

Acción de inaplicabilidad por inconstitucionalidad, artículo 42 Ley de Impuesto a la Renta (Acogida)

Sentencia pronunciada por el Tribunal Constitucional, de 4 de noviembre de 2010, (Roles 1399-09 y 1469-09).

Jurisprudencia

Doctrina:

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 (Considerando 12°).

Minoría:

Es al legislador a quien le corresponde señalar los elementos esenciales de la obligación tributaria (Punto 8). Los juicios de legitimidad, adecuación y proporcionalidad que subyacen a la decisión legislativa, deben ser especialmente cuidadosos de no restringir el ámbito de discrecionalidad del legislador (punto 12).

Principales normas invocadas:

Constitución: arts. 6, 7; art. 19 N° 2.

Ley sobre Impuesto a la Renta aprobada por D.L. N° 824 de 1974: art. 42 N°s 1 y 2; y art. 50, Ley N° 20.219. Ley Orgánica de la Dirección de Territorio Marítimo y Marina Mercante D.F.L. N° 292/1953. Reglamento de Prácticos.

Santiago, cuatro de noviembre de dos mil diez

VISTOS:

Con fecha 29 de mayo de 2009, en el Rol 1399, y el día 26 de agosto de 2009, en los autos Rol 1469, estos últimos acumulados al anterior por disponerlo así la resolución de 25 de enero de 2010 –fojas 247–, el señor Adolfo Paúl Latorre ha deducido ante esta Magistratura requerimientos de inaplicabilidad por inconstitucionalidad respecto del inciso final del numeral 1° del artículo 42 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, aprobada por el Decreto Ley N° 824, de 1974, en las causas judiciales pendientes que se individualizan en los respectivos libelos.

Así, el primero de los procesos constitucionales referidos incide en un recurso de casación en el fondo del que conoce la Corte Suprema bajo el Rol de ingreso N° 4944-2009, que el actor interpuso en contra de la sentencia de segunda instancia dictada por la Corte de Apelaciones de Valparaíso resolviendo un recurso de apelación, Rol de ingreso N° 238-2009, deducido, a su vez, en contra del fallo dictado por el Tribunal Tributario de Valparaíso en causa sobre reclamo tributario Rol N° 12.111-2007. El segundo de los procesos, por su parte, incide en los autos sobre reclamación tributaria Rol N° 10.354-2008, de los que conoce el mismo Tribunal Tributario recién aludido.

El precepto legal que se impugna en ambos requerimientos es el que se encontraba vigente con anterioridad a su derogación por la Ley N° 20.219, esto es, previo al 1° de diciembre de 2007, y es del siguiente tenor: *“Se incluyen en este número las rentas que obtengan, en su calidad de tales, los prácticos de puertos y canales autorizados por la Dirección del Litoral y de la Marina Mercante”*.

El requirente hace presente que la cuestión de fondo que se debate en ambas causas judiciales

individualizadas dice relación con la dilucidación de su condición de contribuyente independiente o dependiente, a los efectos de la determinación y cálculo del impuesto a la renta que debe pagar. Señala que las respectivas reclamaciones las interpuso ante el competente Tribunal Tributario de Valparaíso luego de que el Servicio de Impuestos Internos objetara sus declaraciones de impuesto a la renta, por cuanto dicho organismo entendió que, en su calidad de práctico de puerto autorizado por la Dirección General de Territorio Marítimo y Marina Mercante (Directemar), desarrolla una actividad dependiente desde el punto de vista laboral y, por consiguiente, debió haber declarado el respectivo impuesto conforme a lo reglado en el numeral 1° del artículo 42 de la Ley sobre Impuesto a la Renta y no como lo hizo, con sujeción a las normas del numeral 2° del mismo precepto citado y acogiéndose al beneficio que se le otorga a los trabajadores independientes en el artículo 50 de la referida legislación, esto es, descontando de sus ingresos brutos hasta 15 Unidades Tributarias Anuales (UTA). Hace notar que dicho criterio de la autoridad administrativa ha sido ratificado por el Tribunal Tributario de Valparaíso y por la Corte de Apelaciones de la misma ciudad en los fallos dictados en la gestión en la que incide el requerimiento de inaplicabilidad Rol 1399-09-INA.

En varios escritos que obran en autos, el requirente también ha expresado que el precepto legal que se impugna fue derogado expresamente por la Ley N° 20.219, que, como ya se indicó, entró en vigencia el día 1° de diciembre de 2007, y que, en su caso particular, se continúa aplicando, atendido que los giros que son objeto de los reclamos pendientes ante los mencionados tribunales de justicia corresponden a los años tributarios 2007 y 2008, es decir, fueron emitidos por las rentas percibidas los años calendario 2006 y 2007, esto es, cuando la norma legal que es objeto de las acciones de inaplicabilidad deducidas se encon-

traba aún vigente. Agrega que el motivo de la derogación se encontraría en el reconocimiento del carácter inconstitucional de la norma de que se trata, ya que ésta establecía una discriminación infundada e irracional en contra de algunos profesionales independientes como lo son los prácticos de puertos y canales autorizados por la Directemar, lo que se encuentra prohibido por la Constitución de 1980, que entró en vigencia con posterioridad a la norma impugnada. Dicha circunstancia, según denuncia el mismo requirente, no fue prevista por los tribunales que han dictado sentencia en una de las gestiones judiciales invocadas, con lo cual habría quedado sin aplicación el principio de supremacía constitucional. Sobre este aspecto en particular, y también en diversos escritos presentados en autos, el señor Adolfo Paúl argumenta que el hecho de que el precepto legal cuestionado se encuentre actualmente derogado no impide que su aplicación pueda resultar decisiva en la resolución de los asuntos pendientes referidos o que su aplicación a hechos acaecidos durante su vigencia pueda producir efectos contrarios a la Constitución Política y añade que sería precisamente esa la razón que lo motivó a interponer los requerimientos de inaplicabilidad ante este Tribunal Constitucional.

En ese mismo aspecto, hace hincapié en que los tribunales de la instancia ya se han pronunciado en el sentido de que resulta aplicable dicho precepto a su situación tributaria particular, aunque aquél sea contrario a la Constitución Política, y agrega que sería probable que la Corte Suprema, por aplicación de un “criterio restrictivo”, siga idéntica interpretación en el conocimiento del recurso de casación en el fondo pendiente de resolución en uno de los procesos judiciales indicados.

Como precedente jurisprudencial que apoyaría sus argumentos, el actor se refiere a un proceso de reclamación tributaria similar al suyo, pero tramitado ante el Tribunal Tributario de la VIII Región (se cita la causa Rol N° 10.608-2007), en

el cual se habría entendido que las rentas percibidas por servicios de practicaje, correspondería “clasificarlas como rentas de trabajo independiente” y, como tales, afectas al Impuesto Global Complementario.

En razón de lo expresado, el conflicto constitucional que se pide resolver a esta Magistratura dice relación con que, según sostiene el actor, la aplicación del inciso final del numeral 1° del artículo 42 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, en el caso concreto involucrado en cada expediente tributario citado, ha generado y puede originar, según corresponda al estado de cada gestión, una vulneración de la garantía de igualdad ante la ley que el numeral 2° del artículo 19 constitucional le asegura al señor Paúl como a cualquier otra persona. Alega en tal sentido el requirente que la norma legal impugnada no propendería al bien común, no obedecería a los principios de equidad y justicia ni a fundamentos éticos o jurídicos y tampoco sería conciliable con la naturaleza de la función que ejercen los prácticos de puertos autorizados por la autoridad pública competente.

Según consta en resoluciones de fojas 129 y 212, respectivamente, ambos requerimientos fueron declarados admisibles por la Segunda Sala del Tribunal –en el caso del Rol 1399-09-INA luego de evacuado el traslado otorgado al Servicio de Impuestos Internos acerca de la admisibilidad de la acción– y se decretó la suspensión de los procedimientos en los que inciden. Pasados los autos al Pleno, las acciones deducidas fueron puestas en conocimiento de los órganos constitucionales interesados y del Servicio de Impuestos Internos, en su condición de órgano reclamado en los asuntos en que inciden los requerimientos. Lo anterior, a los efectos de que pudieran hacer valer las observaciones y acompañaran los antecedentes que estimaren pertinentes.

Consta también en los respectivos expedientes –fojas 188 y 230– que sólo el mencionado órgano de la Administración evacuó el traslado conferido,

solicitando el rechazo de las acciones deducidas, en razón de las consideraciones siguientes:

En primer término, el organismo aduce que la situación del contribuyente Adolfo Paúl Latorre, en su calidad de práctico de puerto autorizado por la autoridad competente, sería claramente la de un contribuyente “dependiente”, “con características especialmente particulares”. En tal sentido, se encuentra afecto al impuesto único al trabajo o de segunda categoría y no al Impuesto Global Complementario aplicable a los trabajadores independientes, conforme al análisis que realiza respecto de la norma que se impugna en estos autos –vigente desde el año tributario 1978 hasta el año 2008–, como también de las disposiciones del Reglamento de Practicaje y Pílotaje, aprobado por el DS N° 1836, de 1955, y del Reglamento de Prácticos, en su versión vigente al año 2005. El aludido servicio afirma, en síntesis, que la actividad desarrollada por los prácticos de puertos se encuentra supeditada a la autoridad marítima y a la normativa dictada por ella, no sólo en cuanto al desarrollo de la actividad, a su inicio, a su término y a la responsabilidad que asumen, sino que, además, en relación con la fijación de sus ingresos.

También sostiene el organismo público que es en razón de la especial condición de la actividad que desarrollan los prácticos que los ingresos que se obtienen de su ejercicio están afectos al impuesto regulado en la norma legal impugnada y, en esta medida, no se alcanzaría a visualizar la desigualdad ante la ley contraria a la Carta Fundamental que denuncia el actor en sus requerimientos. Agrega que esa misma disposición legal sería un ejemplo de lo que en doctrina se denomina “agrupamiento de los iguales” y que sería concordante con la disposición contenida en el numeral 22° del artículo 19 de la Carta Fundamental. Se aduce, en similar sentido, que la regulación de la norma impugnada se aviene con el criterio reconocido por alguna doctrina publicista, en cuanto a que

la imposición de gravámenes especiales en razón de “la agrupación por sector, actividad o zona geográfica” se conforma con la Constitución (se cita en tal sentido al profesor Arturo Fermandois V. a fojas 237).

Finalmente, el Servicio de Impuestos Internos afirma que tampoco en este caso la aplicación de la norma legal de que se trata provocaría la vulneración de los artículos 6° y 7° de la Ley Fundamental, como habría insinuado el requirente en sus libelos, y para sostener tal aserto señala que dicho organismo ha obrado de acuerdo a la Constitución y a las normas dictadas en su conformidad, con apego a la competencia que le ha sido asignada y dentro de un sistema de control y de responsabilidad integral.

El requirente, en presentación de fojas 167 (Rol 1399-09-INA), haciéndose cargo de las alegaciones de su contraparte en los procesos judiciales *sub lite*, en cuanto a que la actividad desarrollada por los prácticos de puertos debe ser calificada como trabajo dependiente de la Directemar, pide al Tribunal tener presente que la conclusión sería diversa si se atiende a lo dispuesto en normas expresas del Reglamento de Practicaje y Pílotaje (artículo 9°), del Reglamento de Prácticos (artículos 6°, inciso tercero, 7°, 8° y 9°), de la Ley Orgánica de la Dirección de Territorio Marítimo y Marina Mercante –D.F.L. N° 292, de 1953– (artículo 18, inciso segundo) y de la misma Ley N° 20.219 –que derogó expresamente el precepto legal que se impugna en estos procesos constitucionales–. Señala que la única forma de interpretar tales normas lleva a concluir que los prácticos ejercen su labor de manera independiente, puesto que no tienen un empleador y no están sujetos a relaciones de dependencia y subordinación laboral con la Directemar, ni con los armadores ni con los agentes de naves, ya que no tienen contrato de trabajo, no se les practican retenciones ni descuentos a sus remuneraciones, tampoco tienen derecho a vacaciones pagadas,

a gratificaciones, a aguinaldos, a asignación de mando, administración y responsabilidad superior, a gastos de representación, a bonos, ni a indemnizaciones por desahucio o retiro o despido, entre otros beneficios propios del trabajo dependiente. Aclara, por último, que quienes pagan por los servicios prestados por los prácticos de puertos son los armadores o los agentes de naves y que la Directemar sólo actúa como entidad recaudadora de tales ingresos.

A fojas 258 de autos obra agregado otro escrito del Servicio de Impuestos Internos en el que se pide al Tribunal tener presente consideraciones de hecho y de derecho relacionadas con estos procesos de inaplicabilidad, las cuales, en lo medular, complementan lo expresado en la anterior presentación ya descrita, en cuanto a la naturaleza jurídica de relación de empleo que existiría entre los prácticos de puerto y los organismos e instituciones que operan en el sector portuario nacional.

Habiéndose traído los autos en relación, el día 23 de septiembre de 2010 se procedió a la vista de la causa, oyéndose la relación y los alegatos de los abogados señores Adolfo Paúl Latorre –requiriente–, y César Toledo Concha, por el Servicio de Impuestos Internos.

Considerando:

I. El Conflicto Constitucional Planteado.

Primero: Que el artículo 93, inciso primero, N° 6°, de la Constitución Política de la República dispone que es atribución del Tribunal Constitucional “resolver, por la mayoría de sus miembros en ejercicio, la inaplicabilidad de un precepto legal cuya aplicación en cualquier gestión que se siga ante un tribunal ordinario o especial, resulte contraria a la Constitución”. La misma norma constitucional expresa en su inciso decimoprimer que, en este caso, “la cuestión podrá ser planteada por

cualquiera de las partes o por el juez que conoce del asunto” y agrega que “corresponderá a cualquiera de las salas del Tribunal declarar, sin ulterior recurso, la admisibilidad de la cuestión siempre que verifique la existencia de una gestión pendiente ante el tribunal ordinario o especial, que la aplicación del precepto legal impugnado pueda resultar decisivo en la resolución de un asunto, que la impugnación esté fundada razonablemente y se cumplan los demás requisitos que establezca la ley”;

Segundo: Que, de este modo, para que prospere la acción de inaplicabilidad es necesario que concurren los siguientes requisitos: a) que se acredite la existencia de una gestión pendiente ante un tribunal ordinario o especial; b) que la solicitud sea formulada por una de las partes o por el juez que conoce del asunto; c) que la aplicación del precepto legal en cuestión pueda resultar decisiva en la resolución de un asunto y sea contraria a la Constitución Política de la República; d) que la impugnación esté fundada razonablemente; y e) que se cumplan los demás requisitos legales;

Tercero: Que, en cuanto al primer requisito, atendida la acumulación dispuesta por esta Magistratura de los roles N°s 1.399 y 1.469, son dos las gestiones pendientes en que tendrá efecto este pronunciamiento de inaplicabilidad. La primera de ellas consiste en un recurso de casación en el fondo, del que conoce la Corte Suprema bajo el Rol N° 4944-2009, que el requirente interpuso en contra de la sentencia de segunda instancia dictada por la Corte de Apelaciones de Valparaíso, en los autos sobre recurso de apelación Rol N° 238-2009, que confirmó la sentencia dictada por el Director Regional del Servicio de Impuestos Internos de Valparaíso, en la causa Rol N° 12.111-2007, que rechazó la reclamación tributaria. La segunda gestión se refiere a los autos sobre reclamación tributaria, Rol N° 10.354-2008, de los que conoce el Tribunal Tributario de Valparaíso;

Cuarto: Que, respecto al segundo requisito, la acción de inaplicabilidad de autos ha sido dedu-

cida por don Adolfo Paúl Latorre, recurrente de casación y reclamante, por lo que tiene la calidad de parte en los procesos pendientes en que tendrá efectos este pronunciamiento de inaplicabilidad;

Quinto: Que, respecto al tercer requisito, en el presente caso la norma legal decisiva para la resolución de los asuntos descritos en el considerando tercero, corresponde al inciso final del numeral primero del artículo 42 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, contenida en el Decreto Ley N° 824, de 1974, que fuera derogado por la Ley N° 20.219, conforme al cual: *“Se aplicará, calculará y cobrará un impuesto en conformidad a lo dispuesto en el artículo 43, sobre las siguientes rentas: (...) Se incluyen en este número las rentas que obtengan, en su calidad de tales, los prácticos de puertos y canales autorizados por la Dirección del Litoral y de la Marina Mercante”*.

La parte requerida ha cuestionado la circunstancia de que se solicite la inaplicabilidad de una norma derogada, toda vez que, a su juicio, esta clase de normas no son susceptibles de ser impugnadas por la aludida vía constitucional, alegación de la que este Tribunal se hará cargo en el capítulo siguiente;

Sexto: Que, en cuanto al cuarto requisito, el requirente funda su acción aduciendo que la disposición legal infringiría el derecho a la igualdad ante la ley, que asegura y ampara el artículo 19, N° 2°, de la Constitución Política de la República, desde el momento que la labor de los prácticos de puertos no puede ser asimilada a un trabajo dependiente y diferenciarse de manera infundada respecto de los demás profesionales independientes, con el consiguiente perjuicio de ser objeto de un tratamiento tributario más gravoso que el dispuesto respecto de éstos. Precisa al respecto que la aludida asimilación importa que, a diferencia de otros profesionales independientes, los prácticos de puertos y canales autorizados no puedan acogerse al beneficio tributario que a

aquéllos les concede el artículo 50 bis de la Ley sobre Impuesto a la Renta;

II. Acerca del precepto legal que se impugna y que se encuentra derogado a esta fecha y su carácter decisivo a efectos de la declaración de inaplicabilidad.

Séptimo: Que, como se ha señalado, previo al análisis del asunto de fondo, corresponde hacerse cargo de las alegaciones referidas a la circunstancia de que la disposición objetada de autos, al no tener el carácter de precepto legal vigente, no sería susceptible de ser impugnada a través de la acción de inaplicabilidad;

Octavo: Que, como ya se ha señalado, el precepto legal que se objeta corresponde al inciso final del numeral primero del artículo 42 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, contenido en el Decreto Ley N° 824, de 1974, incorporado por el Decreto Ley N° 1.604, de 1976, y vigente hasta antes del 1° de diciembre de 2007, atendida la derogación efectuada por la Ley N° 20.219, de acuerdo al cual se entienden como rentas provenientes del trabajo dependiente aquellas que reciban los prácticos de puertos y canales autorizados por la Dirección del Litoral y de la Marina Mercante;

Noveno: Que, en opinión de estos sentenciadores, resulta perfectamente posible pronunciar un veredicto de inaplicabilidad por inconstitucionalidad respecto de un precepto legal que, a la fecha de la sentencia respectiva, se encuentre derogado por el legislador, siempre y cuando, como sucede en la especie, dicha norma hubiere estado en vigor en el momento en que se suscitó la situación jurídica regida por ella y deba ser aplicada por el juez de la gestión pendiente al momento de resolver el asunto;

Décimo: Que, en efecto, lo que la Constitución ha exigido en esta materia es que el precepto impugnado resulte aplicable al caso de que se trate,

toda vez que en su artículo 93, N° 6°, prescribe que es atribución del Tribunal Constitucional el declarar la inaplicabilidad de un precepto legal “cuya **aplicación** en cualquier gestión que se siga ante un tribunal ordinario o especial, resulte **contraria a la Constitución**”, no exigiendo que el mismo se encuentre actualmente vigente. Con ello, el constituyente previó acertadamente la hipótesis de la ultraactividad de una disposición derogada, es decir, de aquellas normas que si bien no rigen respecto de situaciones fácticas que acontezcan en la actualidad, sí regían en el momento en que ocurrieron los hechos que se juzgan. Así, por lo demás, lo ha estimado esta propia Magistratura en sentencia Rol N° 728-2007;

Decimoprimer: Que de lo dicho se desprende que la disposición legal que se impugna en la presente acción de inaplicabilidad tiene el carácter de precepto legal cuya aplicación resulta decisiva para la resolución de los asuntos que se encuentran pendientes ante los tribunales de justicia, razón por la cual corresponde analizar –en esta fase– los razonamientos jurídicos de las partes y la veracidad de las infracciones constitucionales denunciadas respecto del precepto legal aplicable a la referida gestión judicial;

III. Acerca de la doctrina del Tribunal Constitucional respecto de la igualdad ante la ley

Decimosegundo: 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”. Así, 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*”. (Sentencias roles N°s. 28, 53 y 219);

Decimotercero: Que, como lo ha precisado esta Magistratura, “*la garantía jurídica de la igualdad supone, entonces, la diferenciación razonable entre quienes no se encuentren en la misma condición; pues no se impide que la legislación contemple en forma distinta situaciones diferentes, siempre que la discriminación no sea arbitraria ni responda a un propósito de hostilidad contra determinada persona o grupo de personas, o importe indebido favor o privilegio personal o de grupo, debiendo quedar suficientemente claro que el legislador, en ejercicio de sus potestades, puede establecer regímenes especiales, diferenciados y desiguales, siempre que ello no revista el carácter de arbitrario*”. (Rol N° 986/2008). En palabras del Tribunal Constitucional español, “*no toda desigualdad de trato resulta contraria al principio de igualdad, sino aquella que se funda en una diferencia de supuestos de hecho injustificados de acuerdo con criterios o juicios de valor generalmente aceptados*” (STC 128/1987). De esta forma, un primer test para determinar si un enunciado normativo es o no arbitrario, consiste en analizar su fundamentación o razonabilidad y la circunstancia de que se aplique a todas las personas que se encuentran en la misma situación prevista por el legislador;

Decimocuarto: Que, por otro lado, como lo ha señalado esta Magistratura en diversos pronunciamientos (roles 755 y 790, entre otros), el examen de la jurisprudencia de diversos Tribunales Constitucionales, como el alemán y el español, da cuenta de que no basta con que la justificación de las diferencias sea razonable sino que además debe ser objetiva. De este modo, si bien el legislador puede establecer criterios específicos para situaciones fácticas que requieran de un tratamiento diverso, ello siempre debe sustentarse en presu-

puestos razonables y objetivos que lo justifiquen, sin que, por tanto, queden completamente entregados los mismos al libre arbitrio del legislador;

Decimoquinto: Que para poder determinar si se infringe la igualdad ante la ley, es necesario atender además a la finalidad perseguida por el legislador para intervenir el derecho fundamental de que se trata, la que debe ser adecuada, necesaria y tolerable para el destinatario de la misma, como lo ha puntualizado la doctrina autorizada (Tomás Ramón Fernández. De la arbitrariedad del legislador. Una crítica de la jurisprudencia constitucional. Editorial Civitas, Madrid, 1988, pp. 34 y 42). Precisamente en este sentido, el Tribunal Constitucional de España ha señalado, específicamente, que “para que la diferenciación resulte constitucionalmente lícita no basta que lo sea el fin que con ella se persigue, sino que es indispensable además que las consecuencias jurídicas que resultan de tal distorsión sean adecuadas y proporcionadas a dicho fin, de manera que la relación entre la medida adoptada, el resultado que produce y el fin pretendido por el legislador supere un juicio de proporcionalidad en sede constitucional, evitando resultados especialmente gravosos o desmedidos”. (Sentencias 76/1990 y 253/2004).

En otras palabras, como también lo ha hecho presente esta Magistratura (roles N^{os} 755, 790, 1138 y 1140), 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. Habida cuenta de lo anterior, corresponde contrastar el precepto legal que se impugna a la luz de la igualdad ante la ley;

Decimosexto: Que en el ámbito de la garantía constitucional referida también resulta pertinente

reiterar en este caso lo expresado por este Tribunal en sentencia Rol 1710, de 6 de agosto de 2010:

*“Que en el fallo Rol 1273, recaído en causa de inaplicabilidad por inconstitucionalidad que sirve de sustento al procedimiento de autos, esta Magistratura incorporó en su entendimiento sobre la igualdad los criterios jurisprudenciales que en el derecho comparado se han utilizado en la última década para afrontar las crecientes complejidades que presentan los casos sobre tal garantía constitucional, así como los afanes desplegados por la doctrina en la misma dirección. De estos aportes, entre otros descritos en la sentencia citada, destaca el enfoque alemán que distingue conceptualmente entre “igualdades esenciales” y “desigualdades esenciales”, de tal modo que estamos en presencia de una igualdad esencial cuando “personas, grupos de personas o situaciones, sobre la base de un punto de partida (tertium comparationis), son comparables”, de lo que, consecuentemente, el Tribunal Constitucional Federal alemán ha decidido que la Ley Fundamental considera arbitrario y, por ende, inconstitucional, **tratar desigualmente a las igualdades esenciales, así como tratar igualmente a las desigualdades esenciales**. Además, se agrega la denominada “nueva fórmula”, consistente en considerar lesionada la igualdad ante la ley cuando un grupo de destinatarios de la norma, comparados con otro grupo de destinatarios de la norma, son tratados de manera distinta, a pesar de que entre ambos grupos no media ninguna diferencia de tal entidad o importancia que pudiera justificar un tratamiento desigual. Para poder dimensionar tales situaciones, esta fórmula requiere expresamente una ponderación en el sentido de **examen de proporcionalidad**, especialmente respecto de una diferencia de trato de gran intensidad, para lo cual se requiere que aquélla persiga un fin legítimo, que esa búsqueda sea necesaria y que presente una razonable relación con el valor del fin propuesto” (Considerando centésimo);*

IV. Análisis de la infracción a la igualdad ante la ley.

Decimoséptimo: Que el numeral 1° del artículo 42 de la Ley sobre Impuesto a la Renta grava los ingresos provenientes del trabajo dependiente o asalariado (sueldos, sobresueldos, salarios y otras remuneraciones análogas que menciona), en tanto que el numeral 2° del propio artículo se refiere a los ingresos devengados por quienes ejercen profesiones liberales o cualquiera otra profesión u ocupación lucrativa independiente, prodigándoles un tratamiento tributario diferenciado a unos y otros;

Decimooctavo: Que, en consecuencia, en el caso *sub lite* el elemento total para discernir el régimen impositivo aplicable a las rentas que en el ejercicio de su actividad obtienen los prácticos de puerto autorizados es el alusivo a determinar si tal actividad lucrativa es dependiente o independiente, para así establecer con qué universo de contribuyentes de segunda categoría deben ser equiparados y, consiguientemente, si se ha observado o no a su respecto el principio constitucional de simetría de tratamiento entre iguales;

Decimonoveno: Que para dilucidar lo anterior debe tenerse en cuenta que la relación de dependencia relevante para estos efectos es la de índole laboral, como resulta del propio epígrafe con que comienza en la referida ley la regulación de los impuestos de segunda categoría (“De las rentas del trabajo”). Por consiguiente, no cabe atender aquí a otras acepciones posibles del vocablo “dependencia”, entre las que figura la relativa a una relación de sujeción por supervigilancia o fiscalización técnica del desempeño de esta clase de profesionales por parte de la autoridad marítima;

Vigésimo: Que, sobre el particular, es pertinente tener en cuenta que, en conformidad a lo preceptuado en el inciso segundo del artículo 18 de la Ley Orgánica de la Dirección General del Territorio Marítimo y de Marina Mercante (DFL

N° 292, de 1953), los prácticos autorizados son nombrados, cuando las necesidades del servicio lo requieran, por el jefe de dicha repartición para atender un servicio determinado, sin ser empleados de tal organismo, y cuyos emolumentos (nótese que la ley no habla de sueldos ni salarios sino de “emolumentos”, concepto equiparable al de “honorarios”, es decir, a la retribución del trabajo independiente) son de cargo del armador o agente de naves que solicite sus servicios, persona respecto de la cual el práctico tampoco tiene un vínculo de subordinación laboral. Confirma lo anterior lo dispuesto en el Reglamento de Prácticos, que establece que si bien los prácticos autorizados son nombrados por el Director General, “no tendrán la calidad de empleados de la Dirección General” (artículo 6°, inciso tercero, del Decreto Supremo N° 398, de 8 de mayo de 1985);

Vigesimoprimer: Que, así las cosas, el cartabón con el que resulta asimilable la condición tributaria del práctico de puerto autorizado es el que respecto del ejercicio profesional independiente describe el párrafo segundo del numeral 2° del artículo 42 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, cuando establece que “para los efectos del inciso anterior se entenderá por “ocupación lucrativa” la actividad ejercida en forma independiente por personas naturales y en la cual predomine el trabajo personal basado en el conocimiento de una ciencia, arte, oficio o técnica por sobre el empleo de maquinarias, herramientas, equipos u otros bienes de capital”;

Vigesimosegundo: Que, en consecuencia, la asimilación que el precepto legal impugnado en estos autos hacía de los prácticos autorizados, para efectos tributarios, con los trabajadores dependientes o asalariados, en lugar de hacerlo con los trabajadores independientes, necesariamente riñe con el principio de igualdad de trato consagrado en el numeral 2° del artículo 19 constitucional y configura una especie de discriminación arbitra-

ria que expresamente proscribe el párrafo segundo de dicha norma fundamental;

Vigesimotercero: Que, por lo demás, una consideración de esta índole fue la que tuvo en vista el legislador cuando, mediante la Ley N° 20.219, de 2007, derogó el inciso final del N° 1° del artículo 42 de la Ley sobre Impuesto a la Renta;

Vigesimocuarto: Que, en efecto, en el Mensaje de la aludida ley se indica textualmente:

“Los Prácticos Autorizados son las únicas personas facultadas por la Dirección General del Territorio Marítimo Nacional, cuando no existe disponibilidad de Prácticos Oficiales, para cumplir legalmente funciones de pilotaje y practicaaje en el litoral del país. En su mayoría, provienen de la Armada de Chile y la Marina Mercante Nacional y ejercen en forma independiente su profesión.

Mediante el Decreto Ley N° 1.604 se incorporó al N° 1 del artículo 42 de la Ley sobre Impuesto a la Renta los ingresos obtenidos por los Prácticos Autorizados, lo que equiparó el tratamiento tributario de estos profesionales al que rige sobre los trabajadores dependientes.

Sin embargo, las características del ejercicio de la actividad señalada corresponden a las de un profesional independiente, ya que reciben pagos esporádicos y variables y deben incurrir en gastos para sostener su actividad. Más aún, como los Prácticos Autorizados no tienen dependencia contractual alguna con la Dirección General del Territorio Marítimo y Marina Mercante, ni tampoco con los armadores o agentes de naves, nadie les retiene impuestos o cotizaciones previsionales y tampoco tienen derecho a vacaciones u otros beneficios propios de una relación laboral dependiente.

Con todo, tributar de acuerdo al N° 1 del artículo 42 de la Ley sobre Impuesto a la Renta resulta en una situación menos favorable para estos trabajadores. En primer lugar, no pueden descontar los gastos en que incurren para el ejercicio de su ac-

tividad. Segundo, como sus ingresos son esporádicos y no se distribuyen de manera uniforme a lo largo del año, pueden terminar pagando más impuestos de lo que harían al tributar como trabajadores independientes bajo la modalidad del Impuesto Global Complementario.

Con el objeto de corregir un trato tributario que no está acorde con la realidad contractual ni tampoco con las condiciones en que se desenvuelven en su actividad los Prácticos Autorizados, se propone que este grupo de contribuyentes tribute de la misma manera que hoy lo hacen los trabajadores independientes”;

Vigesimoquinto: Que lo anterior también se hizo presente en la discusión parlamentaria de la normativa aludida. Así, en la Cámara de Diputados se resaltó que se buscaba “establecer que su tributación sea más lógica con la condición de trabajador independiente”, lo que “parece más adecuado por la naturaleza de la función” (Diputado señor Álvarez, sesión de 3 de mayo de 2007, en Historia fidedigna de la Ley N° 20.219, págs. 54 y 55). Del mismo modo, la asesora del Ministro de Hacienda, señora Tamara Agnic, señaló que “estos trabajadores tributan mensualmente como trabajadores dependientes, a pesar de ser profesionales independientes, ya que no tienen contratos, no se les retiene impuesto, reciben pagos esporádicos e incurren en gastos para el ejercicio de su actividad”. (Primer Informe de la Comisión de Hacienda del Senado, 12 de junio de 2007, en Historia fidedigna de la Ley N° 20.219, pág. 97);

Vigesimosexto: Que así por lo demás lo ha entendido incluso el propio Servicio de Impuestos Internos. En efecto, por Circular N° 139, de 1976, dicho ente fiscalizador reconoce que “el citado servicio es prestado por las personas indicadas en forma ocasional, cuando no hay disponibilidad de prácticos oficiales para atender las faenas marítimas”. Del mismo modo lo reconoció el Juez Tributario de Concepción al afirmar que las rentas de practicaaje “corresponde clasificarlas

como rentas del trabajo independiente” (Rol N° 10.608, de 30 de octubre de 2008);

Vigesimoséptimo: Que si bien la Ley Fundamental permite que el legislador goce de amplia libertad para establecer y fijar los tributos, atendido el derecho a la igualdad ante la ley y a 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. De esta manera, el legislador tributario debe tomar en consideración la similitud o diferencia de la situación fáctica a la que se aplicará la disposición legal, en la especie, la naturaleza jurídica de los actos que se gravan, 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 tolerable para el destinatario de la misma;

Vigesimooctavo: Que, vistos los antecedentes consignados en las anteriores motivaciones de la presente sentencia, esta Magistratura puede concluir que se ha producido una conculcación al derecho a la igualdad ante la ley. En efecto, atendidas las características de la labor que desempeñan los prácticos de puertos y canales autorizados por la Dirección del Litoral y de la Marina Mercante, esta clase de profesionales ejerce una actividad que indubitablemente debe catalogarse como independiente en el ámbito laboral. Por consiguiente, no corresponde, como lo hace el precepto legal impugnado, que su

actividad lucrativa sea sometida a un estatuto impositivo más gravoso que el existente para ese grupo de trabajadores, más aún si no se encuentra fundamentación razonable para ello y si se tiene en consideración que ha sido el mismo legislador el que, a través de la Ley N° 20.219, vino a corregir esta situación por considerarla desajustada a la realidad y arbitraria, estableciendo una tributación acorde con su calidad de trabajador independiente.

Y VISTO lo dispuesto en los artículos 19, N° 2°, y 93, inciso primero, N° 6°, e inciso undécimo, de la Constitución Política de la República, así como en las disposiciones pertinentes de la Ley N° 17.997, Orgánica Constitucional del Tribunal Constitucional, cuyo texto refundido, coordinado y sistematizado fue fijado por el D.F.L. N° 5, de 2010, del Ministerio Secretaría General de la Presidencia,

Se Resuelve: que se acoge la acción presentada. Se pone término a la suspensión de los procedimientos decretada en estos autos, oficiándose al efecto al respectivo tribunal.

Acordada con el voto en contra de los Ministros señores Carlos Carmona Santander y José Antonio Viera-Gallo Quesney, quienes estuvieron por rechazar el requerimiento.*

Redactaron la sentencia los Ministros señores Enrique Navarro Beltrán y Francisco Fernández Fredes, y la disidencia, sus autores.

Notifíquese, regístrese y archívese.

Roles N°s 1399-09 INA y 1469-09-INA, acumulados.

Atendida la extensión del fallo se omitió la transcripción del voto disidente. Disponible en www.tribunalconstitucional.cl