

Víctor Manuel Avilés Hernández

Profesor de Derecho Constitucional Universidad de Chile

Comentario Sentencia Tribunal Constitucional Roles 1399-04 y 1469-09.

Prácticos de Puerto. Igualdad ante la ley. No discriminación arbitraria. Normas tributarias trabajadores dependientes e independientes. Precepto legal derogado. Número 1 del artículo 42 de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

1. Introducción

Se nos ha invitado –lo que agradecemos– a comentar la sentencia del Tribunal Constitucional de fecha 4 de noviembre de 2010, dictada en los autos acumulados roles 1399-04 y 1469-09.

El contexto de la sentencia a comentar es tributario y, los argumentos constitucionales utilizados se centran en dos aspectos de relevancia. El primero de ellos, de carácter procesal y, el segundo, sustantivo. En cuanto a lo procesal se plantea la cuestión de si es posible presentar el recurso de inaplicabilidad en contra de un precepto legal que ha sido derogado en el tiempo intermedio y, no obstante, si será aplicable en la gestión judicial en curso por referirse a hechos acaecidos antes de su derogación. En cuanto a lo sustantivo, se debate si es posible que para efectos tributarios y de una manera compatible con el principio de la igualdad constitucional consagrado en el número 2 del artículo 19 de la Constitución Política de la República, la ley pueda tratar como dependientes a profesionales que no parecen tener dicha calidad.

En una primera parte de este análisis procederemos a resumir la causa. En una segunda, analizaremos el contenido resolutivo de la sentencia y su disidencia. Finalmente, expondremos nuestras conclusiones.

2. Resumen del procedimiento y sus argumentos.

Las acciones de inaplicabilidad se presentaron en el contexto de un recurso de casación en el fondo conocido por la Corte Suprema (último recurso procedente en una reclamación tributaria) y de un reclamo tributario tramitado en primera instancia ante el juez del ramo de Valparaíso. En ambos casos, el entorno es el de una reclamación tributaria ordinaria donde se aplica lo dispuesto en el número 1 del artículo 42 de la Ley sobre Impuesto a la Renta vigente a la fecha de los hechos juzgados.

Concretamente, el recurrente señala que lo indicado en el inciso final del número 1 del artículo 42 de la Ley sobre Impuesto a la Renta vigente hasta el año 2007 sería inconstitucional, puesto que afectaría gravemente el principio de la igualdad ante la ley. Ello, en opinión del recurrente, habría

quedado además de manifiesto al haberse dictado la ley N° 20.219 que, entrando en vigencia el 1 de diciembre de 2007, derogó la norma cuestionada.

La norma que se impugna señalaba en el contexto de la regulación de la tributación de las rentas de segunda categoría para los trabajadores dependientes que “*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*”.

En cuanto a los hechos, el recurrente indica que no es un trabajador dependiente sino un profesional independiente. Atendido lo anterior, no tiene las ventajas y beneficios asociados al trabajo dependiente –por ejemplo, el derecho a una indemnización o a no asumir gastos- pero, tributariamente, es tratado como tal lo que implica una discriminación inconstitucional contraria a lo dispuesto en el número 2 del artículo 19 de la Constitución Política de la República.

En efecto, los trabajadores independientes, conforme lo indica el artículo 50 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, pueden tributar en base a renta efectiva, esto es, deduciendo los gastos en que han incurrido, o sobre ingresos brutos y gastos presuntos. En este último caso, la ley les reconoce el derecho de deducir anualmente de sus ingresos brutos tributables un 30% de los mismos, con un tope en 15 unidades tributarias anuales, a modo de presunción de gastos. Luego, estos profesionales independientes pueden optar por deducir los gastos en que incurrir o rebajar estos gastos sobre base presunta. Ello contrastaría con las deducciones aplicables a las rentas tributables de los trabajadores dependientes, los que sobre la base de que no incurrir en gastos, no tienen los mismos beneficios, radicándose en eso la desigualdad.

Según indica el recurrente, la norma cuestionada sería anterior a la Constitución Política de la República de 1980 y, conforme el principio de la supremacía constitucional, habría quedado derogada por su entrada en vigencia, lo que no fue advertido por la autoridad fiscal ni el juez. Dado este error, el precepto sí puede en los hechos resultar decisivo para la resolución de la causa en curso.

El Servicio de Impuestos Internos, invitado a informar por parte del Tribunal Constitucional, manifestó que efectivamente la norma impugnada del número 1 del artículo 42 de la Ley sobre Impuesto a la Renta señala que los prácticos de puerto y canales, en ciertos casos, serán considerados para efectos tributarios como personal dependiente. Lo anterior, en opinión del Servicio de Impuestos Internos, tendría su origen en la dependencia técnica de dichos profesionales de la autoridad marítima, conforme la normativa aplicable.

El Tribunal Constitucional resolvió la materia acogiendo el recurso, mediante un fallo de mayoría. Paralelamente a ello, los disidentes fundamentaron su fallo en contra.

3. Análisis de la resolución.

En fallo de mayoría, el Tribunal Constitucional declaró inaplicable el precepto impugnado de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

Previo a resolver sobre el fondo, el Tribunal Constitucional debió hacerse cargo de la alegación relativa a que, al tratarse de una norma derogada en la actualidad, no procedería entrar a conocer la inaplicabilidad del mismo por no existir propiamente un *precepto legal*. Al respecto, el Tribunal

Constitucional constató que efectivamente el precepto que se impugna fue derogado el año 2007, no obstante lo cual, al ser aplicable a las rentas devengadas en períodos anteriores a su derogación y siendo estas las debatidas en las gestiones judiciales de fondo, sí puede tener incidencia en lo que se ha de resolver. Así lo indicó expresamente en los considerandos noveno a undécimo. Por lo demás, el Tribunal Constitucional hizo presente que, precisamente, lo dispuesto en el número 6 del artículo 93 de la Constitución Política de la República da cuenta que lo relevante es que la “aplicación” del precepto pueda ser inconstitucional, sin hacer *distingo* adicional.

Entrando al fondo del asunto, el Tribunal Constitucional en su fallo de mayoría realizó una importante recopilación de la doctrina y jurisprudencia, nacional y extranjera, en cuanto a la determinación del contenido preciso de la garantía de la igualdad ante la ley y en la ley. En efecto, en los considerandos 13 y 14 señala, en resumen, que el principio de la igualdad en y ante la ley es perfectamente compatible con establecer normas discriminatorias para diferentes situaciones. Aún más, el Tribunal Constitucional recuerda que se ha sostenido, con razón, que puede existir una afección al principio de la igualdad en y ante la ley si se tratan “desigualmente a las igualdades esenciales”, así como si se tratan “igualmente a las desigualdades esenciales” (considerando décimo sexto).

Yendo más al fondo indica una serie de elementos para determinar si el legislador, al establecer soberanamente diferencias, lo hace de una manera compatible con la Carta Fundamental. Al respecto, señala como relevantes los siguientes elementos: que no exista hostilidad tras el tratamiento especial; que el mismo no sea arbitrario, es decir, contrario a la razón o el bien común; que el establecimiento de la categoría especial tenga suficientes fundamentos, que los mismos sean conocidos y objetivos; que el precepto sea lo suficientemente general para abarcar con su alcance a todos quienes se encuentren en la misma situación, y que el tratamiento especial que se establece y particularmente sus efectos sobre otros derechos sea proporcional a los fines perseguidos.

Sobre la base de lo expresado, el Tribunal Constitucional entró a analizar el fondo del asunto. Concretamente, a partir de los considerandos 19 y siguientes da cuenta de que la dependencia a la que se refiere el artículo 42 número 1 de la Ley sobre Impuesto a la Renta no es otra que la de tipo laboral, con exclusión consecuencial de la técnica o de otro tipo. Luego, atendido que los prácticos de puerto son profesionales independientes, que no trabajan en condiciones de subordinación y dependencia y no reciben sueldos sino honorarios, no serían sustantivamente trabajadores dependientes. Ante ello, concluye el Tribunal Constitucional que la norma impugnada atentaría contra la igualdad en y ante la ley, conforme se garantiza en la Constitución Política de la República. Al efecto, el Tribunal Constitucional da cuenta de que incluso en el mensaje de la ley que finalmente derogó el precepto en cuestión se da cuenta de este problema, el que tiene incidencia en una mayor tributación de estos profesionales independientes, no sólo por no poder rebajar sus gastos efectivos o presuntos sino también por el hecho de que, al recibir rentas de manera esporádica, es posible que la tributación final sea mayor por la base mensual de aplicación de la tasa progresiva. Así, finalmente, en los considerandos 27 y 28 recapitula y termina acogiendo el recurso.

El voto de los disidentes parte por dar cuenta de que coincide con la mayoría en cuanto a la posibilidad del Tribunal Constitucional de entrar a conocer de la eventual inaplicabilidad de un precepto legal derogado, dando cuenta en todo caso que se presenta al respecto un cambio de criterio y citando los fallos anteriores en sentido contrario, lo que metodológicamente nos parece acertado. Luego, entra

al fondo del asunto, donde concluye apartándose del voto de mayoría. En efecto, analiza primeramente el alcance del principio de reserva de ley en materia tributaria así como las finalidades propias del fenómeno impositivo. Luego, profundiza en la idea de la deferencia al legislador, que exige al intérprete constitucional respetar el espacio del ejercicio de la soberanía que se reserva al mismo no entrando a “sospechar que el parlamento no ha sopesado con igual consideración los intereses de cada uno de estos grupos” (considerando duodécimo). Indica que al Tribunal Constitucional no le corresponde analizar el mérito de las decisiones legislativas, especialmente en materias tributarias donde es de la esencia la existencia de diferentes tratamientos. El Tribunal Constitucional debe simplemente, en lo esencial, determinar si la discriminación que soberanamente ha hecho el legislador es compatible con la interdicción de la arbitrariedad. Para ello, el Tribunal Constitucional debe ver si existen motivos que expliquen la discriminación y juzgar si ellos son coherentes y consistentes.

Por su parte, indican que el Tribunal Constitucional debe ser particularmente cuidadoso cuando conoce de reclamaciones especiales que, en los hechos, pueden llevar a excluir a quienes litigan del régimen general de la actividad que desempeñan.

Luego de describir una verdadera precisión metodológica, los disidentes entran a analizar la situación concreta de los prácticos de puerto, dando cuenta que es una actividad densamente regulada, técnica y económicamente, y sujeta a contrataciones forzadas. Además, existen una serie de instancias de fiscalización de la actividad, la que además se confiere en exclusiva a determinadas personas que quedan sujetas a la dependencia de la Dirección General o de la autoridad marítima. Todo lo anterior difiere del ejercicio de una profesión liberal, lo que explicaría su inclusión en la norma de los trabajadores dependientes. Por su parte indican que la modificación legal del año 2007 más se funda en la necesidad de solucionar las dificultades que se presentan en la tributación de los prácticos que en otras consideraciones, por lo que no puede extraerse de la derogación, necesariamente, que se haya estimado inconstitucional la norma. Luego, es el legislador el que puede optar por asimilar la particular actividad del práctico de puerto a una independiente o dependiente, como de hecho lo hizo ya en tres oportunidades históricas, de diversa forma. Habrían, por su parte, otros trabajadores tratados de manera análoga por el legislador. Por todo ello, constando que sí existen razones suficientes para que el legislador haya establecido esta diferenciación, en opinión de los disidentes no podría entrar el Tribunal Constitucional a interferir en el espacio que la propia Constitución Política de la República ha reservado al legislador.

4. Conclusiones

La resolución analizada nos parece que resuelve acertadamente la primera cuestión, esto es, la posibilidad de que el Tribunal Constitucional se pronuncie en inaplicabilidad en relación a preceptos legales que, no obstante han sido derogados, sí resultan aplicables a los hechos conocidos en la gestión judicial en curso. Se trata de preceptos legales que sí pueden resultar decisivos al resolver. De lo contrario, se produciría la grave discriminación y el sinsentido que aún habiendo el propio legislador reparado en la necesidad de modificar el precepto, el mismo seguiría siendo aplicable precisamente por su derogación.

En cuanto al fondo del asunto, si bien compartimos la forma en que resuelve el Tribunal Constitucional, no nos parece del todo comprensivo el análisis realizado. En efecto, el Tribunal Constitu-

cional se limita a comprobar que existe una situación de trabajo independiente que contrasta con el tratamiento que le da a la materia el legislador. Por su parte, el Tribunal Constitucional da cuenta del hecho de que uno y otro sistema de trabajo tienen efectos diversos en los derechos, obligaciones y tributación. Luego, concluye que hay una desigualdad en el tratamiento, y ello es evidente, puesto que a un profesional independiente en los hechos se le trata como dependiente, con efectos negativos en los ingresos finales disponibles.

Ahora bien, en estricto rigor, el Tribunal Constitucional en su voto de mayoría parece limitarse a constatar el tratamiento desigual y los efectos que el mismo produce, pero soslaya profundizar en el test que el propio tribunal indica previamente sobre si existe o no justificación y proporcionalidad para dicha discriminación. Nada impide, en nuestra opinión, que el legislador tributario pueda regular, exclusivamente para efectos impositivos, una relación sustantiva de manera diferente a la forma en que lo hace el derecho común. Ello es de ordinaria ocurrencia en materia tributaria. Dado lo anterior, el enfoque del análisis debió ir un paso más allá a efectos de someter estas consideraciones al test relativo a si esta evidente discriminación es arbitraria, contraria al bien común, irracional, desproporcionada, etc. En efecto, existen argumentos –que bien pudieron buscarse en la historia de la norma en cuestión– que deben haber dado piso a la evidente discriminación que establecía la parte final del número 1 del artículo 42 de la Ley sobre Impuesto a la Renta. Entre ellos, por ejemplo, las necesidades de una adecuada recaudación y las consecuencias de las particularidades del regulado. Es probable que quienes fallaron en profundizar en este punto hayan sido los abogados de las partes *requeridas*, al no traer esta materia al análisis (aunque el fallo de minoría da cuenta que no existe mayor historia fidedigna sobre el Decreto Ley denominado Ley sobre Impuesto a la Renta). En todo caso, no podemos afirmar categóricamente esto pues sólo hemos accedido a la sentencia al formular este comentario. Lo que sí creemos razonable es que, efectuado ese análisis, se llegue a la misma conclusión del fallo de mayoría pues en esencia no puede haber igual repartición de la tributación si no se le reconoce a estos trabajadores independientes la realidad subyacente de que, tras su ejercicio, existen gastos que se asumen directamente y que reducen sólo una parte de los ingresos a incrementos de patrimonio efectivos.

Desde otro punto de vista y más allá de que al parecer no se invocó como argumento por las partes, nos parece que la materia también debió analizarse en relación a lo dispuesto en el número 20 del artículo 19 de la Constitución Política de la República, norma que establece lo que la doctrina denomina *reserva de ley en materia tributaria* sobre la base de una garantía específica de *igualdad según ley*. Ello pues existen quienes sostienen –y nosotros controvertimos– que la garantía especial citada es óbice u obsta a la aplicación de la garantía general del número 2 del mismo artículo.

En cuanto a la disidencia, nos parece interesante su aporte y va en la línea de lo expuesto por este comentarista, aunque las conclusiones sean diversas. Nos parece eso sí errado considerar que el hecho de acoger una acción de inaplicabilidad pueda generar una discriminación especial pues es evidente que, por su efecto relativo, ello sucede y para eso precisamente se ha creado la facultad de declarar derechamente inconstitucional el mismo precepto.