitucional N° 55, 2014, Santiago de Chile, p. 245);

DECIMONOVENO: Que esta Magistratura se ha referido en diversas oportunidades al contenido de la garantía constitucional de un racional y justo procedimiento



previsto por el legislador, contenida hoy en el artículo 19, N° 3°, inciso sexto, de la Carta Fundamental, a cuyo efecto ha señalado que si bien la Constitución no enumeró ella misma los elementos que configuran un procedimiento racional y justo, cometido que corresponde efectuar al legislador teniendo en consideración la índole y naturaleza jurídica de los diversos procesos, se cumplirá satisfactoriamente con la exigencia constitucional en la medida en que el procedimiento formulado permita a toda parte o persona interesada el conocimiento de la acción o cargos que se le imputen, contar con los medios adecuados de defensa que le faciliten oportuna y eficazmente formular pretensiones y alegaciones, discutir las de sus contradictores, presentar pruebas e impugnar las que otros presenten e interponer recursos, como elementos principales; (STC 2628-14);

VIGÉSIMO: Que a fojas 12 de su recurso el sujeto activo de la impugnación pretende una vulneración del debido proceso al no respetarse su derecho a la libertad ni las garantías judiciales fundado en la Convención Americana sobre Derechos Humanos, en sus artículos 7° y 8°, sin explicitar ni desarrollar como se genera dicha afectación, razón por la cual carece de pertinencia lo aseverado, teniendo para ello en consideración que careciendo el arbitrio de la suficiente entidad sobre la garantía invocada, esta Magistratura no puede hacerse cargo de omisiones y errores del escrito de fojas 1 y siguientes, subsidiando en ello los argumentos de la parte requirente;



V.- DERECHO DE PROPIEDAD

VIGESIMOPRIMERO: "Que lo que no es parte del derecho de dominio es entender que, en abstracto, las funciones individuales del derecho de propiedad excluyan totalmente la posibilidad de desarrollar legalmente la función social de la propiedad o de regular otros derechos fundamentales concurrentes. Dicho de otra manera, la autonomía del ejercicio individual del derecho de propiedad no abarca la interdicción o prohibición de la potestad normativa que limita o regula el mismo derecho, puesto que el propio derecho de propiedad sólo es concebible dentro del marco completo e integral de la Constitución. Esta Magistratura ha sostenido este criterio en asuntos diferentes. Es así como, por ejemplo, la propiedad sobre el derecho de aprovechamiento de las aguas concedido de conformidad a la ley no da derecho per se a desarrollar una actividad económica regulada (Sentencia Rol N° 513). O que la condición de contribuyente no da derecho per se a un beneficio tributario al margen de su reconocimiento legal (Sentencia Rol N° 1452). Por tanto, si la limitación derivada de la función social de la propiedad está definida en una legislación específica que exige una autorización para beneficiarse de los frutos o productos de un inmueble, resulta claro que el derecho de propiedad a gozar del predio no incorpora la autorización misma. Cuestión diferente es el examen autónomo que hay que hacer de la ley limitadora propiamente tal, según veremos más adelante. Lo relevante, por ahora, es que la única manera de conciliar los contenidos intrínsecos de las funciones individuales y sociales del derecho de propiedad sobre el bien es permitiendo, a



primera vista, que subsista la posibilidad de desarrollar esa función social o de la regulación de una actividad económica y no coartarla desde el inicio (STC N°2884-15 c. 6);

VIGESIMOSEGUNDO: “Que, así y a juicio de esta Magistratura, no puede sostenerse la existencia de un derecho de propiedad sobre beneficios tributarios, como el conferido por el inciso tercero del artículo 18 de la Ley N° 19.578. En efecto, su concesión por la ley sólo da derecho a exigir que se materialice, pero siempre y cuando se cumplan las condiciones que la misma ley ha señalado para su concreción. De allí que pueda sostenerse, válidamente, que el beneficio tributario involucrado en estos autos corresponde a una mera expectativa de derecho, cuya irrevocabilidad sería, por lo demás, incompatible con el ejercicio de la potestad tributaria del Estado en los términos ya explicados.” (STC N°1452-09 c.32);

VIGESIMOTERCERO: Que el actor invoca que la aplicación al caso concreto del N°3 de la Ley N° 18.320, permite privar a su representada de las garantías que esa ley otorga a la generalidad de los contribuyentes de IVA, posibilitando con ello la aplicación del inciso 4° del artículo 21 de la Ley de Zonas Francas. Alega, simplemente, que no recargó impuesto alguno en las ventas cuestionadas y por tanto su derecho de propiedad sobre los bienes actuales y futuros, que lo componen se vería afectados.

Con respecto a lo transcrito del actor no resulta posible aceptar que estemos en presencia de una afectación al derecho de propiedad, dado que la naturaleza jurídica de la franquicia son meros beneficios derivados del cumplimiento efectivo de ciertos requisitos legales y no estamos ante derechos adquiridos protegidos por garantías, razón por la cual no puede prosperar la pretensión invocada al respecto;

VI.- ARGUMENTOS CONCRETOS PARA RECHAZAR

VIGESIMOCUARTO: Que, además, en el caso concreto la exclusión del beneficio se sustenta de manera causal en la conducta del contribuyente, atendido a que las declaraciones de impuestos derivadas de los antecedentes de fondo y lo invocado en estrados por el SII, fueron calificadas de “manifiestamente falsas o incompletas” al tenor del artículo 97 N°4 del Código Tributario;

VIGESIMOQUINTO: Que el sistema del traslado de vehículos motorizados a una Zona Franca de Extensión y la aplicación de la norma tiene la regla general la fórmula del artículo 21, inciso 4°, del DFL N°2 de 2001, del Ministerio de Hacienda, que aprueba el texto refundido, coordinado y sistematizado del DFL N°341, de 1977, del Ministerio de Hacienda, sobre Zonas Francas, en cuanto a que la importación desde una Zona Franca Primaria a una Zona Franca de Extensión. Sin embargo, la excepción la constituye el artículo 23 del mismo estatuto, normativa en general que se encuentra amparada por el Principio de Legalidad;



VIGESIMOSEXTO: Que el establecimiento de beneficios tributarios o franquicias tributarias en nuestro ordenamiento, deriva exclusivamente de la potestad tributaria establecida en la Constitución, por tanto, es el Legislador a quien compete tal labor. Tal sería el caso de las exenciones tributarias, como lo ha expresado esta Magistratura. (STC 2614). Asimismo, se ha señalado que los beneficios corresponden a “aquellos que han sido establecidos por el legislador como aplicación general, en la medida que los contribuyentes que puedan transformarse en potenciales beneficiarios cumplan con los requisitos, antecedentes y obligaciones que dispone la normativa general” (STC 1452);

VIGESIMOSEPTIMO: Que en el evento que surtiere efecto la inaplicación del numeral 3 del artículo único de la Ley N°18.320, los jueces de fondo o de mérito arribarían a igual conclusión, al conocer el asunto controvertido, por la aplicación del numeral 2° del mismo cuerpo legal;

VIGESIMOCTAVO: Que la Ley N°18.320 otorga un beneficio en cuanto a las limitaciones de la acción fiscalizadora y al procedimiento que dicha ley contempla. El legislador ha establecido regulaciones claras respecto a cuáles son los casos que no permiten beneficiarse de la Ley N°18.320, que establece normas que incentivan el cumplimiento tributario, permitiendo al servicio actuar sin someterse al artículo único de dicho cuerpo legal, situación que ocurriría en autos por cuanto el requirente ha incurrido en al menos en 2 de las causales que contempla la ley, que no permiten sujetarse a los beneficios señalados. Esto es, no haber presentado los antecedentes solicitados dentro del plazo legal (Número 1 del artículo único), pues pese a que se le prorrogó el plazo, hizo entrega parcial de la información fuera de plazo; y, haberse detectado irregularidades en las declaraciones del IVA del requirente durante el proceso de fiscalización, determinándose que se incurrió en una infracción a las leyes tributarias, acorde al artículo 97, N°4 del Código Tributario (existencia de declaraciones de impuestos, maliciosamente falsas, por los periodos comprendidos entre enero de 2011 y febrero de 2015, en las cuales la requirente no recargó el IVA que correspondía por las operaciones de venta de automóviles realizada en Zona Franca de Extensión);

VIGESIMONOVENO: Que la jurisprudencia nacional ha señalado que la causal que contempla una conducta que pueda ser una infracción tributaria cuya sanción sea una pena corporal, permite expresamente abstenerse de todos los beneficios de la Ley N°18.320 (Corte Suprema, Rol N°9.363-2016);

TRIGÉSIMO: Que sobre el artículo 21, inciso cuarto, del DFL N° 2, de 2001, relativo a Zonas Francas de Extensión, el propio requirente ha asentado que el conflicto jurídico se centra en un problema de interpretación. A fojas 25, el requirente señala que “En efecto, la norma en comento, interpretada del modo que lo ha hecho el SII y el Tribunal Tributario y Aduanero, obliga a mi representada retornar los vehículos a Punta Arenas, a su local en la Zona Franca, a la par que obliga al habitante de Aysén (Zona Franca Extensión) a concurrir también a esta ciudad, para recién ahí



materializar, no sólo legal, sino también físicamente, la venta, con goce de la franquicia de liberación de impuestos, pues de otro modo mi representada debería recargar al habitante de Aysén el IVA, perdiendo éste la franquicia propia de la Zona Franca de Extensión”;

TRIGESIMOPRIMERO: Que las Zonas Francas de Extensión y la normativa aplicable al IVA, se ha dicho: i.- Las operaciones que deben ser consideradas exentas de IVA, son sólo aquellas realizadas exclusivamente dentro de la Zona Franca y por usuarios o sociedades administradoras de la misma, en virtud del artículo 23 del D.L.; ii.- A su vez se consideran exentas de este impuesto, la importación de mercancías permitidas, desde la Zona Franca a la Zona Franca de Extensión, para su uso y consumo en ésta última zona, en virtud del artículo 21, inciso 3° del D.L.; y una vez ingresadas las mercaderías a la Zona Franca de Extensión, su posterior transferencia o enajenación, se encuentra sujeta a todo, a la normativa establecida en la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios, ya sea en su venta al interior de la Zona Franca de Extensión o en su venta (importación) al resto del territorio nacional. En el caso concreto, la requirente (contribuyente), ingresó automóviles a la Zona Franca de Extensión, procediendo en dicho territorio a su venta, operación que de conformidad a la normativa se encontraría gravada con IVA;

TRIGESIMOSEGUNDO: Que, por su parte, el derecho a defensa aludido por el requirente se encuentra plenamente asegurado desde la actuación misma del SII atendido a que puede ser reclamada ante los Tribunales Tributarios y Aduaneros, como jurisdicción de primera instancia y ante los Tribunales Superiores, a través del recurso de apelación o casación;

VII.- CONCLUSIONES

TRIGESIMOTERCERO: Que en mérito de lo razonado y las consideraciones de los presupuestos fácticos y las inferencias generadas en lo razonado, no cabe más que desechar la inaplicación deducida por don Sunil Rajesh Nandwani Vaswani en representación de Sociedad Real y Compañía Limitada a fojas 1.

SEGUNDA PARTE

IMPUGNACIÓN AL ARTÍCULO ÚNICO N° 3, DE LA LEY N° 18.320

La Presidenta, Ministra señora **MARÍA LUISA BRAHM BARRIL**, y los Ministros señores **GONZALO GARCÍA PINO**, **CRISTIÁN LETELIER AGUILAR** Y **NELSON POZO SILVA**, estuvieron por **rechazar** el reproche formulado a la recién anotada disposición, por las mismas razones señaladas en la primera parte de la sentencia de autos, atendida la íntima correlación entre los dos preceptos cuestionados, cuestión



que conduce a similar conclusión en orden a la validez constitucional de esta última disposición.

Los Ministros señores IVÁN ARÓSTICA MALDONADO, JOSÉ IGNACIO VÁSQUEZ MÁRQUEZ y MIGUEL ÁNGEL FERNÁNDEZ GONZÁLEZ, y el Suplente de Ministro señor ARMANDO JARAMILLO LIRA estuvieron por acoger la acción deducida a fojas 1, respecto de la impugnación al artículo único N° 3, de la Ley N° 18.320, por las siguientes razones:

1.- Que el requirente cuestiona la aplicación al caso concreto del artículo único N° 3 de la Ley N° 18.320, que establece normas que incentivan el cumplimiento tributario, por considerar que, a través de este precepto legal, se afectan sus garantías constitucionales, particularmente en lo relativo al debido proceso, igualdad ante la ley, igual repartición de los tributos y seguridad jurídica.

2.- Que el artículo único N° 3 de la Ley N° 18.320, faculta al Servicio de Impuestos Internos (SII) a prescindir del plazo especial de 36 meses que contempla el numeral 1 del mencionado artículo único, como lapso de tiempo para examinar y verificar las declaraciones presentadas por los contribuyentes y recurrir al plazo de prescripción general que consigna el artículo 200 del Código Tributario, disposición que permite extender el análisis e investigación de antecedentes hasta un período de seis años, sin perjuicio de los aumentos que la misma norma contempla.

3.- Que el conflicto surge en cuanto el requirente es un contribuyente sujeto al régimen especial de zona franca, tal como contempla el DFL N° 2, del Ministerio de Hacienda, de 2001, que aprueba el texto refundido, coordinado y sistematizado del decreto con fuerza de ley N° 341, de 1977, del Ministerio de Hacienda, sobre Zonas Francas. Conforme se desprende del mencionado cuerpo legal, los contribuyentes que desarrollen actividades de aquellas señaladas en el mencionado texto normativo y en las zonas del territorio nacional que en el mismo se indican, se acogerán a un régimen especial de tributación y fiscalización impositiva, en los términos y condiciones que allí se expresan, siendo este el contexto en el que se encontraría el requirente, atendida su actividad comercial y la zona del país en que la desarrolla.

4.- Que no corresponde a esta Magistratura analizar el régimen tributario que corresponde aplicar al requirente, así como tampoco verificar el cumplimiento de los requisitos necesarios para acceder a un régimen de tributación especial. El hecho concreto que se plantea y somete a conocimiento de este Tribunal Constitucional, es que durante años el requirente pudo tributar por los vehículos vendidos en la Zona Franca de Extensión de Coyhaique, de acuerdo a la regulación particular que contempla el mencionado DFL N° 2, sin que hubiera recibido reproches al respecto, hasta que luego de un proceso de revisión que el SII inició en el mes de marzo de 2015, se cuestionaron estas ventas de vehículos motorizados en la Zona Franca de Extensión, y se procedió a dictar las liquidaciones 213 a 252, de fecha 3 de noviembre





de 2017, las cuales gravaron con IVA las ventas efectuadas en la ciudad de Coyhaique, incluyendo operaciones correspondientes al año 2011 en adelante.

5.- Que es precisamente esta posibilidad de efectuar las liquidaciones reseñadas, así como la facultad de extender los períodos de fiscalización y revisión de los tributos supuestamente adeudados, la que ha sido posible por aplicación de la disposición legal contenida en el artículo único N° 3 de la Ley N° 18.320. En tal contexto, el requirente cuestiona la constitucionalidad de la aplicación al caso concreto del indicado precepto legal, por estimarlo contrario a sus garantías constitucionales, cuestión que abordaremos a continuación.

6.- Que, en relación a la garantía del debido proceso, contenida en el artículo 19 N° 3 inciso sexto, cabe recordar que en virtud de esta, el legislador está obligado a permitir que toda parte o persona interesada en un proceso cuente con medios apropiados de defensa que le permitan oportuna y eficazmente presentar sus pretensiones, discutir las de la otra parte, presentar pruebas e impugnar las que otros presenten, de modo que, si aquéllas tienen fundamento, permitan el reconocimiento de sus derechos, el restablecimiento de los mismos o la satisfacción que, según el caso, proceda; excluyéndose, en cambio, todo procedimiento que no permita a una persona hacer valer sus alegaciones o defensas o las restrinja de tal forma que la coloque en una situación de indefensión o inferioridad. (STC 1411 c. 7). Y es precisamente esta premisa la que no se observa en la especie, desde que la disposición legal del artículo único N° 3, permite al SII sobre la base de establecer la existencia de infracciones tributarias que merecerían ser sancionadas con pena corporal o bien alegando el retardo en la entrega de antecedentes, poder eludir el cumplimiento de la normativa en lo referente a los plazos de fiscalización y extender su capacidad examinadora a un período mucho más amplio, con la consecuente afectación para el contribuyente que se ve sujeto a una carga tributaria evidentemente mayor, a la cual tener que hacer frente.

7.- Que, en efecto, la norma del artículo único N° 3 entrega una facultad al SII para, sobre la base de un análisis realizado por el mismo organismo, en forma autónoma, evitar o prescindir de la restricción en los plazos de fiscalización que contempla la legislación de zonas francas y ejercer sus atribuciones por períodos que exceden el lapso de 36 meses que la misma contempla para quienes adscriben al mencionado régimen especial. Pues bien, las situaciones que facultan al SII a extender su potestad fiscalizadora en el tiempo, son precisamente cuestiones que son calificadas por el mismo servicio fiscalizador, al margen de cualquier pronunciamiento que dé plena fe de que las circunstancias imputadas sean efectivas. Así, por ejemplo, la posibilidad de considerar que la conducta del contribuyente constituye una infracción que merece pena corporal es una apreciación que realiza el mismo SII, sin tener certeza de ello o un pronunciamiento judicial que lo reafirme. Igual ocurre con las restantes situaciones que contempla la norma, todas las cuales son calificadas y establecidas por el mismo organismo fiscalizador tributario que se valdrá de ellas para poder



efectuar una tarea de fiscalización y determinación de tributos adeudados por sobre el límite establecido en la normativa impositiva de las zonas francas.

8.- Que siendo de este modo, es posible concordar en que la determinación de cuestiones que tienen significancia jurídica (como son la existencia de conductas constitutivas de delito tributario que merecen penas corporales o el retardo en la entrega de antecedentes al ente fiscalizador), conductas a partir de las cuales se derivarán consecuencias jurídicas de magnitud (como el aumento al doble en el plazo de fiscalización y eventual cobro de impuestos), requieren ser establecidos de manera fehaciente, de un modo que garantice la debida observancia de los derechos de las partes involucradas. Y ello no se verifica en la especie, pues, basta la argumentación e imputación del SII para dar por establecida la causal respectiva, y como consecuencia de ello, desconocer el plazo especial contemplado para los contribuyentes que operan en zona franca y poder examinar los períodos tributarios que exceden del plazo de 36 meses que por regla general corresponde a estos.

9.- Que en el caso concreto queda en evidencia que es el propio SII el que califica los requisitos que lo habilitarían para extender el plazo de examen del contribuyente, cuando en su traslado reconoce que como primera conducta atribuida al requirente se encuentra el no haber presentado los antecedentes solicitados dentro del plazo legal, toda vez que, según indican, el contribuyente tenía plazo hasta el 30 de abril de 2015 para presentar los antecedentes y ello no habría ocurrido sino hasta el 6 de mayo, data en la cual habría presentado información incompleta, cerrando su aseveración indicando *"por lo que no cabe duda alguna que se ha incurrido en la causal expresamente contemplada en el N° 3 del artículo único, de la Ley N° 18.320"* (fojas 537 del expediente constitucional).

10.- Que, continúa con su argumentación el ente fiscalizador tributario sosteniendo que luego de un proceso de fiscalización, el mismo SII detectó irregularidades en las declaraciones del impuesto al valor agregado, *"determinándose que dicha conducta constituía una infracción a las leyes tributarias, acorde al artículo 97 N° 4, del Código Tributario, cuya sanción no solo contempla una pena pecuniaria sino también una pena corporal, configurándose de esa manera, la segunda causal por la cual el requirente no puede acogerse a los beneficios de esta Ley"* (fojas 537 del expediente constitucional).

11.- Que, de este modo, ha sido el propio SII el que, al margen de cualquier proceso judicial fundado en las garantías de un debido proceso, ha decidido dar por establecida la ocurrencia de dos conductas que traen importantes consecuencias jurídicas, como son el favorecer al propio SII con el aumento del plazo de fiscalización, con la posibilidad de poder impugnar un período tributario más amplio que el que corresponde a quienes se someten al régimen tributario de zona franca, y esa misma consecuencia se traduce en un perjuicio para el contribuyente, el cual se verá sometido a una fiscalización que abarcará períodos tributarios que exceden de los 36 meses, privándolo así de una franquicia legal, sin más argumentos que la opinión presuntiva





del mismo órgano que fiscaliza, y en contra de la cual el contribuyente no tuvo posibilidad alguna de oponerse.

12.- Que, en definitiva, cuando en el contexto de una controversia que involucra intereses contrapuestos entre las partes, es una de ellas la que determina los argumentos que imperan y sobre los cuales se decide la cuestión debatida, entonces no estamos en presencia de un procedimiento que se ajuste a las garantías del debido proceso. Sobre este punto, resulta pertinente recordar que tal como ha señalado la jurisprudencia de esta Magistratura, el principio de contradictoriedad es una de las bases esenciales de la indicada garantía procesal. Este consiste fundamentalmente en el derecho de las partes a intervenir en condiciones de igualdad sobre las materias objeto de decisión y en que la prueba pueda ser examinada y discutida por los antagonistas (STC 1718 c. 10). Pues bien, esa posibilidad de contradicción, de debate y prueba de las posiciones de las partes, no está presente cuando es una de ellas, en este caso el SII, el que autónomamente y sin mayor posibilidad de discusión para la contraria, determina la existencia de hechos con efecto jurídico, sirviendo de fundamento para ello, la propia actividad del ente que así lo ha determinado.

13.- Que, de este modo, estando frente a un servicio público que tiene como objetivo esencial la *fiscalización de todos los impuestos internos actualmente establecidos o que se establecieren, fiscales o de otro carácter en que tenga interés el Fisco* (artículo 1° Ley Orgánica del Servicio de Impuestos Internos), no resulta conforme a las garantías de un justo y racional procedimiento -la que también alcanza al actuar y las potestades de la administración pública-, que el mismo órgano que fiscaliza, realice imputaciones que generan consecuencias tributarias adversas para el contribuyente, sin que este haya tenido posibilidad siquiera de desvirtuar tales imputaciones dentro de un marco de respeto y observancia al debido proceso, tal como se advierte en la especie, motivo por el cual estos Ministros se manifiestan en favor de acoger en este punto, el presente requerimiento de inaplicabilidad.

14.- Que, junto con la garantía antes indicada, el requirente plantea que la aplicación del precepto legal en cuestión también conlleva una afectación a la garantía de igualdad ante la ley en relación a la garantía de igual repartición de los tributos, contenidas en el artículo 19 numerales 2 y 20 de la Carta Fundamental. En relación a la primera, plantea que no existiría un fundamento razonable para la diferencia de trato que a su respecto se está realizando, toda vez que no existe una razón o criterio de relevancia que justifique el tratamiento diferenciado. En efecto, de los antecedentes expuestos es posible apreciar que la fundamentación para el tratamiento particular que se le está dando al requirente se sustenta en cuestiones que han sido determinadas discrecionalmente por el mismo órgano fiscalizador, al margen de una decisión jurisdiccional que permita dar por establecida más allá de cualquiera duda razonable los fundamentos que excluyen al contribuyente del régimen tributario propio de quien desarrolla una actividad comercial en zona franca, tal como ocurre en la especie.



15.- Que tal como ha sostenido invariablemente esta Magistratura, el principio contenido en el artículo 19 N° 2 de la Carta Fundamental garantiza la protección constitucional de la igualdad "en la ley", prohibiendo que el legislador, en uso de sus potestades normativas, o cualquier otro órgano del Estado, establezca diferencias entre las personas y respecto de situaciones o finalidades que tengan una motivación, utilicen medios o bien produzcan un resultado de carácter arbitrario. Pues bien, esos medios arbitrarios se advierten cuando es un servicio público el que ejerciendo sus facultades o potestades, al amparo de un precepto legal como el contenido en el artículo único N° 3 de la Ley N° 18.320, puede dar por establecidos hechos que provocan efectos gravosos en la persona del contribuyente, siendo precisamente esos hechos determinados autónomamente por el organismo público, el fundamento de ese tratamiento diferenciado, el que por tanto deviene en arbitrario y contrario a la garantía del artículo 19 N° 2 de la Constitución.

16.- Que en relación a la garantía del numeral 20 del artículo 19, relativo a la igualdad cargas tributarias, este Tribunal Constitucional ha precisado que lo consustancial al derecho de igualdad impositiva es que los tributos deben ser iguales, proporcionados y justos (STC 203 c. 14), agregando que para lograr realmente la igual repartición de los tributos es necesario que los impuestos se apliquen con generalidad, esto es, abarcando íntegramente a las categorías de personas o de bienes previstas en la ley y no a una parte de ellas. La ley, no cabe duda, puede establecer gravámenes distintos para una determinada categoría de ciudadanos, según sea la industria o trabajo que realicen, pero dentro de cada categoría es preciso que exista una norma igual para todos quienes se encuentran en idénticas condiciones. (STC 280 c. 21)

17.- Que precisado lo anterior, cabe hacer presente que esta igualdad impositiva, expresada en la idea de generalidad del tributo no se advierte en la especie, cuando el tratamiento tributario que rige para todos quienes desarrollan actividades gravadas en determinadas zonas del país y que se encuentran en los presupuestos contemplados en la legislación sobre zona franca, tal como ocurre con el requirente, se ve alterado por la decisión del organismo a cargo de la fiscalización tributaria, como resultado de antecedentes que han sido recabados y posteriormente calificados de una determinada manera por el mismo órgano público para, a partir de ello, otorgar un tratamiento tributario diferenciado y sujeto a condiciones más gravosas al contribuyente.

18.- Que este tratamiento diferenciado, al margen de fundamentos razonables que lo justifiquen y que en definitiva se traducen en condiciones de fiscalización más intensas que aquellas que recibe la generalidad de quienes se encuentran en los supuestos de hecho del requirente, justifican en concepto de estos Ministros, un pronunciamiento estimatorio o favorable sobre el punto.

19.- Que por último y como consecuencia de las infracciones reseñadas, el requirente expone que se vulneraría la garantía del artículo 19 N° 26 de la Constitución, en relación a la afectación de la esencia de los derechos enunciados precedentemente.





Sobre el particular cabe indicar que tal como ha manifestado este Tribunal Constitucional un derecho es afectado en su esencia cuando se le priva de aquello que le es consustancial, de manera que deja de ser reconocible. Y se impide su libre ejercicio en aquellos casos en que el legislador lo somete a exigencias que lo hacen irrealizable, lo entran más de lo razonable o lo priven de tutela jurídica. (STC 43 c. 21).

20.- Que, junto a lo anterior, también esta Magistratura ha precisado en relación a esta garantía constitucional que las restricciones o limitaciones que se imponen a un derecho fundamental deben cumplir con los siguientes requisitos: a) determinación y especificidad; b) respetar el principio de igualdad, especialmente en cuanto deben estar establecidas con parámetros incuestionables, esto es, deben ser razonables y justificadas; y c) no pueden afectar la esencia del derecho asegurado. (STC 1365 c. 23). En el mismo sentido igualmente ha manifestado que para limitar de forma constitucionalmente admisible un derecho fundamental sin impedir su libre ejercicio, tales limitaciones deben, primeramente, encontrarse señaladas de forma precisa por la Carta Fundamental; en seguida, debe respetarse el principio de igualdad, esto es, deben imponerse de manera igual para todos los afectados; además, deben establecerse con indudable determinación, tanto en el momento en que nacen, como en el que cesan y, finalmente, deben estar establecidas con parámetros incuestionables, esto es, razonables y justificadas. 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. Finalmente, debe averiguarse si el derecho ha sido despojado de su necesaria protección o tutela adecuada a fin de que el derecho no se transforme en una facultad indisponible para su titular (STC 226 c. 47).

21.- Que en definitiva el análisis de las circunstancias específicas del caso concreto evidencian que existe una afectación al artículo 19 numeral 26 de la Constitución, desde que las garantías a un debido proceso, igualdad ante la ley e igualdad impositiva, se ven limitados de un modo que no resulta compatible con el estándar de igualdad, determinación y razonabilidad que se exigen para que tal limitación resulte compatible a la Constitución. Por ello, cuando la limitación no es general, queda entregada a elementos de determinación discrecional en un contexto ajeno a las garantías de un debido proceso, entonces tal limitación resulta contraria al orden constitucional, y así debe ser declarado, motivo por el cual el presente requerimiento de inaplicabilidad, merece -en opinión de estos Ministros- un pronunciamiento favorable.

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, HABIÉNDOSE PRODUCIDO EMPATE DE VOTOS, NO SE HA OBTENIDO LA MAYORÍA EXIGIDA POR EL ARTÍCULO 93, INCISO PRIMERO, NUMERAL 6° DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA PARA DECLARAR LA INAPLICABILIDAD REQUERIDA, POR LO CUAL SE RECHAZA EL REQUERIMIENTO DEDUCIDO A FOJAS 1, EN LO CONCERNIENTE AL ARTÍCULO ÚNICO N° 3, DE LA LEY N° 18.320.
- II. QUE SE RECHAZA LA ACCIÓN DE FOJAS 1, EN AQUELLO QUE DICE RELACIÓN CON EL REPROCHE FORMULADO AL ARTÍCULO 21, INCISO CUARTO, DEL D.F.L. N° 2, DE 2001, DEL MINISTERIO DE HACIENDA, QUE FIJA EL TEXTO REFUNDIDO, COORDINADO Y SISTEMATIZADO DEL D.F.L. N° 341, DE 1977, DEL MINISTERIO DE HACIENDA, SOBRE ZONAS FRANCAS.
- III. ÁLCESE LA SUSPENSIÓN DEL PROCEDIMIENTO DECRETADA EN AUTOS. OFÍCIESE.
- IV. QUE NO SE CONDENA EN COSTAS A LA PARTE REQUIRENTE, POR ESTIMARSE QUE TUVO MOTIVO PLAUSIBLE PARA LITIGAR.

DISIDENCIA

El Ministro Sr. IVÁN ARÓSTICA MALDONADO estuvo por acoger la totalidad del requerimiento de autos, en virtud de sus propios fundamentos, considerando lo expresado en el voto por acoger, y teniendo presente que la aplicación del artículo 21, inciso cuarto, DFL N° 2 sobre "Zonas Francas", se vincula con la inconstitucionalidad del artículo único, N° 3, de la Ley N° 18.320, sobre incentivos al cumplimiento tributario.

Lo anterior se revela, en el caso concreto, al constatar que la requirente, desde hace más de una década, realizó su giro sin ser gravada con el Impuesto al Valor Agregado. Luego, el Servicio de Impuestos Internos, en base a la aplicación de un precepto indeterminado, el cual reza "quedando sujetos estos actos a las normas del citado decreto ley 825, de 1974", y apoyado en la subsecuente interpretación administrativa y judicial, subvierte la pretérita aplicación de las normas.

En consecuencia, no se trata en este caso de aprobar o reprobar alguna interpretación del Servicio de Impuesto Internos, o bien de un Tribunal Tributario y Aduanero. Al contrario, para este disidente, el conflicto versa acerca del enjuiciamiento a la ley, cuya aplicación da pábulo para abusos, desde que su indeterminación permitió contrariar



las normas constitucionales que establecen garantías para el contribuyente, tales como la igualdad y seguridad jurídica (19 N° 2 y 26 de la Constitución).

PREVENCIONES

El Ministro señor MIGUEL ÁNGEL FERNÁNDEZ GONZÁLEZ concurre a la decisión de rechazar el requerimiento de inaplicabilidad respecto del artículo 21 inciso cuarto del D.F.L N° 2, de 2001, del Ministerio de Hacienda, en cuanto el reproche plantea una cuestión de interpretación legal que corresponde realizar al juez del fondo, para dirimir la naturaleza del traslado de vehículos desde la Zona Franca a la Zona Franca de Extensión y la transferencia desde ésta al adquirente final, especialmente para la determinación del pago de IVA, por lo que el requerimiento de fs. 1 conduce a evitar que el juez del fondo pueda adoptar la interpretación que la requirente considera errada, lo cual debe ser revisado y, en su caso, corregido mediante los recursos que le franquea el ordenamiento jurídico por los Tribunales Superiores.

El Suplente de Ministro, señor ARMANDO JARAMILLO LIRA, previene al voto disidente que antecede, en cuanto que, a su juicio, no resulta racional ni justo que los bienes sujetos a un régimen de franquicias por la aplicación de un tipo de extraterritorialidad tributaria y aduanera, cual es el caso de los que ingresan y se comercializan en Zona Franca, queden de todos modos expuestos al pago de tributos (IVA) o a la pérdida de exenciones como consecuencia del traslado o flete que el importador pueda hacer de los mismos para similares propósitos desde una Zona Franca a otra, también llamada "de extensión" (Punta Arena – Coyhaique). Y que, asimismo, al dar lugar a dicha traslación, por el mero hecho de desplazarlos de un punto a otro, cruzando un territorio fuera de aquellos límites de exención, queden gravados con el recargo tributario y constituya causa suficiente para dar origen y alentar un procedimiento de liquidación y giro de impuestos asociado a multas y a una variedad de otras sanciones.

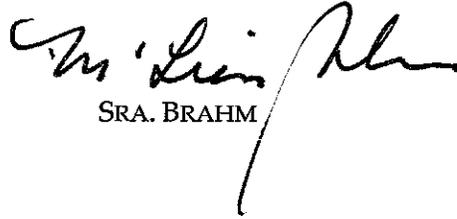
En este sentido, acorde con este planteamiento, quien previene en este voto comparte el parecer del Ministro señor Aróstica Maldonado respecto de la contrariedad hacia las garantías del art. 19 N°s 2 y 26 de la Constitución.

Redactó la sentencia y el voto de rechazo en el primer capítulo, el Ministro NELSON POZO SILVA; el voto por acoger este último, el Ministro señor JOSÉ IGNACIO VÁSQUEZ MÁRQUEZ; la disidencia, el Ministro señor IVÁN ARÓSTICA MALDONADO; y las prevenciones, sus respectivos autores.

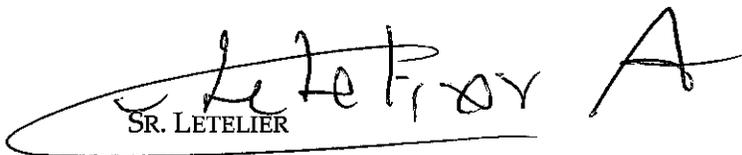


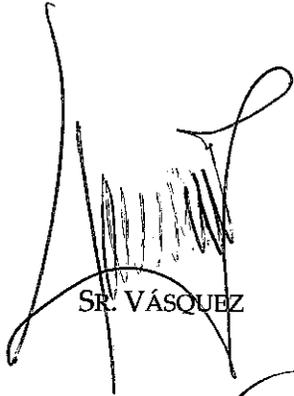
Comuníquese, notifíquese, regístrese y archívese.

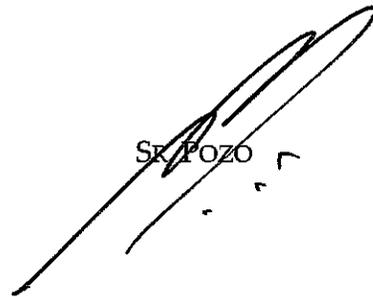
Rol N° 6399-19-INA

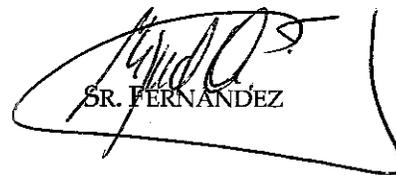

SRA. BRAHM

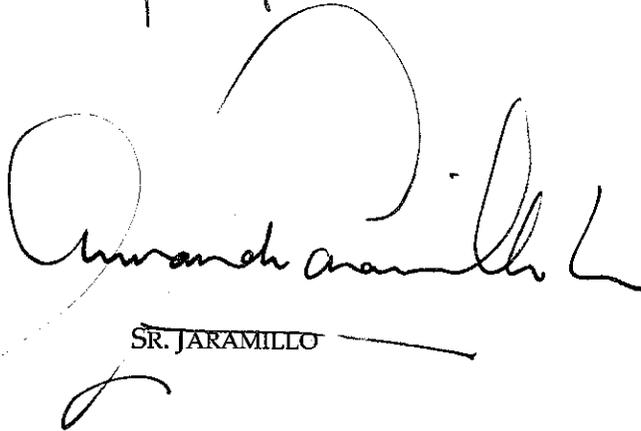

SR. GARCÍA


SR. LETELIER


SR. VÁSQUEZ


SR. POZO


SR. FERNÁNDEZ


SR. JARAMILLO

Pronunciada por el Excmo. Tribunal Constitucional, integrado por su Presidenta, Ministra señora MARÍA LUISA BRAHM BARRIL, y por sus Ministros señores IVÁN ARÓSTICA MALDONADO, GONZALO GARCÍA PINO, CRISTIÁN LETELIER AGUILAR, NELSON POZO SILVA, JOSÉ IGNACIO VÁSQUEZ MÁRQUEZ, y MIGUEL ÁNGEL FERNÁNDEZ GONZÁLEZ, y el Suplente de Ministro señor ARMANDO JARAMILLO LIRA.

Se certifica que el Ministro señor IVÁN ARÓSTICA MALDONADO concurre al acuerdo y fallo, pero no firma por encontrarse haciendo uso de feriado legal.

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