



2022

REPÚBLICA DE CHILE

TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

Sentencia

Rol 10.636-21-INA

[7 de junio de 2022]

REQUERIMIENTO DE INAPLICABILIDAD RESPECTO DEL
ARTÍCULO 41 E), N° 6, DE LA LEY SOBRE IMPUESTO A LA RENTA

VIÑA CHOCALÁN SPA

EN EL PROCESO ROL N° 414-2019 (TRIBUTARIO Y ADUANERO), SOBRE
RECURSO DE APELACIÓN, SEGUIDO ANTE LA CORTE DE APELACIONES DE
APELACIONES DE SANTIAGO.

VISTOS:

Introducción

A fojas 1, Viña Chocalán SpA deduce requerimiento de inaplicabilidad por inconstitucionalidad respecto del artículo 41 E), N° 6, de la Ley sobre Impuesto a la Renta, en la parte que señala: *“La no presentación de esta declaración, o su presentación errónea, incompleta o extemporánea, se sancionará con una multa de 10 a 50 unidades tributarias anuales”* (texto previo a su modificación por la Ley N° 21.210, de 2020), para que dicha declaración produzca efectos en el proceso caratulado *“VIÑA CHOCALAN SPA con DEPARTAMENTO DE FISCALIZACIÓN DE LA DIRECCIÓN REGIONAL METROPOLITANA SANTIAGO PONIENTE”*, seguido actualmente bajo el Rol N° 414-2019 (Tributario y Aduanero), sobre recurso de apelación, ante la Corte de Apelaciones de Apelaciones de Santiago.

Antecedentes y síntesis de la gestión pendiente

Señala la requirente Viña Chocalán que, con fecha 22 de junio de 2018, el Servicio de Impuestos Internos le emitió un Giro por la suma de \$22.167.840.- bajo la glosa: *“multa plan no declarante DJ1907 AT 2016”*, en aplicación del precepto contenido en





el mismo artículo 41 E), N° 6, de la Ley sobre Impuesto a la Renta. Indica la actora que esta normativa se enmarca en la tributación internacional y confiere facultades de tasación a la Administración Tributaria para fijar precios de transferencia, esto es, aquellos que se asignan a operaciones transfronterizas entre parte relacionadas.

En ese contexto, el artículo 41 E) N° 6 de la Ley de Impuesto a la Renta establece una obligación tributaria accesoria o secundaria, la cual se traduce en presentar anualmente una declaración jurada, y su incumplimiento trae aparejada una pena pecuniaria de 10 a 50 Unidades Tributarias Anuales, fijada por el propio SII, quien es el acreedor de la relación jurídica tributaria y quien, a su vez, puede aplicar una pena pecuniaria.

Frente al giro referido, la requirente interpuso reclamación tributaria ante el Segundo Tribunal Tributario y Aduanero de Santiago, argumentando: (i) que en el año tributario 2016 la contribuyente no se encontraba obligada a presentar la DJ N°1907, por cuanto no realizó operaciones transfronterizas con partes relacionadas; (ii) que la sanción impuesta al contribuyente es desproporcionada; (iii) que el SII no envió los avisos a que se refiere la Circular N°31/2016, por los que se previene a los contribuyentes que, según la base de datos del Servicio, están obligados a presentar esta declaración para prevenir la aplicación de multas, y (iv) que el Giro -como acto administrativo terminal que es- debió haber cumplido con una debida fundamentación a fin de poner en conocimiento de la contribuyente las razones objetivas que se tuvieron en vista para la aplicación de esta pena pecuniaria.

El Servicio de Impuestos Internos contestó señalando (i) que la contribuyente mantuvo 6 operaciones de exportación de bienes hacia el Estado de Bahrein por un total de USD 148,435.80, por lo que sí era sujeto activo de la obligación, (ii) que la pena pecuniaria fue cursada correctamente, (iii) que el Servicio sí envió los avisos, y (iv) que el giro se encuentra debidamente fundado por la Administración Tributaria.

Con fecha 5 de noviembre de 2019, el Segundo Tribunal Tributario y Aduanero de Santiago dictó sentencia definitiva de primera instancia, mediante la cual rechazó la reclamación tributaria incoada, resolución judicial que fue apelada por la parte requirente con fecha 27 de noviembre de 2019, encontrándose la causa pendiente ante la Corte de Apelaciones de Santiago y suspendida conforme a lo resuelto por este Tribunal Constitucional.

Conflicto constitucional sometido al conocimiento y resolución del Tribunal

En cuanto al conflicto constitucional, la parte requirente sostiene que la aplicación del precepto impugnado, en cuanto ha permitido que la no presentación de la declaración sea sancionada por el mismo Administrador, con una multa de 40 unidades tributarias anuales, explicando que en el caso concreto ello genera las siguientes infracciones constitucionales:

Primero, se vulnera el principio de proporcionalidad, asegurado por el artículo 19 N° 3, inciso 6º, de la Constitución, así como los artículos 14.7 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos y 8.4 de la Convención Americana de Derechos Humanos, en relación con el artículo 5º inciso segundo de la Constitución.



Se infringe este principio de proporcionalidad toda vez que la norma impugnada carece de la especificidad y determinación necesarias para la aplicación de una pena en un Estado de Derecho, al habersele entregado al Servicio de Impuestos Internos la posibilidad discrecional de regular el monto de la multa.

Se explica que, en el caso concreto, la multa aplicada por el Servicio, es confirmada por el Tribunal Tributario y Aduanero, que rechaza la reclamación, únicamente porque la multa “se encuentra dentro de los máximos legales establecidos y de las instrucciones del ente fiscal”, pero ocurre que en la especie se cursó a la requirente una multa de \$22.167.840 (equivalente a 40 UTA), siendo el valor de las operaciones de exportación fijado por el mismo Servicio por alrededor de \$76.330.2421. Así, la multa alcanza a un 29,04% del valor de las operaciones realizadas, lo que se constituye en un porcentaje evidentemente desproporcionado, y que no cumple los parámetros constitucionales al quedar el monto fijado a la mera discrecionalidad de la misma Administración del Estado.

Y, por otro lado, el precepto impugnado infringe los principios de justicia, racionalidad y legalidad, dando por infringidos la parte requirente los incisos sexto y octavo del numeral 3° del artículo 19 de la Constitución, tanto en la parte que asegura un procedimiento racional y justo, como en aquélla que consagra el principio de legalidad.

Al no contener el precepto criterios objetivos de graduación de la norma, señala la requirente, se incumplirían múltiples precedentes de esta Magistratura, que en sede de inaplicabilidad por inconstitucionalidad de otros preceptos legales que establecen la aplicación de una sanción carente de parámetros para su graduación o determinación, acarrear que la pena sea desproporcionada, como ocurre en la gestión judicial pendiente, donde la multa alcanza un 29,04% del monto de las exportaciones, lo que sería en consecuencia inconstitucional.

Se agrega que en la especie nos encontramos frente al ejercicio del *ius puniendi* estatal, en el marco de la potestad sancionatoria de la Administración, lo que determina que el debido proceso y las reglas de proporcionalidad de las penas deben igualmente aplicarse a las sanciones administrativas, al tiempo que en el caso concreto el nivel de discrecionalidad que la norma deja al propio Servicio es tal, que no se contempla parámetro objetivo alguno, lo que determina la configuración de actuaciones arbitrarias del Servicio, como lo sería la pena pecuniaria que se le impuso de modo antojadizo e irracional, sin correspondencia alguna entre la gravedad de la infracción y la severidad del castigo, y sin que exista en definitiva relación de equilibrio alguna entre la conducta imputada y la sanción impuesta, todo lo que cual genera los efectos inconstitucionales denunciados, por lo cual se concluye solicitando se acoja el requerimiento de inaplicabilidad impetrado.

Tramitación y observaciones al requerimiento

El requerimiento fue admitido a trámite y declarado admisible por la Segunda Sala del Tribunal.

Conferidos los traslados de fondo a las demás partes y a los órganos constitucionales interesados, fueron formuladas observaciones dentro de plazo por



el Servicio de Impuestos Internos, instando por el rechazo del requerimiento deducido en todas sus partes.

En su presentación de fojas 100 y ss., el Servicio de Impuestos Internos sostiene que la requirente el año tributario 2016, estando obligada ello, omitió presentar la Declaración Jurada N° 1907, sobre precios de transferencia, razón por la cual, de conformidad con lo dispuesto en el N° 6, del artículo 41 E, de la Ley sobre Impuesto a la Renta, y la Circular N° 31, de 2016 del mismo Servicio; se le aplicó una multa de 40 UTA, agregando que al momento de la notificación del giro, la misma actora pagó la multa impuesta, accediendo a una condonación del 60% de la multa, por lo que, en definitiva, pagó la cantidad de \$8.867.136.

Posteriormente, se interpuso reclamo en contra del giro antes señalado, el cual fue rechazado por sentencia del Segundo Tribunal Tributario y Aduanero de la Región Metropolitana, y se encuentra pendiente en recurso de apelación, recurso respecto del cual la aplicación del precepto cuestionado, se indica por el Servicio, en nada afecta los principios de justicia, racionalidad y legalidad, ni el principio de proporcionalidad de la sanción, como pretende la parte requirente.

En efecto, dicha contravención es inexistente y todo lo planteado por la requirente, en definitiva, envuelve un asunto de mera legalidad, que debe resolver el juez del fondo; al tiempo que la norma cuestionada cumple perfectamente con el principio de legalidad tributaria, identificando además con claridad sujeto activo, conducta y sanción. Tampoco se infringe la legalidad tributaria el hecho que el Servicio, en uso de las facultades interpretativas que le asigna la ley, y en de conformidad con lo dispuesto en la letra A, del N°1, del artículo 6°, del Código Tributario haya dictado la Circular N° 31 de 2016, en virtud de la cual fijó determinados criterios, respecto a la aplicación de las sanciones por las infracciones descritas en el N° 6, del artículo 41 E, de la Ley sobre Impuesto a la Renta, toda vez que, mediante esta circular, sólo se ha regulado el ejercicio de una facultad discrecional, discrecionalidad que se ajusta a la Carta Fundamental.

Tampoco se infringe el derecho a defensa al existir el derecho al reclamo en sede jurisdiccional, ni se afecta el principio de proporcionalidad de las sanciones. Al efecto el Servicio analiza los diferentes elementos de este principio para concluir que la norma se encuentra ajustada a la Carta Fundamental, al contener criterios de aplicación de la sanción y ajustarse a la finalidad y necesidad, concluyendo que se cumple con la proporcionalidad tanto desde el punto de vista de la Administración como en el procedimiento jurisdiccional, y concluyendo el Servicio que, a todo evento, la determinación del monto de la sanción, es un tema de legalidad, que debe ser resuelto ante los jueces del fondo, manifestando el Servicio que será la Corte de Apelaciones de Santiago la que determinará si la sanción es o no proporcionada; por todo lo cual se solicita el rechazo del requerimiento deducido, en todas sus partes.

Vista de la causa y acuerdo

Traídos los autos en relación, en audiencia de Pleno del día 12 de octubre de 2021, se verificó la vista de la causa, oyéndose la relación pública y los alegatos certificados



por el Relator, quedando adoptado el acuerdo y la causa en estado de sentencia con la misma fecha.

Y CONSIDERANDO:

PRIMERO: Que, traídos los autos en relación y luego de verificarse la vista de la presente causa, se procedió a votar el acuerdo respectivo, obteniéndose el siguiente resultado:

Los Ministros señores GONZALO GARCÍA PINO, CRISTIÁN LETELIER AGUILAR, NELSON POZO SILVA, señora MARÍA PÍA SILVA GALLINATO y señor RODRIGO PICA FLORES estuvieron por rechazar el requerimiento deducido, en todas sus partes.

Por su parte, el Presidente, Ministro señor JUAN JOSÉ ROMERO GUZMÁN, y los Ministros señor IVÁN ARÓSTICA MALDONADO, señora MARÍA LUISA BRAHM BARRIL, y señores JOSÉ IGNACIO VÁSQUEZ MÁRQUEZ y MIGUEL ÁNGEL FERNÁNDEZ GONZÁLEZ estuvieron por acoger el requerimiento, en todas sus partes.

SEGUNDO: Que, conforme a lo anotado en el motivo precedente, se ha producido empate de votos, con lo cual, atendido el quórum exigido por el artículo 93, inciso primero, N° 6°, de la Carta Fundamental, para acoger un requerimiento de inaplicabilidad por inconstitucionalidad, y teniendo asimismo en cuenta que, por mandato de la letra g) del artículo 8° de la Ley N° 17.997, Orgánica Constitucional de este Tribunal Constitucional, el voto del Presidente no dirime un empate en este caso; y no habiéndose alcanzado la mayoría constitucional necesaria para acoger el presente requerimiento de inaplicabilidad, éste deberá ser necesariamente rechazado.

Los fundamentos de los respectivos votos son los que se consignan a continuación.

I. VOTO POR RECHAZAR EL REQUERIMIENTO

Los Ministros señores GONZALO GARCÍA PINO, CRISTIÁN LETELIER AGUILAR, NELSON POZO SILVA, señora MARÍA PÍA SILVA GALLINATO y señor RODRIGO PICA FLORES estuvieron por rechazar el requerimiento de autos, por las siguientes consideraciones:

I. EL CONFLICTO CONSTITUCIONAL PLANTEADO

1°. La requirente, Viña Chocalán SpA, ha deducido requerimiento de inaplicabilidad respecto del Artículo 41 E), N° 6, de la Ley sobre Impuesto a la Renta,





en la parte que señala *“La no presentación de esta declaración, o su presentación errónea, incompleta o extemporánea, se sancionará con una multa de 10 a 50 unidades tributarias anuales”* para que sea declarada inaplicable en la gestión pendiente que recae en un recurso de apelación en contra de la sentencia definitiva de primera instancia que rechazó la reclamación tributaria incoada por la requirente. Dicha reclamación se interpuso en contra del Giro N° 150005785, mediante el cual se le aplicó una multa de 40 UTA por omitir presentar la Declaración Jurada N° 1907.

Alega la requirente que la aplicación del precepto legal impugnado, en el caso concreto, produce efectos contrarios a sus garantías constitucionales consagradas en los incisos sexto y octavo del N° 3, del artículo 19 de la Constitución, por vulnerar el principio de legalidad, y los artículos 19 N° 3, inciso sexto, 14, N° 7, del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos y 8, N° 4, de la Convención Americana de Derechos Humanos, al infringir el principio de proporcionalidad.

En primer lugar, estima que se infringen los principios de justicia, racionalidad y legalidad puesto que *“la norma legal aplicada en el caso concreto, se traduce en que la determinación del monto de la multa constituye un actuar discrecional de la Administración, confirmado por el 2° TTA de esta ciudad”* (fs. 10). Agrega asimismo que, al autorizarse la determinación de la sanción pecuniaria en base a una Circular del Servicio sin contener elementos mínimos como la cuantía de las operaciones, se autoriza por la norma un nivel de discrecionalidad que no satisface en modo alguno el imperativo constitucional de contar con una estructuración y guía legal previa de la pena a aplicar.

En segundo lugar, alega que se infringe el principio de proporcionalidad debido a que no existe una relación de equilibrio entre la conducta imputada y la sanción impuesta. Añade que la norma ha permitido que se le imponga una multa *“completamente desproporcionada en relación con el número de operaciones consideradas para su imposición y, además, desproporcionada en relación a la cuantía de éstas”* (fs. 16).

II. ANTECEDENTES DE HECHO

2°. Viña Chocalán SpA, empresa dedicada al rubro vitivinícola, fue notificada el 22 de junio de 2018 del Giro N° 150005785, mediante el cual el Servicio de Impuestos Internos le aplicó una multa de 40 UTA, bajo la glosa *“multa plan no declarante Declaración Jurada 1907 Año Tributario 2016”*, fundada en que habría realizado operaciones de exportación de bienes hacia el Estado de Bahrein sin hacer la correspondiente declaración.

La obligación de efectuar dicha declaración se contempla en el propio artículo 41 E), N° 6, de la Ley sobre Impuesto a la Renta, en aquella parte que establece: *“Los contribuyentes domiciliados, residentes o establecidos en Chile que realicen*



operaciones con partes relacionadas, incluidas las reorganizaciones o reestructuraciones empresariales a que se refiere este artículo, deberán presentar anualmente una o más declaraciones con la información que requiera el Servicio, en la forma y plazo que éste establezca mediante resolución. En dichas declaraciones, el Servicio podrá solicitar, entre otros antecedentes, que los contribuyentes aporten información sobre las características de sus operaciones tanto con partes relacionadas como no relacionadas, los métodos aplicados para la determinación de los precios o valores de tales operaciones, información de sus partes relacionadas en el exterior, así como información general del grupo empresarial al que pertenece, entendiéndose por tal aquel definido en el artículo 96 de la ley N° 18.045, sobre Mercado de Valores”. En cumplimiento de aquella norma, el Servicio de Impuestos Internos dispuso que los contribuyentes, en ciertos casos, debían presentar, a través del Formulario N° 1907, una “Declaración Jurada anual sobre precios de transferencia”.

La misma norma legal contempla sanciones para los casos en que la declaración no se presente, o se presente de forma errónea, incompleta o extemporánea, estableciendo multas que van desde 10 a 50 UTA, con un límite máximo del 15% del capital propio tributario o del 5% de su capital efectivo. Asimismo, se señala que en caso de que una declaración fuere maliciosamente falsa, se sanciona conforme a lo dispuesto por el inciso primero, del número 4°, del artículo 97, del Código Tributario.

3°. Pues bien, como se expuso previamente, el Servicio de Impuestos Internos detectó seis operaciones de exportación realizadas por la requirente hacia el Estado de Bahrein, información que obtuvo de la nómina enviada por el Servicio Nacional de Aduanas en base a los formularios de Declaración Única de Salida. Atendido lo anterior, el SII consideró que se había generado la obligación tributaria de presentar la DJ N° 1907, ya que Bahrein se encontraba incorporado en la lista de países considerados como paraísos fiscales contemplada en el Decreto Supremo N° 628 de 2003, del Ministerio de Hacienda, dictado en virtud de lo disponía el artículo 41 D), N° 2, de la LIR -derogado por la ley N° 21.047, de 23 de noviembre de 2017- el cual disponía que, mediante “decreto supremo del Ministerio de Hacienda se determinará la lista de países o territorios que sean considerados como paraísos fiscales o regímenes fiscales preferenciales nocivos”, los que, para estos casos, se consideraban como parte relacionada atendido lo que, en ese entonces, contemplaba el artículo 41 E, N°1, de la LIR (modificado asimismo por la Ley N° 21.047). Por su parte, el art. 41 E señala que existe operación relacionada cuando ella se lleva a cabo con entidades que se encuentren en territorios a los que se refiere el art. 41 H, estableciendo este último precepto cuáles son los requisitos para considerar un territorio como paraíso fiscal, regla incorporada a la LIR mediante la ley 20.780 del 29 de septiembre de 2014.

La Circular N° 31 de 2016 del SII dispone que las multas se aplicarán dependiendo del número de operaciones que debieron ser informadas y de la



oportunidad en que se presente la declaración, fluctuando por lo tanto su monto según la situación particular en que se encuentren según esos criterios. Al preverse como sanción una multa ascendiente a 40 UTA a los contribuyentes que realicen menos de 25 operaciones al año y que, al mismo tiempo, no hayan presentado la declaración a que están obligados desde el 1 de octubre en adelante, y encontrándose la requirente en tal situación, el órgano fiscalizador le impuso la multa prevista, equivalente a \$22.167.840. Sin embargo, de ese monto, la requirente pagó \$8.867.136 atendido que el Servicio condonó el 60% de la multa.

Luego, con fecha 25 de junio de 2018 la requirente interpuso un reclamo en contra del Giro N° 150005785, alegando que para el Año Tributario 2016 no se encontraba obligada a presentar la declaración jurada N° 1907 y que el Giro carecía de suficiente motivación y fundamento al no mencionar la causal específica de la pena aplicada. Además, reclamó que la Circular ordena que, de manera previa a la notificación de las multas, el Servicio envíe avisos simples a los contribuyentes que de acuerdo sus bases de datos se encuentren obligados a presentar la declaración jurada y que, al no haberlo hecho dentro del plazo legal, tal obligación fue incumplida. En razón de lo anterior, la requirente solicitó que se deje sin efecto la totalidad del Giro o, en subsidio, se rebaje el monto de la multa aplicada.

Con fecha 5 de noviembre de 2019, el Segundo Tribunal Tributario y Aduanero de la Región Metropolitana de Santiago rechazó el reclamo resolviendo que *“Viña Chocalán SpA sí realizó operaciones Bahréin durante el AT 2016, país calificado como paraíso fiscal o con régimen fiscal preferencial nocivo por el Decreto Supremo N° 628 de 2003, configurándose la causal de relación establecida en el artículo 41 E N° 1 inciso tercero LIR”* (fs. 37). En cuanto a la petición subsidiaria, esto es, a la solicitud de rebaja de la cuantía de la multa, el Tribunal señaló que la suma se encuentra dentro de los máximos legales establecidos y a las instrucciones del ente fiscal. Finalmente, sentenció, en relación con la omisión de los avisos simples establecidos en la Circular N° 31 de 2016, que estos no resultan relevantes en esta instancia, pudiendo ser impugnada por vía administrativa, mas no por la judicial.

En contra de dicha sentencia, la requirente interpuso recurso de apelación, que se encuentra pendiente ante la Corte de Apelaciones de Santiago, sustentado en cuatro alegaciones: en que el tribunal omitió pronunciarse sobre la falta de motivación del acto administrativo terminal; en que se sanciona a un contribuyente que no era inicialmente el sujeto activo buscado por el legislador, dado que no fijó el precio de sus vinos de manera anómala ni realizó operaciones con partes relacionadas; en que se rechazó la petición subsidiaria de rebaja de la pena, aun cuando se tuvieron a la vista antecedentes de otro espacio temporal para su aplicación y en que ésta resultaba desproporcionada en atención al monto de las operaciones; y, por último, en que el fallo consideró irrelevante pronunciarse sobre los avisos simples que ordenaba la Circular N° 31 de 2016, en circunstancias que ello es trascendente para la solicitud subsidiaria de la rebaja de la multa, puesto que la



Circular establece las multas en relación al tiempo transcurrido desde la no presentación de la DJ N° 1907.

4°. Como ya se consignó, habiéndosele atribuido a la requirente haber omitido la Declaración Jurada N° 1907 sobre los precios de transferencia, antes de entrar en el análisis de la constitucionalidad de la norma impugnada, resulta conveniente referirse tanto al origen e importancia de dichos precios y de su regulación normativa, como así mismo a las características de la declaración jurada que, por ser omitida por el contribuyente, originó las multas que se cuestionan en la gestión pendiente.

III. LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA

5°. Resulta imposible analizar qué son los precios de transferencia sin referirse previamente al fenómeno de la globalización y a los efectos que ella ha causado en la tributación.

Según el sociólogo alemán Ulrich Beck, *“la globalización significa los procesos en virtud de los cuales los Estados nacionales soberanos se entremezclan mediante actores transnacionales y sus respectivas probabilidades de poder, orientaciones, identidades y entramados varios (...) un proceso que crea vínculos y espacios sociales transnacionales, revaloriza culturas locales y trae a un primer plano terceras culturas”* (Beck, U. (1997) *¿Qué es la globalización? Falacias del globalismo, respuestas a la globalización*. Trad. De Bernardo Moreno y Ma. Rosa Borrás. Ediciones Paidós Ibérica.). Este fenómeno es definido por el Diccionario de la Real Academia Española como el *“Proceso por el que las economías y mercados, con el desarrollo de las tecnologías de la comunicación, adquieren una dimensión mundial, de modo que dependen cada vez más de los mercados externos y menos de la acción reguladora de los Gobiernos”*.

Como consecuencia de la globalización, existe una cada vez más creciente interdependencia entre los estados, los organismos transnacionales y los agentes económicos, sociales y culturales, por lo cual su influencia recíproca se proyecta sobre los procesos de naturaleza política, económica, social, cultural y tecnológica de carácter nacional o regional, lo cual ha conducido, entre otras consecuencias, a también a importantes efectos en materia tributaria. Mientras tanto, y previo a este fenómeno, en relación a los aspectos tributarios, *“los Estados apenas se veían constreñidos o limitados a la hora de configurar su sistema fiscal y determinar los principios y categorías básicas de su ordenamiento tributario nacional. Por tanto, la legislación tributaria era concebida teniendo en consideración factores fundamentalmente internos y pensando básicamente en su proyección sobre operaciones internas (no transnacionales).”* (Calderón Carrero, José M. (2012) *“La Globalización económica y su incidencia sobre el derecho financiero y tributario: ¿Implicaciones sobre la protección de los bienes jurídicos globales?”* *Anuario de la Facultad de Derecho de la UAM* 16, p. 340). La



globalización, por lo tanto, ha alterado profundamente el contexto económico sobre el que se ceñían las normas tributarias que habían sido elaboradas a lo largo de los siglos anteriores.

En resumen, según Jorge Cosulich Ayala (Consecuencias tributarias de la globalización, 14 de enero de 2012, <https://www.ciat.org/consecuencias-tributarias-de-la-globalizacion/>), el impacto que la globalización ha tenido en la tributación se manifiesta en los siguientes términos:

“a) En las limitaciones al poder soberano de los Estados para definir y diseñar con autonomía sus sistemas tributarios nacionales, quedándoles márgenes de maniobra cada vez más reducidos, especialmente en determinado tipo de materias y producto tanto por la competencia del mercado como de acuerdos internacionales o supranacionales.

b) En la necesidad de rediseñar las principales normas y principios tributarios que inspiraban el diseño de los sistemas tributarios nacionales, al considerarse que tales reglas fueron elaboradas y pensadas para un “mundo” que ha dejado de existir como tal.

c) En la necesidad de responder a los desafíos fiscales que significa la nueva estrategia empresarial de producir bienes dividiendo la organización y los procesos productivos y localizándoles en diferentes países para aprovechar ventajas comparativas y mejorar la eficiencia de producción.

d) El fuerte impacto del desarrollo vertiginoso de las tecnologías de la información y comunicaciones y el Internet con efectos en el libre movimiento de capitales y el crecimiento de la competencia fiscal nociva especialmente través de los paraísos fiscales”

6°. Para hacer frente a estos cambios, los ordenamientos jurídicos han debido modificar sus normas tributarias para adaptarlas a los requerimientos que distintas organizaciones internacionales han impulsado con el objeto de coordinar la tributación internacional, tales como son la OCDE, la FMI, la ONU y la OMC. Dichos organismos han elaborado distintas propuestas e instrumentos en materia de tributación, tanto en relación a la actividad de las empresas multinacionales, como respecto de materias de comercio electrónico, de reparto de poder tributario, principios sobre competencia fiscal, etc.

Lo anterior resulta necesario, porque, tal como expresa la OCDE, “[e]l crecimiento de las empresas multinacionales plantea cuestiones fiscales cada vez más complejas tanto para las administraciones tributarias como para las propias empresas multinacionales, ya que no se puede considerar aisladamente la normativa fiscal aplicable a las empresas multinacionales en cada país, sino que debe abordarse en un contexto internacional amplio” (Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias, p. 17).



7°. Cabe tener presente que cuando terceros independientes realizan transacciones, los precios son fijados, en principio, por la oferta y la demanda, esto es, por las fuerzas del mercado. Sin embargo, lo anterior no siempre sucede cuando las transacciones se efectúan por entidades relacionadas, puesto que, siendo los precios pactados por el propio grupo de empresas, ellos son determinados en algunas ocasiones con el objeto de reducir artificialmente sus ganancias y de esa manera eludir el pago de impuestos. Como consecuencia de esa argucia, surgió la normativa relacionada con los precios de transferencia.

Según el N° 1 del artículo 41 E de la Ley de Impuesto a la Renta, se entiende que las partes intervinientes están relacionadas cuando a) una de ellas participa directa o indirectamente en la dirección, control, capital, utilidades o ingresos de la otra, o cuando una misma persona o personas participan de forma directa o indirecta en el manejo en su totalidad de la entidad; b) cuando una misma persona o personas participan directa o indirectamente en la dirección, control, capital, utilidades o ingresos de ambas partes, entendiéndose todas ellas relacionadas entre sí; c) cuando se trata de una subsidiaria, filial, oficina, respecto de su casa matriz, así como con otros establecimientos permanentes de la misma casa matriz, con partes vinculadas de esta última y establecimientos permanentes de aquellas; d) cuando las transacciones se llevan a cabo con territorios de nula o baja imposición tributaria para los efectos de la normativa tributaria, salvo las excepciones en que se cuente con un acuerdo de intercambio de información relevante para los efectos de aplicar las disposiciones tributarias y que se encuentre vigente; y, por último, e) en cuanto a las personas naturales, cuando existan vínculos de consanguinidad y/o afinidad.

En el caso de la gestión judicial que dio origen a estos autos de inaplicabilidad, el SII consideró que las operaciones se llevaron a cabo en un territorio de nula o baja imposición tributaria para los efectos de la normativa tributaria, como es el estado de Barhein, de modo que se estaría frente a una operación entre partes relacionadas.

8°. En 1995 se publicaron por primera vez las Directrices de la OCDE aplicables en materia de Precios de Transferencia a Empresas, las que son periódicamente revisadas y cuya última edición es de 2017. De acuerdo a esta última versión, los precios de transferencia son aquellos por medio de “[l]os que una empresa transmite bienes materiales y activos intangibles, o presta servicios, a empresas asociadas” (Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias, p. 19), concepto que *“tiene un significado neutro y amplio, cual es, simplemente, la estructuración de operaciones de precios internos de un ente multinacional que reflejan las transferencias de bienes, servicios e intangibles entre los miembros del grupo”* (Chamorro, S. (2006), Precios de Transferencia: Doctrina, análisis de la normativa y determinación de límites a la facultad de tasación. Tesis Magíster en Derecho Tributario, Universidad de Chile, p. 12).



Lo anterior no obsta a que, cuando se emplea el concepto de Precios de Transferencia, muchas veces ellos adquieren *“una connotación negativa y peyorativa al evocar la idea de manipulación sistemática de precios a los fines de reducir artificialmente las ganancias, causar pérdidas considerables o evitar impuestos o tasas aduaneras cuando dichos miembros del grupo empresarial estén situados en diferentes países con cargas impositivas disímiles”* (Wolfsohn, A (2000). Precios de Transferencia, Editorial Errepar S.A, citado en Chamorro S. (2006), ob. cit., p. 11).

Entonces el principal objetivo de las directrices de la OCDE *“es que estos precios pactados por las empresas de un grupo multinacional respeten los precios de mercado, definido por las directrices como el “Principio de Plena Competencia” o “Arm’s Length”, el que tiene por objeto que las empresas relacionadas efectúen sus transacciones a valores de mercados, teniendo como objeto además “dar a las administraciones tributarias y a las empresas multinacionales las bases para determinar si los valores pactados entre las empresas relacionadas se encuentran dentro de lo que se determina como “valores de mercado”, como explican los profesores Salcedo, Muñoz y Bravo. (Salcedo Gabrielli, C., Muñoz Perdiguero, M & Bravo Catalán, M. (2018). Precios de Transferencia y BEPS. Thomson Reuters.) o, como indica el mismo documento de la OCDE ya citado, “[l]as Directrices pretenden ayudar a las administraciones tributarias (tanto de los países miembros de la OCDE como de los países no miembros) y a las empresas multinacionales, mostrándoles vías para encontrar soluciones satisfactorias para ambas partes en materia de precios de transferencia, reduciendo así los conflictos entre administraciones tributaria, y entre estas y las empresas multinacionales, y evitando costosos litigios.”*(p. 21).

9°. Como de acuerdo a la OCDE los precios de transferencia son significativos *“[t]anto para los contribuyentes como para las administraciones tributarias, porque determinan en gran medida la distribución de la renta y los gastos y, por tanto, de los beneficios gravables de las empresas asociadas situadas en diferentes jurisdicciones fiscales”* (Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias, p. 20), cuando los precios de transferencia no responden a las fuerzas del mercado y a la libre competencia se puede producir una distorsión tanto en las deudas tributarias de las empresas asociadas como en la recaudación tributaria de los países receptores de la inversión.

10°. Ahora bien, las transacciones entre compañías han crecido a tal punto que explican cerca del 60% del comercio mundial, lo cual ha conducido a que los precios de transferencia sean una preocupación central para las administraciones tributarias. Los vínculos económicos entre las empresas pueden modificar artificialmente sus rentas, aumentándolas para aquel cuya residencia sea aquella que tenga una menor carga tributaria; por su parte, el Estado que establezca mayores tasas efectivas para los impuestos sobre la renta asume el costo (a través de la erosión de sus bases gravables). En síntesis, *“la capacidad fiscal de cada país, en lo que a impuestos directos se*



refiere, ha sido acotada, aunque no necesariamente en el mismo grado” (Castañeda Rodríguez, V. (2016). La globalización y sus relaciones con la tributación, una constatación para América Latina y la OCDE. *Cuadernos de Economía*, vol. XXXV, (68), Universidad de Colombia, p. 386).

11°. En este marco la Ley N° 20.630 incorporó un nuevo artículo 41 E) a la Ley sobre Impuesto a la Renta con la finalidad de mejorar la normativa relativa a los precios de transferencia que se encontraba consagrada previamente en el artículo 38 de la misma ley.

Como se lee en la historia de la referida ley, ella tuvo por objeto adecuar las normas sobre precios de transferencia a las prácticas internacionales, de manera de otorgar mayores atribuciones al Servicio para que pudiese ejercer una mejor fiscalización sobre esas operaciones, dando al mismo tiempo seguridad a los contribuyentes.

En concreto, el Mensaje de la Ley expresó: *“El proyecto de ley moderniza la legislación sobre precios de transferencia, adecuando las normas actuales en dicha materia a las mejores prácticas internacionales actualmente vigentes. Con ellas se facultará a la administración para ejercer un mayor control respecto de transacciones con partes relacionadas, al tiempo de otorgarse mayor certeza a los contribuyentes. Dentro de estas medidas, se incorporan nuevas normas de relación, la posibilidad de suscribir acuerdos anticipados de precios, y de efectuar rectificaciones al precio, valor o rentabilidad de las operaciones efectuadas con partes relacionadas. También se permite al contribuyente aportar los antecedentes que estime prudente para acreditar que los valores utilizados en sus operaciones con partes relacionadas se ajustan a las condiciones de mercado, considerando alguno de los métodos de valoración contemplados en el nuevo artículo 64 del Código Tributario”* (Mensaje de la Ley N° 20.630, p. 9).

12°. Pues bien, el inciso primero del artículo 41 E, incorporado a la Ley sobre Impuesto a la Renta mediante la ley ya mencionada, faculta al Servicio a “impugnar los precios, valores o rentabilidades fijados, o establecerlos en caso de no haberse fijado alguno, cuando las operaciones transfronterizas y aquellas que den cuenta de las reorganizaciones o reestructuraciones empresariales o de negocios que contribuyentes domiciliados, o residentes o establecidos en Chile, se lleven a cabo con partes relacionadas en el extranjero y no se hayan efectuado a precios, valores o rentabilidades normales de mercado.”

Por su parte, el inciso tercero del mismo artículo incorpora el principio de plena competencia al que se hizo referencia previamente, al disponer que “Se entenderá por precios, valores o rentabilidades normales de mercado los que hayan o habrían acordado u obtenido partes independientes en operaciones y circunstancias comparables, considerando por ejemplo, las características de los mercados relevantes, las funciones asumidas por las partes, las características específicas de los bienes o servicios contratados y cualquier otra circunstancia



razonablemente relevante. Cuando tales operaciones no se hayan efectuado a sus precios, valores o rentabilidades normales de mercado, el Servicio podrá impugnarlos fundadamente, conforme a lo dispuesto en este artículo”

En el caso de que el Servicio detecte que el contribuyente no pactó precios de mercado en las transacciones con entidades relacionadas en el exterior, dicho órgano deberá determinar los precios, valores o rentabilidades normales de mercado y practicar la liquidación de impuestos o ajustes respectivos, junto con establecer los intereses y multas que correspondan. Además, sobre la diferencia, se aplicará el impuesto único del inciso primero del artículo 21, debiendo aplicarse adicionalmente una multa del 5% del monto de la diferencia, salvo que el contribuyente haya cumplido debida y oportunamente con la entrega de los antecedentes requeridos durante la fiscalización del Servicio.

IV. LAS DECLARACIONES JURADAS

13°. Pues bien, ¿cómo puede llegar a tener conocimiento el Servicio de Impuestos Internos acerca de la existencia de transacciones entre contribuyentes chilenos y partes relacionadas en el extranjero para llegar a determinar si en ellas los precios de transferencia se ajustaron a los valores normales de mercado?

La respuesta se halla en el artículo 41 E, N° 6, cuyo inciso final contempla la oración que se objeta en el presente requerimiento de inaplicabilidad.

Tal precepto contempla la obligación de los contribuyentes domiciliados, residentes o establecidos en Chile que realicen operaciones con partes relacionadas, de presentar anualmente una o más declaraciones con la información que requiera el Servicio, en la forma y plazo que este establezca mediante resolución; la norma faculta al contribuyente a solicitar una prórroga de hasta tres meses para la presentación de la declaración que corresponda; la omisión de la declaración, o su presentación errónea, incompleta o extemporánea se sanciona con una multa de 10 a 50 UTA; con todo, dicha multa no podrá exceder del límite mayor entre el equivalente al 15% del capital propio del contribuyente determinado conforme al artículo 41 o el 5% de su capital efectivo; en fin, si la declaración fuere maliciosamente falsa, se sanciona conforme al artículo 97, N°4, del Código Tributario.

14°. La declaración jurada y que se ha de contener en el Formulario N° 1907, exige presentar información sobre las transacciones transfronterizas debiendo indicarse, entre otras informaciones, el monto de la transacción, la entidad que se encuentra en el exterior, la moneda y la metodología de precios de transferencia.

La importancia de esta declaración recae en que el estudio de precios de transferencia no es requerido por la autoridad tributaria, salvo que se inicie un





proceso de fiscalización, de modo que *“la Declaración Jurada N° 1907 pasa a ser la principal fuente de información con la cual el SII establece qué contribuyentes serán objetos de alguna fiscalización vinculada a esta materia.”* (Gallegos Basualto, J. Precios de transferencia: análisis de los primeros años de aplicación de la normativa Ley 20.630. Tesis Magíster en Derecho Tributario. Universidad de Chile, p. 17). Además, dicha información le es útil al Servicio puesto *“puede ser utilizada para definir sus políticas de selección de casos de auditoría fiscal, es decir, para determinar de qué forma se hace una más eficiente asignación de los recursos de que dispone para el cumplimiento de los fines que le impone el ordenamiento legal.”* (Cuevas Ozimica, A & Villalón Méndez, V. (2012). Reforma a las normas legales sobre precios de transferencia en Chile. *Revista de Estudios Tributarios*, (7), p. 159).

15°. Al efecto cabe tener presente que, en términos generales, según el Diccionario Panhispánico del Español Jurídico, *“declaración jurada”, es la “manifestación personal, verbal o escrita, donde se asegura la veracidad de lo declarado bajo juramento ante autoridades administrativas o judiciales. Se presume como cierto lo que se declara mientras no se acredite lo contrario”.*

En relación a las declaraciones juradas que establece la ley tributaria, conforme a lo que explica Christian Aste Mejías, *“El Servicio de Impuestos Internos, en aras de hacerse de la información económica necesaria para cuantificar el monto probable de las obligaciones tributarias que afectan a los contribuyentes, ha venido estableciendo diversas declaraciones juradas. (...) La declaración que se presenta por primera vez se denomina original. Si esta declaración presenta errores u omisiones, se debe presentar una nueva declaración que reemplaza la original, y que se denomina rectificatoria. (...) En cuanto a la forma que se debe usar para remitirlas, el Servicio estableció que a partir del año tributario 2004 las declaraciones juradas debían ser presentadas vía Internet, lo que significa la completa eliminación de los formularios en papel para estos efectos”.* (Aste Mejías, Christian. (2013). Curso sobre Derecho y Código Tributario. Tomo I. Sexta edición actualizada. Ed. Thomson Reuters, pp. 345 y 346).

Para algunos, la obligación de declarar ante el SII constituye una prestación accesoria, distinta al pago de los impuestos, que los contribuyentes tienen para con el Estado, como son también, por ejemplo, la inscripción en registros, avisos de modificaciones, obligaciones de timbrar determinados documentos, llevar contabilidad, dar aviso de término de giro. Para otros no cabe hablar de obligaciones tributarias accesorias, secundarias o colaterales sino que simplemente de *“otras obligaciones tributarias”* ya que *“son absolutamente independientes de la obligación tributaria principal, pues su cumplimiento no queda condicionado a la existencia de esta, de allí que no son accesorias ni secundarias.”* (Matus Fuentes, Marcelo (2021). Curso de Derecho Tributario Chileno. Parte general y especial. Thomson Reuters). Es decir, se trata de un mecanismo que busca de resguardar el interés fiscal conduciendo al contribuyente a la determinación de la obligación tributaria, rodeándolo de una serie



de otras tantas obligaciones, también de naturaleza tributaria, pero distintas de aquella que obliga al pago de una cantidad de dinero.

Se trata de una obligación de colaboración en el cumplimiento de la ley tributaria que se encuentra directamente vinculada a la determinación de los impuestos denominados de declaración y pago simultáneo -que son la mayoría en Chile y los que producen mayor recaudación-, encontrándose en nuestro sistema impositivo aquellos que gravan ventas, servicios y rentas. Sin embargo, dicha obligación también se halla relacionada, de manera indirecta, con otros impuestos que, aunque determinados por la propia Administración, exigen del contribuyente la entrega de ciertos antecedentes, como sucede, por ejemplo, con el impuesto territorial por cuanto corresponde al contribuyente entregar al SII antecedentes tales como la superficie del inmueble, las dimensiones de la construcción, el tipo y año de la misma, etcétera.

16°. Como en toda declaración jurada, los hechos que se declaran por el contribuyente ante la autoridad administrativa si bien se presumen verdaderos, pueden ser llegar a ser desvirtuados como consecuencia de la fiscalización que efectúe el SII sobre las operaciones declaradas y cuyo conocimiento proviene de esa fuente.

La necesidad de efectuar la Declaración N° 1907 -cuya omisión por el requirente dio origen a la multa que explica la gestión pendiente- se explica porque resulta muy difícil que las transacciones con partes relacionadas puedan llegar a ser conocidas por el SII a través de otro medio, especialmente cuando se trata, como en el caso concreto de estos autos, respecto de precios de transferencia por operaciones de exportación de bienes hacia un estado extranjero.

Entonces la declaración jurada constituye un mecanismo que permite a la autoridad tributaria tener la posibilidad de revisar los precios de transferencia respecto de operaciones transfronterizas efectuadas entre partes relacionadas con el fin de determinar si existió o no una fijación anormal de precios con miras a velar por la debida aplicación de la Ley de Impuesto a la Renta. Se trata de una de aquellas obligaciones tributarias accesorias que buscan entonces que, a través de una actitud colaborativa del contribuyente, se pueda tener acceso a información relevante.

En el caso concreto que motiva la gestión judicial pendiente, el detalle de las operaciones de la contribuyente con el Estado de Bahreín -que se encuentra incluido dentro de los países considerados como paraísos fiscales o regímenes especiales nocivos por el Decreto Supremo N° 628 de 2003- sólo lo pudo obtener el SII de la nómina enviada por el Servicio Nacional de Aduanas en base a los formularios de Declaración Única de Salida notificada por esa institución. Del análisis de los documentos señalados, el Segundo Tribunal Tributario de Aduanero dio por verificadas las operaciones de la requirente con Bahreín, configurándose así la causa de relación establecida en el art. 41 E, N° 1, inciso 3° de la Ley de Impuesto a la Renta



y se acreditó, asimismo, la comisión de la infracción de no haber declarado la información pertinente sobre los precios de transferencia para el Año Tributario 2016 (fs. 37 y 38 de estos autos constitucionales). La ausencia de la declaración anual que diera cuenta de las diversas operaciones que la requirente efectuó con el Estado de Bahreín impidió entonces al Servicio de Impuestos Internos acceder oportunamente a esa información, a la cual sólo pudo acceder por una vía distinta a la que señala el precepto impugnado.

V. REPROCHES DEL REQUERIMIENTO

1) PRINCIPIO DE LEGALIDAD

17°. La requirente alega, en primer lugar, que la disposición legal impugnada infringe el principio de legalidad de las sanciones establecidas en el inciso octavo de numeral tercero del art. 19 de la Constitución, debido a que en ella hay ausencia de parámetros para la determinación de la sanción a aplicar lo cual conduce a la discrecionalidad administrativa. Es así como sostiene que la norma autoriza *“un nivel de discrecionalidad por parte del SII, que luego es confirmado por el juez, el cual no se satisface en modo alguno el imperativo constitucional de contar una estructuración y guía legal previa de la pena a aplicar.”* (fs. 11) agregando que la norma *“entrega al SII y luego si se reclama, al Juez, la facultad de fijar una pena, en este caso, una multa, a su más absoluto criterio, sin cumplir ni remotamente con el principio de especificidad que impone el principio de legalidad en este ámbito sancionador”* (fs. 11).

Esta alegación reprocha además, de manera implícita, que no pueden utilizarse por parte de la autoridad administrativa los criterios para la graduación y determinación de la multa que se encuentran contemplados en la Circular N° 31, por cuanto éstos deben necesariamente encontrarse en la ley para que se cumpla con el principio de legalidad y tipicidad a que se refiere la Carta Fundamental.

a. Características de las potestades discrecionales.

18°. Pues bien, como puede apreciarse de la norma impugnada, el legislador le confía un ámbito de discrecionalidad al SII para que determine la multa que aplicará al contribuyente en caso de que ejecute alguna de las conductas que la regla alude.

Respecto de la discrecionalidad, en sentencia Rol N° 1341 esta Magistratura ha sostenido que ella no es sinónimo de arbitrariedad, por cuanto en la arbitrariedad hay una ausencia de razones que expliquen un determinado actuar, mientras que en el acto discrecional hay una justificación, un antecedente de hecho o derecho en que se funda. Además tal sentencia explica que *“[l]a discrecionalidad, en primer lugar, se ubica en el terreno de la configuración de las potestades públicas. La potestad es un poder de actuación que da una norma jurídica a un órgano del Estado con una finalidad determinada. Las potestades son atribuciones configuradas por la norma,*



las que, a su vez, son entregadas a un órgano definido del Estado. No se trata, por tanto, de una atribución que espontánea o libremente cree o se auto atribuya el órgano respectivo. La potestad la otorga el ordenamiento jurídico. Es, por eso, un caso de remisión legal. En segundo lugar, no hay potestades discrecionales absolutas; lo que existe son elementos de dicha atribución que pueden tener rasgos de ese carácter. Por eso, se afirma que en las potestades íntegramente regladas, los elementos que las configuran (su titular, la forma en que se ejercen, su finalidad, la forma que adoptan los actos que se dictan en su ejercicio, la oportunidad de su ejercicio, los hechos y fundamentos en que se fundan, etc.) están detalladamente definidos por la norma que las confiere. En la potestad discrecional, en cambio, hay uno o más de dichos elementos abiertos, entregados al órgano respectivo para ser completados por su apreciación subjetiva. Ello implica que el órgano debe optar entre elementos igualmente justos o equivalentes. Mientras que los conceptos jurídicos indeterminados no admiten un enunciado preciso y el órgano que los interpreta tiene una sola opción válida, en la discrecionalidad, en cambio, el órgano puede optar entre alternativas igualmente legítimas; hay, en este sentido, una suerte de libertad de opción entre alternativas intercambiables o equivalentes” (STC 1341, c. 14°).

Por lo dicho, “[l]a discrecionalidad administrativa, entendida como una libertad o “margen de maniobra o de movilidad” para actuar dentro de ciertos márgenes prefijados, no puede ser mirada hoy como un concepto peyorativo, o cargado de valoración negativa, sino que debe ser entendida objetivamente como una realidad, como un fenómeno necesario para que la Administración pueda cumplir con sus fines, lo que a su vez permite otorgarle un margen de flexibilidad que es coherente con el dinamismo propio de la actividad estatal.” (Huepe Artigas, F. (2018). Discrecionalidad administrativa y razonabilidad. Thomson Reuters)

La discrecionalidad, por lo tanto, es un instrumento valioso de que goza la administración para el logro de los fines de la ley, entre los que destacan, en primer lugar, que, como consecuencia de la creciente actividad administrativa de un Estado Democrático, éste debe satisfacer una enorme cantidad de necesidades públicas, lo que dificulta una regulación legal detallada, ya que, tal como señala Parejo, “la Ley formal, cuando existe, no garantiza ya por sí sola y en todos los casos una programación o, si se prefiere, vinculación positiva de tipo, estándar u homogénea de la Administración pública en todos los órdenes o sectores de la vida social en que ésta deba actuar. Y no lo garantiza por ser materialmente imposible el establecimiento, en el plano propio de la Ley, de una regulación sustantiva de las características requeridas por el modelo ideal a que alude la categoría conceptual de vinculación positiva. Mantener lo contrario es, sencillamente, cerrar los ojos a una enorme realidad práctica” (Parejo Alfonso, L. (1993). Administrar y juzgar: dos funciones distintas y complementarias: un estudio al alcance y la intensidad del control judicial, a la luz de la discrecionalidad administrativa. Editorial Tecnos. p. 97-98). En segundo lugar, se busca hacer más eficaz la actuación de la Administración, puesto que “lo que parece importar más es que la Administración actúe



eficazmente y no tanto que se atenga a aplicar con automatismo unas prescripciones tan minuciosas y complejas que, con frecuencia, producen un efecto paralizante" (Sánchez Morón, M. (1991), *El control de las administraciones públicas y sus problemas*, Espasa Calpe, p. 33). En tercer lugar, la ley no puede adentrarse a regular materias de carácter técnico, por cuanto éstas poseen alta flexibilidad y dinamismo. Por último, la potestad discrecional se justifica por la dificultad de reglamentar en detalle sectores de la Administración que, por su alta abstracción y generalidad, hacen necesario otorgar tal potestad.

19°. Teniendo presente lo recién anterior se puede concluir que las facultades discrecionales que el legislador otorga a la Administración, aunque requieren de límites para garantizar los derechos de las personas, son necesarias para poder ejecutar las leyes y de ese modo satisfacer las necesidades públicas, dentro de la idea de un Estado que está al servicio de la persona humana y cuya finalidad es promover el bien común (art. 1°, inciso 4° de la Constitución).

b. El mecanismo de determinación de las multas a que alude el precepto legal impugnado y la Circular N° 31.

20°. Aun cuando el artículo 41 E N°6 es claro en establecer el sujeto, la conducta y el rango de aplicación de la multa que puede ser aplicada, queda a criterio discrecional de la Administración únicamente su determinación precisa en cada caso que se aplique, decisión que puede ser revisada judicialmente.

Ahora bien, en el establecimiento de la sanción pecuniaria que corresponda, la autoridad tributaria no sólo debe aplicar la norma legal que ha sido impugnada en estos autos constitucionales sino también ha de ajustarse a las instrucciones que al efecto determina la Circular N° 31, dictada por el Director del SII.

21°. Cabe al efecto tener presente que la circular ha sido definida como el *"Documento emitido por el Servicio de Impuestos Internos en que se abordan todas aquellas informaciones, instrucciones e interpretaciones administrativas, dirigidas al público general o contribuyentes, así como a los funcionarios del SII acerca del criterio que se aplicará en el cumplimiento de una ley."* (https://www.sii.cl/diccionario_tributario/dicc_c.htm)

Conforme a la Ley Orgánica del SII, su Director, en su calidad de Jefe Superior del Servicio, tiene la atribución de "Interpretar administrativamente las disposiciones tributarias, fijar normas, impartir instrucciones y dictar órdenes para la aplicación y fiscalización de los impuestos" (art. 7° letra b, regla que se encuentra contemplada también en el art. 6 letra a) N° 1 del Código Tributario).

Resulta pues que, ante la dificultad que encierra la debida interpretación y aplicación de las normas tributarias, el Director del SII se ve muchas veces obligado a impartir a los funcionarios que dependen de él determinadas directrices y reglas de conducta a través de instrucciones y circulares. Ello corresponde al ejercicio de la potestad reglamentaria que la Constitución confía como atribución especial al



Presidente de la República en el numeral 6 del art. 32 y que se extiende a la facultad de dictar los reglamentos, decretos e instrucciones que crea convenientes para la ejecución de las leyes, siendo una potestad que se concreta no sólo a través de las reglas supremas de esa índole que el propio Jefe del Ejecutivo dicta, sino asimismo mediante las resoluciones, circulares y oficios emanados por los jefes de los servicios públicos que son de su dependencia, como es el Servicio de Impuestos Internos a cuya cabeza está su Director.

Si los oficios son respuestas relativas a situaciones específicas, las circulares, mientras tanto, *“tienen la función de comentar en forma general una cierta normativa”* y *“tienen una eficacia exclusivamente interna, en el ámbito de la administración estatal”* (Massone Parodi, Pedro (2013). Principios de Derecho Tributario. 3° edición. Legal Publishing-Thomson Reuters, pp. 229-230).

Consecuentemente la circular obliga solo a los funcionarios y no a los contribuyentes, porque a través suyo se busca dirigir y uniformar el comportamiento de los funcionarios en la ejecución de la ley, quienes deben atenerse a la interpretación de ésta que haya formulado su superior jerárquico sobre la forma de aplicarla.

22°. Velando por establecer parámetros claros y objetivos para la determinación precisa de las multas a que se refiere el artículo 41 E), N° 6, el Director del Servicio de Impuestos Internos dictó la Circular N° 31 del 12 de mayo de 2016, mediante la cual instruye sobre las sanciones aplicables por infracción al N° 6 del art. 41 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, fijando algunos criterios que deben emplearse al fijar las multas que, según la ley, pueden fluctuar entre las 10 a 50 unidades tributarias anuales.

Si bien la recién citada Circular quedó sin efecto para ser reemplazada por la N° 32, del 19 de mayo de 2021 -conforme a la cual la declaración no presentada será sancionada con una multa equivalente a 50 UTA sin perjuicio de los límites establecidos en la ley- esta última circular no es aplicable en el caso del requirente por la época en que sucedieron los hechos.

23°. La Circular N° 31 clasificó las sanciones según si la infracción se produjo porque el contribuyente omitió presentar la Declaración Jurada N° 1907 o porque la presentó extemporáneamente, en forma incompleta, errónea o en forma maliciosamente falsa. En el caso de no presentar la declaración -como sucedió con la requirente- la multa se aplica dependiendo del número de operaciones que debieron ser informadas y del tiempo de mora de la declaración, fluctuando entre los tramos que indica, siendo de 40 UTA cuando se han ejecutado de 1 a 25 operaciones desde el 1 de octubre de cada año en adelante, como sucedió en el caso de la requirente. Para ello la mencionada circular estableció la siguiente tabla:





DECLARACION NO PRESENTADA			
N° OPERACIONES	FECHA		
	Desde el 01 de julio Hasta el 15 de agosto	Desde el 16 de agosto Hasta el 30 de septiembre	Desde el 01 de octubre en adelante
1 a 25	10 UTA	20 UTA	40 UTA
26 a 99	12 UTA	24 UTA	45 UTA
100 y más	15 UTA	30 UTA	50 UTA

24°. Pues bien, el legislador, teniendo en cuenta el fin que persigue de evitar la elusión en el pago de los impuestos, estableció una sanción por la no presentación de la declaración a que alude el precepto impugnado, cumpliendo con el principio de legalidad al indicar el sujeto activo que puede cometer la infracción (contribuyentes que efectúen operaciones con partes relacionadas), la conducta que es sancionada (no presentar la declaración jurada anual) y la sanción aplicable a la infracción (multa de 10 a 15 UTA).

Por otra parte, cabe afirmar que, existiendo un criterio legal guía, no resulta reprochable, en sí mismo, que la autoridad administrativa elabore una directriz interna que le permita abordar el ejercicio de la determinación de la multa como una manera de facilitar dicha labor y propender a que las numerosas reparticiones del SII a lo largo del país lo hagan de una manera razonablemente uniforme y predecible. Estando dirigida la Circular a los funcionarios del SII, ella constituye una herramienta para la aplicación concreta de la multa para la debida ejecución de la ley, lo cual no obsta, por cierto, a que las decisiones que surjan luego de aplicar los parámetros orientadores que se contemplan en ella si dan lugar a un resultado inadecuado, este se pueda enmendar por la vía judicial (a igual conclusión llega la STC N° 8829, c. 24°, respecto del llamado “Tipificador de Hechos Infracionales y Pauta para Aplicar Multas Administrativas” que conduce a la Inspección del Trabajo a aplicar multas por determinadas infracciones a la ley laboral, constituyendo tal Tipificador asimismo una circular que dirige la Dirección del Trabajo a los funcionarios de ese servicio).

La Circular N° 31, por lo tanto, sólo busca satisfacer el principio de legalidad de las infracciones en armonía con la obligación legal establecida en el precepto impugnado para adecuar la norma general a las situaciones específicas, por lo que la potestad discrecional del SII la emplea como herramienta para cumplir debidamente con el ejercicio de sus facultades legales.

25°. De esa manera, puede constatarse que la tipificación de la infracción contemplada en el precepto legal impugnado es totalmente compatible con el principio de legalidad.





En efecto, igual como ocurre respecto de diversas penas establecidas en el Código Penal, la ley establece un marco dentro del cual puede imponerse la sanción en el caso concreto y, aunque en este contexto corresponde que aquella se aplique por el Servicio de Impuestos Internos, el Tribunal Tributario y Aduanero tiene competencia para revisar tal aplicación y puede modificarla. De esa forma, la colaboración reglamentaria *“es accesoria y sólo determina una concreción dentro del mandato definido por el legislador. Por tanto, no existe una vulneración, tanto en lo relativo al principio de legalidad como al de tipicidad”* (Rol N° 2671, c. 18°).

Tal como ha reiterado la jurisprudencia de esta Magistratura, si el principio de legalidad rige la actividad sancionatoria de la administración ésta admite una atenuación respecto a los mayores requerimientos de especificidad exigibles en materia penal (ver Rol N° 480), de modo que, en primer lugar, es posible apreciar y entender que el nivel de precisión con que están redactadas las infracciones en la ley administrativa suelen ser menores; no existen en general, en segundo lugar, sanciones específicas asociadas a cada infracción, lo cual determina un menor grado de densidad normativa y precisión del régimen sancionador; y, en fin, en tercer lugar, los espacios de que dispone un juez para graduar la severidad de la sanción suelen ser mayores, y así debiera ser dada la naturaleza de la regulación administrativa.

26°. A mayor abundamiento, como ya se ha expresado, e independientemente de lo anterior, los fiscalizadores del SII, al momento de aplicar la multa que se impugna en la gestión pendiente no actúan arbitrariamente, por cuanto, como ya se ha expresado, están obligados a ajustarse a la Circular N° 31 - elaborado por la Dirección Nacional del Servicio, que se publica conforme al principio de transparencia activa- y que constituye un instrumento que fija ciertos parámetros para su actuación para establecer criterios comunes y evitar arbitrariedades, siendo una norma interna vinculante para los funcionarios del Servicio y no para terceros.

b) PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD

27°. La requirente alega además que la aplicación de la norma que impugna vulnera el principio de proporcionalidad *“debido a que en los hechos no existe una relación de equilibrio entre la conducta imputada y la sanción impuesta.”* (fs. 13), lo cual *“ha permitido que se imponga a mi representada una multa de 40 UTA, completamente desproporcionada en relación con el número de operaciones consideradas para su imposición y, además, desproporcionada en relación a la cuantía de éstas”* (fs. 16).

28°. Recordemos que los tributos se establecen para contribuir con la finalidad del Estado de promover el bien común y la integración armónica de todos los sectores de la nación, asegurando el derecho de las personas a participar con igualdad de oportunidades en la vida nacional (art. 1° incisos 4° y 5° de la Carta



Fundamental). Al efecto esta Magistratura ha señalado que *“los tributos, impuestos o contribuciones son prestaciones pecuniarias exigidas coactivamente por la ley a quienes incurran en los hechos o situaciones que ésta grava, con miras a subvenir al funcionamiento del Estado en su conjunto, sin que vayan acompañadas de una contraprestación directa y específica en beneficio del contribuyente”* (Rol N° 1405, c. 10°).

En tal sentido, el fin constitucionalmente legítimo de la norma que establece la multa es sancionar a los contribuyentes que, estando obligados, omitan presentar la declaración jurada sobre precios de transferencia, lo cual tiene por objeto fortalecer y aumentar las formas de fiscalización del Servicio e informarle a este con el fin de que los contribuyentes paguen los impuestos que corresponda y no los eludan.

En efecto, *“la norma de precios de transferencia es en sí una norma especial anti-elusión, puesto que impide la erosión artificial de la base imponible como consecuencia de planificaciones tributarias agresivas que eventualmente pudieran adoptar grupos multinacionales por medio de la manipulación de los precios que pacten en las transacciones mantenidas entre las entidades que conforman dicho grupo.”* (Gallegos Basualto, J. ob. cit. p. 23). De tal modo, como ya se ha indicado, las normas incorporadas por el legislador tienen por objeto atacar la elusión fiscal con el respectivo menoscabo recaudatorio que ella conlleva para el Estado.

29°. Pues bien, la fijación de las sanciones del artículo 41 E, N° 6, ya contempla un criterio de proporcionalidad, que deja como margen de apreciación un monto mínimo y un monto máximo (10 a 50 UTA), suma que, con todo, no podrá exceder del límite mayor entre el equivalente al 15% del capital propio del contribuyente determinado conforme al artículo 41 o el 5% de su capital efectivo. Asimismo, la norma establece que si la declaración presentada fuere maliciosamente falsa se sancionará conforme al art. 97, N° 4, del Código Tributario, el que castiga la conducta como un delito tributario.

30°. A mayor abundamiento, y tal como ha quedado claramente establecido, se trata de multas que el legislador estableció especialmente para sancionar las infracciones a las obligaciones que impone ese precepto. En efecto, no se aplican aquí las reglas generales de aplicación de sanciones en relación a otras Declaraciones Juradas contempladas asimismo en la ley tributaria, tales como son la Declaración Jurada anual sobre retenciones efectuadas conforme al art. 73° y sobre compras de minerales y/o retenciones del art. 74° N° 6, ambos de la Ley de la Renta; la Declaración Jurada Anual sobre contratos de derivados; la Declaración Jurada anual sobre bienes raíces arrendados; la Declaración Jurada anual sobre proyectos de construcción con derecho a uso del crédito especial a empresas constructoras o la Declaración Jurada anual sobre compras y/o ventas de moneda extranjera, entre muchas otras, a todas las cuales se le aplica la multa contemplada en el artículo 109 del Código Tributario.



32°. No puede olvidarse además que, según lo dispuesto en el artículo 6° letra B, N° 3, del Código Tributario, los contribuyentes pueden solicitar la condonación de la multa de acuerdo a la situación particular en que se encuentren.

En tal sentido, según se lee de la sentencia dictada en primera instancia, *“la contribuyente pagó la multa el día 22 de junio de 2018, accediendo a un 60% de condonación de la deuda, enterando, en definitiva, la suma de \$8.867.136”* (fs. 38), lo que no ha sido controvertido por la requirente, de modo que su reproche relacionado a la infracción al principio de proporcionalidad deviene en abstracto, cuando señala que *“basta revisar la cuantía de las (4) operaciones (\$76.330.242.-) para percatarse que la pena de \$22.167.840.- resulta totalmente desproporcionada, alcanzando inclusive a un 29,04% del valor total de las operaciones realizadas.”* (fs. 14) lo cual, por tanto, se contrapone al carácter concreto del requerimiento de inaplicabilidad.

33°. En el caso sub lite, el Servicio de Impuestos Internos detectó la existencia de la infracción al artículo 41 E, N° 6, de la Ley sobre Impuesto a la Renta debido a que la requirente no presentó una declaración jurada estando obligada a ello. Como consecuencia de tal omisión, y siguiendo la Circular vigente en aquella época, se le impuso a la requirente una multa ascendente a 40 UTA equivalente a \$22.167.840. No obstante, el Servicio condonó el 60% de la multa, de modo que la requirente pagó en definitiva la suma de \$8.67.136. Con posterioridad, la requirente interpuso reclamo tributario solicitando se dejara sin efecto la totalidad del Giro N° 150005785 o, en subsidio, se rebajara el monto de la multa, el que fue desechado por el Segundo Tribunal Tributario y Aduanero de la Región Metropolitana, órgano que decidió que *“el actuar del SII se ajusta a la ley y que, la sanción ascendente a 40 UTA por las operaciones no informadas mediante DJ N° 1907 para el AT 2016 es razonable y conforme a los criterios dispuestos en la circular mencionada”* (fs. 42).

Puede apreciarse así que la aplicación del precepto legal impugnado en la gestión pendiente no vulnera el principio de proporcionalidad, considerando la finalidad de la norma y la existencia de resguardos suficientes para que, pese a la calificación jurídica que realizó el Servicio de Impuestos Internos a través de la referida Circular N° 31, el TTA, en virtud de los hechos que rodean el caso concreto, determine si la multa tiene sustento fáctico y se ajusta a la ley. Tal problema, por lo tanto, le corresponde a los tribunales del fondo dilucidar y no a este Tribunal Constitucional, desde que su tarea propia se encuentra limitada a ejercer un control de constitucionalidad y no de legalidad.

34°. Por último, la requirente reprocha la técnica usada por el SII para determinar la cuantía de la multa, puesto que a entender de la requirente *“la lógica sería aplicar la eventual multa en base a la cuantía de las operaciones”* (fs. 5).

Pues bien, sin perjuicio de estar reprochando el contenido de la Circular del Servicio -correspondiendo a un cuestionamiento que no le cabe a esta Magistratura resolver por encontrarse fuera del ámbito de su competencia- la técnica utilizada por



el legislador para el cálculo de la multa tampoco es, en sí misma, un problema desde el punto de vista constitucional.

Existen, en efecto, distintas opciones de diseño para las sanciones pecuniarias y el legislador goza, prima facie, de un amplio espacio de determinación de las infracciones, no advirtiéndose en este caso una vulneración a los derechos garantizados en la Constitución. La norma contempla un mínimo y un máximo de la sanción, sujeto además a un límite según el capital propio y el capital efectivo de la requirente. Tales marcos y criterios objetivos están llamados a operar como límites a la discrecionalidad del órgano de aplicación, pero sin eliminar la flexibilidad que amerita la adopción de una decisión.

35°. En consecuencia, y atendido el mérito de lo expuesto, no se advierte que la aplicación del N° 6 del art. 41 E) de la Ley sobre Impuesto a la Renta, en la parte que indica: *“La no presentación de esta declaración, o su presentación errónea, incompleta o extemporánea, se sancionará con una multa de 10 a 50 unidades tributarias anuales”* produzca un efecto inconstitucional en la gestión judicial pendiente, que vulnere las garantías de un racional y justo procedimiento ni los principios de legalidad ni de proporcionalidad, por lo que se rechaza el requerimiento de autos.

II. VOTO POR ACOGER EL REQUERIMIENTO

El Presidente, Ministro señor JUAN JOSÉ ROMERO GUZMÁN, y los Ministros señor IVÁN ARÓSTICA MALDONADO, señora MARÍA LUISA BRAHM BARRIL, y señores JOSÉ IGNACIO VÁSQUEZ MÁRQUEZ Y MIGUEL ÁNGEL FERNÁNDEZ GONZÁLEZ estuvieron por acoger el requerimiento, en base a las razones que a continuación consignan:

CUESTIÓN DE CONSTITUCIONALIDAD

1º) Que en este caso se cuestiona la ductilidad en que incurre el artículo 41 E N° 6 de la Ley de Impuesto a la Renta, tanto al extender la infracción cuanto al desplegar la sanción que recoge su texto, lo que, unido a la circunstancia de haberse aplicado a través de un acto administrativo inmotivado, conculcan las garantías reconocidas al afectado en el artículo 19, N° 3, incisos sexto y octavo, de la Constitución.

Es así, en efecto, que la norma minorada no trata de una conducta que se encuentre previamente desarrollada en la misma ley, sino que alude a la exigencia de presentar ciertas declaraciones en el Servicio de Impuestos Internos “en la forma y plazo que éste establezca mediante resolución”. Siendo esta la obligación, la norma modela la siguiente infracción y su consiguiente sanción: *“La no presentación de la declaración que corresponda, o su presentación errónea, incompleta o extemporánea, se sancionará con una multa de 10 a 50 unidades tributarias anuales”*.



Vale decir, una vez que el Servicio ha fijado “la forma y plazo” para presentar la documentación requerida (en las respectivas resoluciones N° 14, de 2013, y N° 112, de 2014), el legislador contempla cuatro hipótesis distintas de infracción y un amplio abanico de opciones de sanción, sin hacer diferencias entre aquéllas ni modular el rigor de ésta;

ANTECEDENTES

2º) Que la señalada norma fue aplicada por el Servicio de Impuestos Internos mediante un acto administrativo de carácter resolutorio denominado “giro”, que en este caso lleva el N° 150005785 de 7 de junio de 2018, sin más motivación que la siguiente “glosa”: “Plan no declarante de la Declaración Jurada N° 1907, Año Tributario 2016”.

Es decir, el Servicio no se sintió en la necesidad de precisar al contribuyente porqué estaba dando por configurada esa primera hipótesis infractora en esta oportunidad, no obstante que el artículo 8º, inciso segundo, de la Constitución, estatuye que “Son públicos los actos y resoluciones de los órganos del Estado”, especialmente respecto a sus “fundamentos” y en relación con el directamente afectado por ellos, a fin de que pueda cumplirlos o -de estimarlo- reclamarlos justificadamente en sede judicial.

Consecuentemente con lo anterior, el artículo 11, inciso segundo, de la Ley N° 19.880 sobre bases de los procedimientos administrativos, dispone que “Los hechos y fundamentos de derecho deberán siempre expresarse en aquellos actos que afectaren los derechos de los particulares, sea que los limiten, restrinjan, priven de ellos, perturben o amenacen su legítimo ejercicio”;

3º) Que, en sede jurisdiccional, reclamada que fue la multa por el contribuyente, al asentarse recién ahí que éste tenía la obligación de presentar el documento que antes se había echado en falta, no se razonó si hubo justa causa de error o si esta omisión tuvo por designio inducir a la autoridad tributaria a adoptar un acto que, de conocer tal antecedente, no habría emitido, o lo habría expedido en condiciones diferentes.

En la sentencia que ratifica la multa cursada, de 5 de noviembre de 2019, tampoco figura algún raciocinio lógico-jurídico que permita determinar si medió la intención del contribuyente de obtener un beneficio improcedente, o de ocultar alguna situación irregular, o de obstruir las facultades fiscalizadoras del Servicio de Impuestos Internos, o de aprovecharse de algún otro modo con dicha omisión.

La norma cuestionada no entra en este género de consideraciones, tendientes a precisar específicamente las conductas reprochadas y las sanciones que les sean proporcionadas, como sí lo hace el Código Tributario respecto de otras figuras análogas, en su artículo 97;



4º) Que, para graduar la cuantía de la multa, tanto el Servicio de Impuestos Internos como el 2º Tribunal Tributario y Aduanero se atuvieron solo a los rangos instaurados unilateralmente por el primero, en la Circular N° 31 de 2016. Sin embargo, dicha Circular no contempla otro criterio de ponderación que el número de documentos omitidos (en tanto que la nueva Circular N° 32 de 2021, para el mismo evento, considera una multa única e impajaritable equivalente a 50 UTA).

La mencionada sentencia, que confirmó la sanción aplicada, no contiene consideraciones acerca de la mayor o menor extensión del mal producido por la infracción cometida, ni sopesa el hecho de que en la especie no existiría perjuicio fiscal, ni alguna otra afectación significativa a los bienes jurídicos tutelados por la legislación tributaria.

En definitiva: por una conducta que no era evidente por sí misma, a la requirente de autos, la empresa familiar Viña Chocalán, se le impuso una multa de 40 UTA, equivalente a \$22.167.840, en circunstancias que el monto total de las operaciones no informadas ascendían a \$ 76.330.242;

5º) Que, por otra parte, conviene reparar en la conformación del artículo 41 E N° 6, toda vez que no adecua una relación inversamente proporcional entre tipo y sanción, de modo que a un mayor número de conductas ilícitas englobadas corresponda un rango menor de opciones de sanción (o viceversa).

Un adecuado empleo de la técnica legislativa y el respecto al principio de proporcionalidad, exigen lo que a la norma impugnada le falta: que la descripción de la conducta sea formulada con mayor precisión cuanto más grave sea la pena amenazada. Y, a renglón seguido, en la medida en que cada descripción típica adolezca de una relativa indeterminación, a fin de incluir conductas de muy diversa gravedad, la escala punitiva habrá de ser ampliada en diferentes rangos, para permitir adecuar la pena concreta a las diferentes manifestaciones de la conducta realizada, sopesando la magnitud de la infracción y las atenuantes que concurren (María M. Ossandón Widow, *La Formulación de Tipos Penales*, Editorial Jurídica de Chile, 2009, pp.469-470).

Así las cosas, esta conformación de la norma, más los vacíos de que padece, no son funcionales a evitar que la discrecionalidad pueda degradar en arbitrariedad; antes mal, son conducentes a que los actos administrativos dictados en su virtud se estimen siempre ajustados a la ley, cualquiera sea la aplicación que se le dé;

CONSIDERACIONES

6º) Que, en contraste con la situación precedentemente descrita, el artículo 19, N° 3, inciso sexto, de la Carta Fundamental asegura a todas las personas el derecho a un proceso justo y racional. Mismo que debe tener cabida, con singular intensidad y realce, cuando una persona ejerce el derecho a reclamo contra un acto de la



Administración, según revela su historia fidedigna y su estrecha relación con el artículo 38, inciso segundo, de la propia Constitución.

Tal derecho, a alzarse contra la ilegalidad o el abuso en que puedan incurrir los servicios públicos y sus autoridades, al tenor del artículo 2° de la Ley sobre bases generales de la Administración del Estado N° 18.575, no agota su eficacia en la sola posibilidad de plantear el pertinente reclamo ante los tribunales de Justicia. Implica, además, un previo acto administrativo suficientemente fundado y debidamente tramitado, contra el cual pueda enderezarse una acción que no se vea expuesta a ulteriores intentos de acomodación extemporáneos. Supone, asimismo, que el juez debe poder revisar dicho acto en todo el rango de su adecuación a derecho, conduciendo el proceso con tal justicia y racionalidad que, de confirmar la decisión administrativa reclamada, no quepa duda razonable de que lo ha hecho después de desechar cualquier atisbo de exceso o ilegalidad.

No en menos consiste, por lo demás, el deber de todos los órganos del Estado, sobremanera si son jurisdiccionales y han sido requeridos al efecto, de garantizar el orden institucional de la República, conforme al mandato del artículo 6°, inciso primero, constitucional;

7°) Que, sin embargo, la ley tributaria no contribuye a una tal plenitud jurisdiccional, desde que abre vastos e indiscriminados espacios de discrecionalidad, que no pueden ser desafiados en sede jurisdiccional. A despecho de las causas que puedan excusar “la no presentación de la declaración que corresponda”, con prescindencia de ello, la autoridad cuenta enseguida con la facultad omnímoda para dimensionar la cuantía de la multa aplicable, que corre a través de un amplio rango “de 10 a 50 unidades tributarias anuales”.

Esto es, ante la falta de criterios legales que permitan dosificarla, cualquier sanción, con tal que no sobrepase ese grado máximo, será inexorablemente declarada conforme a la legalidad y, por ende, rechazado el reclamo deducido en su contra;

8°) Que, en cuanto al principio de proporcionalidad, este Tribunal Constitucional se ha manifestado en numerosas oportunidades en su favor, entendiéndolo como la debida relación de equivalencia entre ilícitos y penas. De acuerdo con lo expresado por la uniforme jurisprudencia de esta Magistratura, la exigencia de un equilibrio entre el castigo impuesto y la conducta imputada, se extiende -como garantía- desde el campo penal a todo el orden punitivo estatal (STC roles N°s 5018-2018 y 6250-2019).

Haciendo notar, además, que estas garantías, como la proporcionalidad, vienen a materializar tanto el derecho constitucional de igualdad ante la ley (artículo 19, N° 2), cuanto aquella garantía que encauza la protección de los derechos del encartado en un procedimiento justo y racional (artículo 19, N° 3). De allí que este Tribunal haya valorado que una ley clasifique las infracciones a su normativa en



gravísimas, graves y leves, con un correlativo margen de castigos, además de establecer aquellos criterios o factores que la autoridad debe considerar al momento de seleccionar la concreta sanción atribuida (STC Rol N° 2264-2012, considerandos 18° y 19°, y Rol N° 2658-2014, considerandos 7° a 12°);

9º) Que, al tenor de esta jurisprudencia constitucional, el principio de proporcionalidad es materia primeramente de la ley, para luego ser objeto del consiguiente acto singular que aplica la respectiva sanción. Así lo hace el legislador, al establecer la acción infractora y las penas correlativas, y asimismo cuando considera la relevancia del bien jurídico protegido e incorpora determinados cuadros con márgenes mínimos y máximos de punición, dentro de los cuales el órgano de ejecución podrá juzgar y seleccionar la pertinente pena individual, acorde con ciertos criterios de graduación indicados en la ley.

Tales marcos y criterios están llamados a operar como límites a la discrecionalidad del órgano de aplicación, aunque sin eliminar la flexibilidad que amerita la adopción de una decisión esencialmente particular. Por último, es pertinente, además, vincular los principios de legalidad y de tipicidad con el de proporcionalidad, dado que los dos primeros establecen que la infracción debe describirse en la ley con un grado de completitud tal, que la sanción con que se amenaza la realización de la conducta descrita sea una consecuencia equivalente a la infracción que se busca prohibir;

10º) Que, por último, corresponde descartar que una Circular del Servicio de Impuesto Internos pueda suplir la omisión legislativa de modular la cuantía o rigor de las sanciones imponibles a un eventual infractor.

La Constitución convoca al legislador, y solo al legislador, para establecer las garantías de un proceso justo y racional, dentro del cual se incardina la proporcionalidad. No solamente porque la ley constituye la única fuente legítima y apropiada a este respecto, sino porque demudar la materia a un tal acto de la Administración engendra indefensión, habida cuenta que él no puede reclamarse ni ante los Tribunales Tributarios y Aduaneros ni ante el Tribunal Constitucional.

CONCLUSIÓN

11º) Que, con independencia del celo profesional que cabe infundir al ejercicio de la función fiscalizadora, tendente a que las personas cumplan disciplinadamente sus obligaciones tributarias, esto a salvo, es menester que las leyes que les impongan sanciones en caso de infracción recojan el principio de proporcionalidad, que asegura dar a cada uno lo suyo, según su situación.

Este principio, ínsito en de la noción misma de derecho, la Constitución chilena lo entiende incorporado dentro del derecho a un procedimiento justo y racional, garantizado, a todas las personas, en su artículo 19, N° 3, inciso sexto. Un derecho que genera el deber correlativo del legislador de templar dentro de





determinados márgenes la severidad de las penas, con vistas a evitar todo exceso o abuso, imperativo jurídico que en la especie no aparece satisfecho.

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:

- 1) QUE, HABIÉNDOSE PRODUCIDO EMPATE DE VOTOS, NO SE HA OBTENIDO LA MAYORÍA EXIGIDA POR EL ARTÍCULO 93, INCISO PRIMERO, NUMERAL 6°, DE LA CARTA FUNDAMENTAL PARA DECLARAR LA INAPLICABILIDAD REQUERIDA, MOTIVO POR EL CUAL SE RECHAZA EL REQUERIMIENTO DEDUCIDO A FOJAS 1.**
- 2) QUE SE DEJA SIN EFECTO LA SUSPENSIÓN DEL PROCEDIMIENTO DECRETADA EN AUTOS. OFÍCIESE.**
- 3) QUE NO SE CONDENA EN COSTAS A LA PARTE REQUIRENTE, POR HABER TENIDO MOTIVO PLAUSIBLE PARA LITIGAR.**

Redactó la sentencia, en su voto por rechazar, la Ministra señora MARÍA PÍA SILVA GALLINATO, y en su voto por acoger, el Ministro señor IVÁN ARÓSTICA MALDONADO.

Comuníquese, notifíquese, regístrese y archívese.

Rol N° 10.636-21-INA

Pronunciada por el Excmo. Tribunal Constitucional, integrado por su Presidente, Ministro señor JUAN JOSÉ ROMERO GUZMÁN, y por sus Ministros señor IVÁN ARÓSTICA MALDONADO, señora MARÍA LUISA BRAHM BARRIL, señores GONZALO GARCÍA PINO, CRISTIÁN LETELIER AGUILAR, NELSON POZO SILVA, JOSÉ IGNACIO VÁSQUEZ MÁRQUEZ, señora MARÍA PÍA SILVA GALLINATO, y señores MIGUEL ÁNGEL FERNÁNDEZ GONZÁLEZ y RODRIGO PICA FLORES.

Se certifica que los Ministro señores JUAN JOSÉ ROMERO GUZMÁN, IVÁN ARÓSTICA MALDONADO, señora MARÍA LUISA BRAHM BARRIL, y señor GONZALO GARCÍA PINO, concurren al acuerdo y fallo, pero no firman por haber cesado en el ejercicio de su cargo.



Firma el señor Presidente del Tribunal, y se certifica que los demás señora y señores Ministros concurren al acuerdo y fallo, pero no firman por no encontrarse en dependencias físicas de esta Magistratura, en cumplimiento de las medidas dispuestas ante la emergencia sanitaria existente en el País.

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

