



Santiago, veintiuno de enero de dos mil veinte.

**VISTOS:**

Con fecha 28 de mayo de 2019, Daniel Garretón Rodríguez ha requerido la declaración de inaplicabilidad por inconstitucionalidad respecto del artículo 33, N° 1, letra b), del D.L. 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° 12.487-2019.

**Preceptos legales cuya aplicación se impugna**

El texto de los preceptos impugnados dispone:

**"Decreto Ley N° 824, de 1974.**

**Ley sobre Impuesto a la Renta**

**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, llevando contabilidad completa y deduciendo sus gastos conforme las normas que la Ley de Impuestos a la Renta establece para los contribuyentes de primera categoría, en cuanto fueren pertinentes.

En dicho contexto, indica que durante el procedimiento de fiscalización previo a la liquidación que reclamó, se estimó como no justificado el cumplimiento de los requisitos del artículo 31 de la Ley de Impuesto a la Renta. Dentro de las partidas rechazadas, se encontraría el gasto de remuneración pagada a su cónyuge por un monto total aproximado de 62 millones de pesos.

Por lo anterior dedujo reclamo tributario ante el Tribunal Tributario y Aduanero de la Región del Biobío, solicitando que se dejara sin efecto esa partida.



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.

La reclamación fue rechazada en julio de 2018. A su vez, presentado recurso de apelación en contra de lo resuelto, la Corte de Apelaciones de Concepción confirmó el fallo en abril de 2019, 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 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 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 6 de junio de 2019, a fojas 58. A su turno, en resolución de fecha 27 de junio del mismo año, a fojas 92, 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, 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, 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 25 de septiembre 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, y por el Servicio de Impuestos Internos, de la abogada Alejandra Araya Saavedra, adoptándose acuerdo en igual fecha según certificó el relator de la causa.



## Y CONSIDERANDO:

### I. GESTIÓN PENDIENTE Y CONTROVERSIA SOMETIDA A LA DECISIÓN DE ESTA MAGISTRATURA

**PRIMERO:** Que como consta de los antecedentes de la causa que fundamenta este requerimiento de inaplicabilidad, el señor Daniel Garretón Rodríguez, que ejerce como Conservador de Bienes Raíces de la ciudad de los Ángeles, expone que es contribuyente de segunda categoría, llevando contabilidad completa y deduciendo sus gastos conforme las normas que la Ley sobre Impuesto a la Renta establece para los contribuyentes de primera categoría, en cuanto fueren pertinentes.

En dicho contexto, indica que durante el procedimiento de fiscalización previo a la liquidación que reclamó y que fuera realizado por el Servicio de Impuestos Internos VIII D. R. Concepción, se estimó como no justificado el cumplimiento de los requisitos del artículo 31 de la Ley de la Renta. Dentro de las partidas rechazadas, se encontraría el gasto de remuneración pagada a su cónyuge, doña María del Pilar Obando Araíz, por un monto de \$ 68.441.533.-, no obstante trabajar efectivamente en la oficina del Conservador de Bienes Raíces, en donde ella ejerce su oficio como Jefa de Personal y Cajera.

Por lo anterior dedujo reclamo tributario ante el Tribunal Tributario y Aduanero de la Región del Biobío, solicitando que se dejara sin efecto la referida partida por considerar inconstitucional el precepto de la letra b) N° 1 del artículo 33 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, por corresponder a una presunción de derecho de gasto rechazado, sin que se autorice la deducción de las remuneraciones pagadas al cónyuge que efectivamente presta servicios al contribuyente y sin que pueda acreditar la efectividad de los servicios, lo que vulneraría el artículo 19 N° 2 de la Carta Fundamental, como también su numeral 20, pues se afectaría la igual repartición de los tributos en proporción a las rentas.

La reclamación fue rechazada por fallo emitido por el Tribunal Tributario y Aduanero de la Región del Bío Bío el 13 de julio de 2018, por no cuestionarse directamente la actuación del Servicio de Impuestos Internos sino la constitucionalidad de la norma legal con arreglo a la cual éste determinó las diferencias impositivas. A su vez, presentado recurso de apelación en contra de la mencionada sentencia, la Corte de Apelaciones de Concepción la confirmó por medio de sentencia de 2 de abril de 2019. En contra de esta última se presentó recurso de casación en el fondo ante la Excma. Corte Suprema, que ingresó con el Rol N° 12.489-2019, la cual constituye la gestión judicial pendiente.

**SEGUNDO:** Que el conflicto de constitucionalidad sometido a la decisión de esta Magistratura se centra, en primer lugar, en denunciar que la aplicación del artículo 33, N° 1, letra b), del DL N° 824, de 1974, Ley sobre Impuesto a la Renta, importa una vulneración al artículo 19 N° 2 de la Carta Fundamental. El actor



sostiene al efecto que, la norma cuestionada le resulta aplicable al ser contribuyente de impuesto a la renta de segunda categoría, conteniendo una prohibición absoluta de deducir de la renta líquida imponible la remuneración pagada a su cónyuge, como gasto necesario para producir la renta, constituyendo una presunción de derecho que no reconoce excepciones. Sostiene así que el tratamiento especial y drástico hacia 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. Por lo tanto, afirma que la prohibición es inconstitucional en cuanto corresponde a una presunción de derecho de gasto rechazado que no permite la deducción en los casos en los cuales el cónyuge efectivamente ha prestado servicios personales al contribuyente, como sucede en el caso particular, generando un tratamiento discriminatorio en relación a personas vinculadas matrimonialmente.

Asimismo, al asegurar la Carta Fundamental a todas las personas el derecho a un procedimiento racional y justo, argumenta que la disposición legal impugnada infringe dicha garantía, por 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.

A su vez, sostiene el requirente que, en la especie, se genera una vulneración a la igual repartición de los tributos. Explica que, en la medida en que se impide al contribuyente la deducción de las remuneraciones pagadas a su 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, siendo de su esencia que todo contribuyente pueda deducir los desembolsos incurridos en su generación. De tal modo, en caso de resultar imposible deducir un desembolso real y efectivo, se grava la renta más allá de su incremento patrimonial, vulnerando lo dispuesto en el artículo 19 N° 20 de la Carta Fundamental.

Además, sostiene que la aplicación del precepto impugnado afecta la esencia del concepto de renta, el cual permite a todo contribuyente deducir los desembolsos incurridos en su generación, argumentando que con ello se vulnera el artículo 19 N° 26 de la Constitución, en cuanto se afecta a contribuyentes casados por el solo hecho de haber contraído matrimonio, presumiendo sin más su mala fe.

**TERCERO:** Que el requerimiento solicita que se declare inaplicable, en la causa que se tramita actualmente ante la Excm. Corte Suprema, el artículo 33 N° 1,



letra b) del Decreto Ley N° 824, de 1974, Ley sobre Impuesto a la Renta. Tal precepto dispone:

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

*1º. - 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;”*

## II. LAS CLÁUSULAS ANTIELUSIVAS

**CUARTO:** Que como puede observarse, el precepto legal cuestionado señala que, para determinar la renta líquida imponible necesaria para calcular el impuesto a la renta, deben agregarse las remuneraciones pagadas al cónyuge del contribuyente, lo cual implica que tales gastos se hayan contabilizado como pérdida durante el respectivo año tributario.

Interpretando el concepto de “remuneración” a que alude la norma, la Corte Suprema, en sentencia rol 4124-2008, de 24 de junio de 2010, sostuvo que éste *“no se encuentra definido en la ley tributaria, no obstante ello, su sentido y alcance queda claramente manifestado en la normativa que regula la tributación interna tanto en su contenido general y en particular en la Ley de Impuesto a la Renta, lo que recoge el considerando quinto del fallo recurrido cuando sienta que la lógica de la tributación es que todo ingreso que perciba una persona pague impuesto, así lo ratifica el artículo 2º N° 1, del citado cuerpo legal, el cual al definir el concepto de “renta” incorporó todos los ingresos que constituyan utilidades o beneficios que rinda una cosa o actividad y todos los beneficios, utilidades e incrementos de patrimonio que se perciban o devenguen, cualquiera que sea su naturaleza, origen o denominación”*.

Por su parte, el Oficio N° 7.092, de 21 de diciembre de 1976, del Director Nacional del Servicio de Impuestos Internos, sostiene que el vocablo “remuneraciones”, empleada en el artículo 33 N° 1 letra b) citado, *“debe entenderse en sentido amplio, comprendiendo también los pagos efectuados por concepto de honorarios, así como cualquier otra retribución originada en la prestación de servicios profesionales o de cualquiera otra índole”*. Además *“la expresión no sólo es empleada en su acepción relativa a las contraprestaciones en dinero y especies en razón de un contrato de trabajo, sino que comprende también, entre otros, los pagos recibidos por la prestación de servicios profesionales o técnicos sin mediar un contrato de trabajo, realizados tanto por personas naturales como por personas jurídicas”*, como explica el ORD. N° 2139, de 3 de octubre de 2013.

**QUINTO:** Que, dentro del Derecho Tributario, pueden distinguirse diferentes instituciones que conducen a no pagar un impuesto. Entre éstas se encuentra el ahorro tributario, la elusión y la evasión fiscal.





En un extremo está el *ahorro del tributo*, también llamado *planificación tributaria o economía de opción*, que es lícito cuando es autorizado por la ley, no encontrándose quien lo realiza en una postura fuera de ella, ya que, frente a las diversas posibilidades de realizar un acto jurídico, elige aquel en que no debe ingresar el tributo ( Marcos Gutman (2004) "La economía de opción como acto lícito", en Casas, José Osvaldo (editor), *Interpretación económica de las normas tributarias*, Buenos Aires, Ed. Depalma, p. 905). En el otro extremo está la *evasión fiscal*, la cual, si bien acarrea asimismo un ahorro del impuesto, se encuentra expresamente prohibida por la ley, porque busca intencionadamente violar una obligación tributaria, escondiendo la realidad del hecho gravado (Gutman, ob. cit., p. 907).

La elusión fiscal, mientras tanto, "se produce cuando existe un abuso, un artificio con el que se intenta evitar la obligación tributaria" y ello "se observa no sólo porque exista en el contribuyente la intención de ahorrar tributos, sino porque se utiliza para ello un medio jurídico en contraste con el derecho, esto es, se obra en forma artificiosa o abusiva" (Rodrigo Ugalde Prieto, *La elusión tributaria. El abuso de las formas jurídicas y la simulación*, Ed. Jurídica de Chile, p. 16). Para el profesor italiano Andrea Amatucci, "la elusión constituye un concepto abstracto y vago en el ámbito de la delicada relación que existe entre forma y sustancia y que se sitúa en su base. De hecho, el contribuyente, mediante la elusión procura, abusando de las formas jurídicas, servirse de la divergencia que existe entre la sustancia del hecho imponible según la ley y su forma" ("La interpretación de la ley tributaria", en Amatucci, Andrea, Eusebio González García y Christoph Trzaskalik (2001), *Tratado de Derecho Tributario*, Ed. Temis, Bogotá, p. 624).

Con el objeto entonces de proteger el interés fiscal, las normas antielusivas se establecen para impedir que el contribuyente emplee actos artificiosos o abusivos para obtener una ventaja indebida o aliviar la carga tributaria.

**SEXTO:** Que, según la doctrina, "las cláusulas antielusorias o antielusivas se pueden clasificar, según el grado de detalle con que aparece formulado su presupuesto de hecho, en 'cláusulas generales', de expresión abierta y abstracta, y previstas para aplicar a un número indefinido de casos, y 'cláusulas específicas' o *ad hoc*" (César García Novoa (2004): "La cláusula antievasiva en la nueva ley LGT", Ed. Marcial Pons, Madrid, pp. 259).

Al examinar el derecho comparado, es posible constatar que en la gran mayoría de los sistemas jurídicos conviven tanto medidas antielusivas generales como particulares, cuando no sólo estas últimas, como ocurría en Chile antes de la dictación de la ley N° 20.780, de 29 de septiembre de 2014, cuerpo legal que estableció, en el artículo 4° bis del Código Tributario, una cláusula antielusiva general.

**SÉPTIMO:** Que entre las cláusulas antielusivas particulares que contempla el ordenamiento tributario chileno se encuentran, entre otras, la contenida en el artículo 64 del Código Tributario, que permite al Servicio de Impuestos Internos



tasar la base imponible de los impuestos con los antecedentes que tenga en su poder si el contribuyente no concurre a la citación que se le hiciere o no contestare o no cumpliera con las exigencias que se le formulen, y las recogidas en los artículos 35 y 70 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, referidas, respectivamente, a la determinación de una renta presunta cuando la renta líquida no pueda determinarse fehacientemente y a la presunción de rentas afectas al impuesto de primera o segunda categoría cuando no se pruebe el origen de los fondos con que el contribuyente ha efectuado sus gastos, desembolsos e inversiones.

Por su parte, la ya mencionada cláusula antielusiva general incorporada al Código Tributario por la ley N° 20.780 dispone: *"Las obligaciones tributarias establecidas en las leyes que fijen los hechos imponibles, nacerán y se harán exigibles con arreglo a la naturaleza jurídica de los hechos, actos o negocios realizados, cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hubieran dado, y prescindiendo de los vicios o defectos que pudieran afectarles. El Servicio deberá reconocer la buena fe de los contribuyentes. La buena fe en materia tributaria supone reconocer los efectos que se desprendan de los actos o negocios jurídicos o de un conjunto o serie de ellos, según la forma en que estos se hayan celebrado por los contribuyentes. No hay buena fe si mediante dichos actos o negocios jurídicos o conjunto o serie de ellos, se eluden los hechos imponibles establecidos en las disposiciones legales tributarias correspondientes. Se entenderá que existe elusión de los hechos imponibles en los casos de abuso o simulación establecidos en los artículos 4° ter y 4° quáter, respectivamente. En los casos en que sea aplicable una norma especial para evitar la elusión, las consecuencias jurídicas se regirán por dicha disposición y no por los artículos 4° ter y 4° quáter. Corresponderá al Servicio probar la existencia de abuso o simulación en los términos de los artículos 4° ter y 4° quáter, respectivamente. Para la determinación del abuso o la simulación deberán seguirse los procedimientos establecidos en los artículos 4° quinquies y 16o bis"*.

**OCTAVO:** Que se ha definido a las normas antielusivas particulares como *"aquellas que combaten manifestaciones específicas de elusión. El legislador identifica las operaciones elusivas de los contribuyentes y las prohíbe expresamente o las reconduce mediante otras técnicas jurídicas (como las ficciones o presunciones) a un hecho gravado"* (Rafael Eduardo, Meza Rojas (2015) *Elusión y normas antielusivas a la luz de la Constitución Política de la República*, Memoria para optar al grado de licenciado en Ciencias Jurídicas y Sociales de la Universidad de Chile, p. 155), siendo dichas cláusulas *"formas de tipificación de los actos o negocios sujetos a efectos elusivos, que buscan alcanzar el respectivo control, al amparo del principio de legalidad, de manera preventiva"* (W. Raphael Whan Pleitez, "Elusión tributaria y normas antielusivas: su tratamiento en el derecho comparado, algunas conclusiones al respecto", en *Revista de Estudios Tributarios*, Centro de Estudios Tributarios Universidad de Chile, diciembre 2011, p. 56).

Sin perjuicio de lo anterior, las cláusulas antielusivas particulares presentan el inconveniente de que, como el concepto de elusión es relativo en cada





ordenamiento tributario, *"los instrumentos dirigidos a realizar la elusión están en continuo desarrollo, puesto que en el momento en que cada uno de ellos es objeto de normas que contienen cláusulas antielusivas, particulares o sectoriales, los contribuyentes crean otras que escapan a tales previsiones normativas. Al contrario, las cláusulas generales admiten alcanzar cualquier práctica antielusiva. En este sentido, es ininterrumpido el procedimiento por el cual, apenas es emanada una norma que contenga una cláusula antielusiva particular o sectorial que reprima determinada práctica elusiva, inmediatamente nace otro comportamiento elusivo en sustitución que se sustrae a la eficacia enervante de aquella norma...El comportamiento elusivo se traduce en una sustracción al supuesto de hecho de la cláusula sectorial o especial antielusiva"* (Amatucci, Andrea, Eusebio González García y Christoph Trzaskalik (2001), ob. cit., 625).

**NOVENO:** Que, de acuerdo a lo ya explicado, las cláusulas antielusivas particulares se valen de las presunciones o de ficciones jurídicas para su establecimiento.

Según la doctrina tributaria, las presunciones son *iuris tantum* o relativas, cuando el legislador previamente realiza el juicio o nexo causal para llegar a la afirmación presunta y admiten prueba en contrario, o son *iuris et de iure* o absolutas, cuando no la admiten.

Las presunciones absolutas ejecutan un juicio de probabilidad, por lo que *"deben considerarse como auténticas normas que infieren o deducen un supuesto fáctico a partir de otro inicial con el que mantienen una relación muy estrecha; de ahí que sean normas procesales aun cuando, como es cierto, no admiten la prueba en contra"* (Miguel Gutiérrez Bengoechea (2012) *Las presunciones y ficciones en el ámbito tributario y su aplicación a las rentas societarias*, Editorial Comares, Granada, pp. 5 y 6). Lo anterior porque siempre habrá que probar el hecho base en que deben apoyarse, aun cuando, acreditado éste no se pueda demostrar la incerteza de lo que debería constituir el hecho presunto. De allí que estas presunciones se configuran *"como reglas o técnicas que facilitan el establecimiento jurídico de un hecho cuando su prueba esté obstaculizada, debido generalmente a una gran dificultad para comprobar que el hecho en cuestión se ha producido en realidad; además hay que considerar que estas normas de difícil catalogación se perfilan como idóneas en la ardua lucha contra el fraude de ley al identificar y probar el comportamiento anómalo, así como el propósito de eludir un gravamen"* (Miguel Gutiérrez Bengoechea, ob. cit., pp. 33 y 34).

Lo anterior no implica, sin embargo, que, en el ámbito de la justicia tributaria, estas presunciones absolutas impidan del todo al contribuyente poder alegar la veracidad de los hechos que estime oportunos para que la norma no despliegue todos sus efectos jurídicos.

Mientras tanto, la ficción *"constituye una valoración jurídica, contenida en un precepto legal, en virtud de la cual se atribuye a determinados supuestos de hecho efectos jurídicos que violentan e ignoran su naturaleza real"* (Pérez de Ayala, J. L. en



*Las ficciones en el derecho tributario*, Madrid 1968, citado por Susana Camila Navarrine y Rubén O. Asorey (1985) *Presunciones y ficciones en el Derecho Tributario*, Ed. Depalma, Buenos Aires, pp. 2 y 3). Se trata de una institución distinta a la de la presunción, porque esta última se funda en un hecho que es real y cuya existencia y verificación es crucial para que la presunción empiece a operar.

**DÉCIMO:** Que conforme a las ideas antes expuestas, la letra b) del N° 1 del artículo 33 de la Ley de la Renta impugnado en estos autos constitucionales constituye una cláusula antielusiva particular o sectorial que establece una presunción de carácter absoluto, por cuanto, a través de una regla objetiva, se busca prevenir una determinada conducta elusiva, puesto que, dadas las particulares características de la relación conyugal, el legislador ha considerado que los intereses fiscales se pueden ver afectados a través del abuso de las formas y de la obtención de una ventaja impropia.

### III. EL PRINCIPIO DE PROBIDAD

**DÉCIMOPRIMERO:** Que si lo que se quiere evitar es la comisión de conductas simuladas, fraudulentas o abusivas, la prohibición de elusión se encuentra vinculada en ciertos casos con el principio de probidad a que alude nuestra Constitución Política en su artículo 8°, en cuanto dispone: "*El ejercicio de las funciones públicas obliga a sus titulares a dar estricto cumplimiento al principio de probidad en todas sus actuaciones*" (inciso primero).

Los fundamentos constitucionales del principio de probidad se pueden encontrar además en otras disposiciones de la misma Carta. De este modo -y, en primer lugar- en el artículo 1 inciso 4°: "*El Estado está al servicio de la persona humana y su finalidad es el bien común*", por cuanto la ética pública dice relación con que el comportamiento de los funcionarios se dirija a la finalidad que les es inherente: el servicio público. Dicho servicio público incluye tanto la satisfacción de las necesidades básicas de las personas, como además el respeto, promoción y protección de sus derechos fundamentales.

El principio de probidad se deduce también, entre otros, del artículo 6° de la Carta Fundamental, que establece la sujeción por los órganos del Estado a lo dispuesto en la Constitución y en las leyes; de su artículo 7°, referido al principio de legalidad o juridicidad; de su artículo 38, vinculado a los principios en que debe basarse la carrera funcionaria y el principio de responsabilidad funcionaria, entre otras disposiciones constitucionales.

**DÉCILOSEGUNDO:** Que se encuentra sujeto al principio de probidad quien ejerce una función pública, es decir, "*toda persona que está investida por un decreto supremo o resolución de una determinada calidad representativa del Estado*", entendiéndose que "*la función pública, vista desde un punto de vista amplio, es aquella que se desarrolla en y para el Estado*", como expresó el profesor Rolando Pantoja al debatirse en el Senado el inciso primero del artículo 8° de la Carta





Fundamental (Historia de la ley N° 20.050, Primer Trámite Constitucional, Informe de la Comisión de Constitución del Senado, de 6 de noviembre de 2001, p. 65).

Por lo tanto, el artículo 8° constitucional vincula a quienes actúan como titulares de los órganos estatales, cualesquiera sean éstos y no sólo aquellos que forman parte de la Administración del Estado, como ha dicho esta Magistratura, al expresar que incluye a los funcionarios pertenecientes a "órganos creados por la Constitución o por la ley que ejerzan alguna función pública" (Rol N° 1990, c. 20°). Abarca, por lo tanto, a los integrantes de órganos con autonomía constitucional y que ejercen soberanía, como son el legislador, los jueces, ministros de Estado, el Contralor General de la República, los fiscales del Ministerio Público, concejales y alcaldes, etc. También a aquellos que, sin ser funcionarios estatales, estén realizando una función pública particular por haber sido encomendados por el Estado para realizar un determinado cometido, como eran los síndicos de quiebra o los contratistas de obras públicas incorporados por acto administrativo a un registro.

Este propio Tribunal ha reconocido incluso que algunos privados ejercen funciones públicas, como son los abogados, refiriéndose a éstos como "personas que desempeñan una función pública y deben colaborar al servicio judicial desempeñando sus funciones con altura de miras y sin olvidar nunca el interés general que están llamados a cautelar" (STC rol N° 755, c. 59°). Al respecto, ha dicho además que "todas las funciones públicas, independientemente de que las realice un funcionario público o un particular encomendado por el Estado para ese propósito, están vinculadas a un cumplimiento estricto del principio de probidad en todas sus actuaciones" (Rol N° 1413, c. 14°).

A todos ellos se les aplica, consecuentemente, lo que dispone la ley orgánica constitucional de Bases Generales de la Administración del Estado al respecto. En ella se establece que el principio de "probidad administrativa" implica una *"conducta funcionaria moralmente intachable y una entrega honesta y leal al desempeño de su cargo, con preeminencia del interés público sobre el privado"* (art. 7), señalando ese mismo cuerpo normativo que *"Las autoridades de la Administración del Estado, cualquiera que sea la denominación con que las designen la Constitución y las leyes, y los funcionarios de la Administración Pública, sean de planta o a contrata, deberán dar estricto cumplimiento al principio de la probidad administrativa"* (artículo 52).

**DÉCIMOTERCERO:** Que, entre a quienes se aplica el principio de probidad se encuentran los auxiliares de la Administración de Justicia a que se refiere el Código Orgánico de Tribunales. En efecto, con ello se alude a personas que desempeñan una función pública colaborando con la administración de Justicia a través de las diferentes tareas que la ley les ha encomendado.

Entre tales auxiliares se encuentran los Conservadores. Estos, de acuerdo al artículo 446 del mismo Código, son *"ministros de fe encargados de los registros conservatorios de bienes raíces, de comercio, de minas, de accionistas de sociedades"*



*propriadamente mineras, de asociaciones de canalistas, de prensa agraria, de prenda industrial, de especial de prenda y demás que les encomienden las leyes”, extendiéndose a éstos, “en cuanto es adaptable a ellos, todo lo dicho en este Código respecto de los notarios” (artículo 452), entre cuyas disposiciones se encuentran algunas relacionadas con las infracciones y sanciones a que están sometidos por faltar a sus obligaciones o por los delitos que cometan en el ejercicio de sus funciones.*

**DÉCIMO CUARTO:** Que en el caso concreto que fundamenta el presente requerimiento de inaplicabilidad, al ostentar el requirente la calidad de Conservador de Bienes Raíces de la ciudad de Los Ángeles se encuentra sujeto al principio de probidad consagrado en el artículo 8° de la Constitución Política. Por lo tanto, en el ejercicio de su labor, debe dar preeminencia al interés público por encima del privado, circunstancia que debe tenerse especialmente en cuenta en el caso del requerimiento de autos.

**DÉCIMO QUINTO:** Que en las consideraciones que siguen se recogerá, en lo que sea pertinente, el contenido de la sentencia de este Tribunal en la causa Rol N° 5599-2019, desde que ella recayó en una acción de inaplicabilidad similar en cuanto fue presentada por el mismo requirente de estos autos constitucionales, en ella se impugnó el mismo precepto legal, aduciendo idénticos fundamentos de derecho, pero ella fue interpuesta respecto de una gestión judicial pendiente diferente.

#### **IV. SOBRE LA INFRACCIÓN A LA IGUALDAD ANTE LA LEY (Art. 19 N° 2)**

**DÉCIMO SEXTO:** Que el requirente alega, en primer lugar, que la aplicación de la norma impugnada provoca un efecto contrario a su derecho a la igualdad ante la ley, por establecer 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, argumentando de que se trata de 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).

Explica al respecto que *“se genera un trato discriminatorio con respecto a los demás sujetos pasivos sobre impuesto a la renta, y más concretamente los que conviven con ausencia de vínculo matrimonial, habiendo o no entre ellos una comunidad de bienes, es decir una unión marital de hecho, sin que ese trato desigual aparezca justificado en aras de otro valor constitucionalmente protegido. La misma situación se produce tratándose del acuerdo de vida en pareja donde existe un contrato celebrado entre dos personas -que puede ser una pareja homosexual o heterosexual- con el propósito de regular los efectos jurídicos derivados de su vida afectiva en común de carácter estable y permanente”* (fs. 11).



**DÉCIMOSÉPTIMO:** Que la igualdad ante la ley no es un derecho absoluto ya que se encuentra sujeta a la posibilidad de diferenciaciones razonables entre quienes no se encuentran en una misma condición. Así lo ha señalado reiterada jurisprudencia de este Tribunal, al precisar que “que la razonabilidad es el cartabón o standard de acuerdo con el cual debe apreciarse la medida de igualdad o la desigualdad” (Rol N° 784 c. 19 y, en el mismo sentido a vía ejemplar, roles Nos. 1254 c. 46, 1399 c. 12, 1732 c. 48, 1812 c. 26, 2259 c. 27, 2955 c. 7, 3364 c. 22, 3297 c. 22).

Lo que se prohíbe constitucionalmente, por lo 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 – como ha señalado nuestra jurisprudencia constitucional. Esa doctrina 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.

**DÉCIMOCTAVO:** 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, pero 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 estos autos se pretende.

**DÉCIMONOVENO:** 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 de 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, cabe 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.

**VIGÉSIMO:** 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, resulta necesario 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, de 8 de agosto de 2011, p. 12).

En definitiva, tanto del tenor literal de la ley del ramo como 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.

**VIGÉSIMOPRIMERO:** Que además 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. 99 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 particularidades del vínculo matrimonial.

Esas características especiales llevan a que sea imposible o muy dificultoso conocer en forma cierta el hecho imponible por parte del ente fiscalizador, por lo que el legislador recurrió a establecer una prohibición, a través de una cláusula antielusiva, para evitar rebajas excesivas o improcedentes que pudieran convenir los cónyuges entre sí.

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

En resguardo de tales valores, se impone en materia tributaria una regla que busca evitar maniobras de elusión y resguardar el principio de probidad consagrado en nuestro texto constitucional respecto de quien -como es el Conservador de Bienes Raíces requirente- ejerce una función pública y, por esa circunstancia, se encuentra sometido a un escrutinio mayor en cuanto a que en su actuación siempre ha de prevalecer el interés público por sobre el privado.

**VIGÉSIMOSEGUNDO:** Que asimismo 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 como una cláusula antielusiva particular para evitar que, mediante la reducción del cálculo de la base imponible a través de eventuales fórmulas abusivas, se defraude a un tercero, específicamente el Fisco de Chile, el cual podría ver mermada la recaudación del impuesto correspondiente.

**VIGÉSIMOTERCERO:** 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.

**VIGÉSIMOCUARTO:** Que, asimismo, la norma impugnada es aplicable a todo contribuyente que se encuentre en la misma categoría que el requirente de autos, es decir, a aquel que pague una remuneración a su cónyuge, y deduzca gastos efectivos. Desde ese punto de vista entonces tampoco vulnera el principio de igualdad y no discriminación.

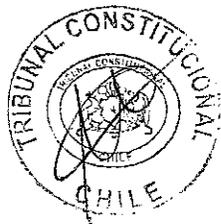
**VIGÉSIMOQUINTO:** Que, en consecuencia, por lo anteriormente argumentado, debe rechazarse la alegación de que la norma impugnada vulneraría el derecho a la igualdad ante la ley, consagrada en el artículo 19 N° 2 de la Carta Fundamental.

## V. SOBRE EL DEBIDO PROCESO Y EL DERECHO A LA PRUEBA

**VIGÉSIMOSEXTO:** Que esta salvaguarda constitucional, se vería violentada – se señala – porque el artículo 33 N° 1, letra 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).

**VIGÉSIMOSÉPTIMO:** Que la norma objetada es una disposición imperativa – desde la óptica del artículo 1° 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.

La Ley de la Renta establece presunciones -a las que recurre muchas veces el legislador tributario para resguardar el cumplimiento de las obligaciones tributarias-, particularmente para el cálculo de la renta presunta. Es más, en oportunidades, emplea presunciones absolutas o iure et iuris, como en el caso del artículo 21, inc. 3°, 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, que señala que una presunción legal es un hecho que se deduce de antecedentes o circunstancias determinados por la ley (artículo 47, inciso 2°). 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]quélla 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](http://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.

**VIGÉSIMOCTAVO:** Que 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 entonces a que el legislador pueda crear una presunción de carácter absoluto en el ámbito tributario, como es la que contiene el precepto legal impugnado, según ya se afirmó en el considerando décimo de esta sentencia.

Como ya se ha expresado, la norma cuestionada establece una presunción admitida por el derecho tributario, ya que busca liberar a los terceros del deber de acreditar en cada caso que el vínculo especial que existe entre los cónyuges les pudo haber producido un perjuicio, para de esta manera proteger el interés fiscal en caso de sumas pagadas por los contribuyentes a sus cónyuges por concepto de remuneraciones.

**VIGÉSIMONOVENO:** Que, como fuere, la actora sitúa su petición de inaplicabilidad en el ámbito del desconocimiento de las normas reguladoras de la prueba, contenido indisociable del debido proceso, constitucionalmente asegurado en el artículo 19, N° 3°, inciso 6°, de la Constitución. Esta fundamental garantía se vería truncada por la imposibilidad impuesta al juez para aceptar y ponderar pruebas demostrativas de que las referidas remuneraciones constituyeron un gasto necesario para producir la renta.

Desafortunadamente para tal pretensión, el curso del juicio tributario demuestra que el legislador no impidió al contribuyente a aportar pruebas acerca de justificación fehaciente del gasto, por cuanto la reclamación tributaria fue recibida a



prueba, por considerarse que existían hechos controvertidos en torno a sus alegaciones del reclamante. En efecto, éste rindió prueba documental y testimonial, según da cuenta la sentencia de 13 de julio de 2018 dictada por el Tribunal Tributario y Aduanero de la Región del Bío Bío (fs. 32 a 35 de estos autos) y, conforme a lo que se señala en la parte expositiva de la referida sentencia, ello sucedió porque el mencionado Tribunal fijó como *"hecho substancial, pertinente y controvertido el siguiente: "Supuestos de hecho que permitirían dejar sin efecto la liquidación N° 08, de 29 de marzo de 2017, reclamada en autos. Hechos y antecedentes que así lo ameriten"* (fs. 31 de estos autos).

**TRIGÉSIMO:** Que el juez de la causa, no obstante haber recibido la prueba, no la ponderó conforme a las reglas de la sana crítica a que debe sujetarse según lo que disponen las reglas respectivas del Código Tributario. Únicamente constató como hechos no controvertidos que la señora María del Pilar Obando Araíz es cónyuge del reclamante, que cumple funciones remuneradas en las oficinas del Conservador de Bienes Raíces de Los Ángeles y que el Servicio de Impuestos Internos rechazó íntegramente el gasto por concepto de tales remuneraciones. En definitiva, el sentenciador, luego de constatar que se trabó discusión sobre los puntos fijados en el auto de prueba, consideró que el reclamo no cuestionaba la actuación del Servicio de Impuestos Internos sino sólo la constitucionalidad de la norma legal del artículo 33 N° 1 letra b) de la Ley de la Renta y por ello rechazó el reclamo. Distinta habría sido la situación en el caso concreto si, impugnada la actuación del Servicio de Impuestos Internos y acreditada por los medios de prueba la necesidad del gasto, el sentenciador hubiera estimado que no podía apreciar la prueba rendida por existir una presunción de derecho o absoluta que le negaba, a todo evento, determinar la calidad de gasto necesario para producir la renta la remuneración de la cónyuge del contribuyente.

La circunstancia entonces de que el juez no haya apreciado la prueba rendida y que ello hubiese sido confirmado por la sentencia de la Corte de Apelaciones de Concepción, condujo al contribuyente afectado a interponer el recurso de casación en el fondo en contra de esta última sentencia, lo cual constituye la gestión judicial pendiente. Tal recurso se encuentra fundado, entre otros motivos, por haberse vulnerado las leyes reguladoras de la prueba contenidas en el artículo 132 incisos 11° y 15° del Código Tributario, siendo ello un reproche de mera legalidad y no de constitucionalidad que corresponda a este Tribunal dilucidar.

Por lo tanto, es resorte de la Excma. Corte Suprema, al interpretar y aplicar la legislación pertinente, determinar si la sentencia produjo el error de derecho antes mencionado. En efecto si a la pretensión de inaplicabilidad realmente subyace la intención de cuestionar la calidad argumentativa o la 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.





**TRIGÉSIMOPRIMERO:** Que por lo anteriormente señalado no cabe más que rechazar las alegaciones del 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.

## VI. SOBRE LA IGUALDAD TRIBUTARIA

**TRIGÉSIMOSEGUNDO:** 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, N°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).

**TRIGÉSIMOTERCERO:** 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°, inciso 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 que la restricción no es caprichosa. Se inspira en el propósito de cautelar la transparencia y 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, más aún en el caso de quien, como el requirente, se encuentra sujeto al principio de probidad por la función pública que ejerce.

Resulta también *idónea* para los objetivos señalados e incluso, *necesaria*, por 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.



Finalmente, la intervención no es desproporcionada, por cuanto el sentido de la prohibición de deducir los referidos gastos se transparenta muy certeramente en la necesidad de evitar perjuicios a la recaudación fiscal, por la vía de rebajas orientadas a disminuir el tributo, por medio de asignación de remuneraciones a miembros del entorno familiar cercano del impositor. Este objetivo aparece como constitucionalmente legítimo.

**TRIGÉSIMOCUARTO:** Que conviene tener presente sobre el particular 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°).

**TRIGÉSIMOQUINTO:** 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 fijan 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 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.

**TRIGÉSIMOSEXTO:** 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.

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

## VII. SOBRE LA AFECTACIÓN AL CONTENIDO ESENCIAL DE UN DERECHO

**TRIGÉSIMOCTAVO:** Que el artículo cuestionado de constitucionalidad en estos autos afectaría, como colofón, la salvaguarda constitucional contenida en el artículo 19, N°26, de la Constitución Política, en cuanto comprometería el contenido esencial de un derecho.

**TRIGÉSIMONOVENO:** Que, sobre este punto, el actor constitucional simplemente señala que, entendiéndose por renta todo incremento de patrimonio cualquiera sea su origen, naturaleza o denominación, "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.

**CUADRAGÉSIMO:** 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).

**CUADRAGÉSIMOPRIMERO:** 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 como sucede en este caso, y, con mayor razón, si la argumentación del requirente en este punto gira más bien en torno a la afectación de la esencia del concepto de renta al gravarse su patrimonio más allá de un incremento patrimonial.

Por lo mismo, si no concurre ninguno de los defectos de constitucionalidad imputados según hemos dado cuenta en los otros capítulos de esta sentencia, 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 entraben más allá de lo razonable o los priven de tutela jurisdiccional, en lo que radica la garantía resguardada en el numeral 26 del artículo 19 de la Carta Fundamental.

**CUADRAGÉSIMOSEGUNDO:** 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 REQUERENTE POR ESTIMARSE QUE TUVO MOTIVO PLAUSIBLE PARA LITIGAR.

### **DISIDENCIA**

Acordada la sentencia desestimatoria con el voto en contra de los Ministros Sres. Iván Aróstica Maldonado y Miguel Ángel Fernández González y el Suplente de Ministro señor Armando Jaramillo Lira, quienes estuvieron por **acoger** el presente requerimiento, en virtud de los siguientes fundamentos:

1º) 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;

2º) 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;

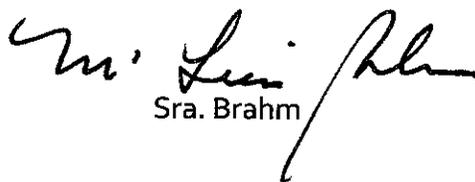
3º) Que la norma impugnada, por otra parte, al sospechar la vinculación del contribuyente con su cónyuge, como una pre ilícita maquinación evasiva, no se condice con una lógica pareja, que abarque todas las demás circunstancias en que un testaferro podría asimismo figurar a partir de otras muchas relaciones 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 la Ministra señora María Pía Silva Gallinato y la disidencia, el Ministro señor Iván Aróstica Maldonado.

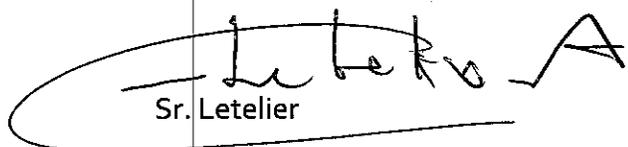
Comuníquese, notifíquese, regístrese y archívese.

**Rol N° 6685-19-INA**

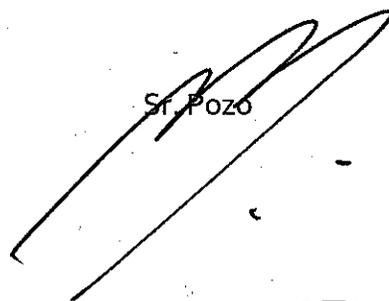
  
Sra. Brahm



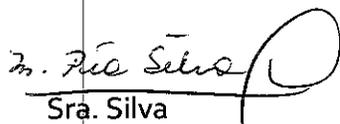
Sr. García



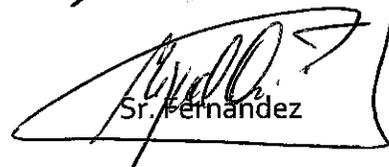
Sr. Letelier



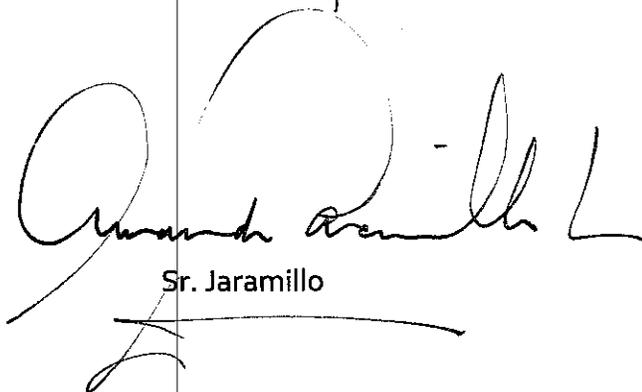
Sr. Pozo



Sra. Silva



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, señora María Pía Silva Gallinato, señor 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.