



**UNIVERSIDAD DE CHILE  
FACULTAD DE DERECHO  
ESCUELA DE POSTGRADO  
MAGÍSTER DE DERECHO TRIBUTARIO**

**ANÁLISIS DE CONSTITUCIONALIDAD DE LOS APREMIOS EN EL CÓDIGO**

**TRIBUTARIO CHILENO**

**ACTIVIDAD FORMATIVA EQUIVALENTE A LA TESIS**

**AUTOR: RODRIGO ANDRÉS SOTO COVARRUBIAS  
PROFESOR GUÍA: SR. ENRIQUE NAVARRO BELTRAN**

**SANTIAGO, CHILE**

**2019**

## RESUMEN

El presente trabajo es realizado como una actividad formativa equivalente a la tesis para optar al grado de Magíster en Derecho Tributario de la Escuela de Graduados de la Facultad de Derecho de la Universidad de Chile. Se plantea como objetivo una revisión de la normativa referente a los **apremios** establecidos en el **Código Tributario** Chileno, el **procedimiento** para su aplicación, y analizarlos desde la perspectiva del cumplimiento de los principios y garantías fundamentales consagrados en la Constitución Política de la República de Chile y los tratados internacionales suscritos y ratificados por Chile. A partir de ello, incorporar al análisis alguna jurisprudencia que se ha desarrollado por nuestro Tribunal Constitucional en la aplicación de los principios y preceptos en los casos concretos sometidos a su conocimiento.

A partir de allí, desarrollar hipótesis en que la acción de **Inaplicabilidad por Inconstitucionalidad** en la aplicación de un apremio tributario en un **caso concreto** y revisar alguno de los fundamentos que ha entregado el Tribunal Constitucional a la hora de conocer y resolver sobre esta materia, tanto para rechazar las acciones intentadas, como para acogerlas, para finalmente entregar una síntesis de un caso concreto promovido ante el Tribunal Constitucional por el suscrito, respecto a un apremio por deudas tributarias, a saber causa rol 1006-2007.- Los resultados obtenidos podrán ser de interés para el lector para estar de acuerdo o discrepar de las posiciones que acá se plantean, ya que el tema en definitiva no está agotado.-

## INDICE DE MATERIAS

INTRODUCCION.....	1
CAPITULO I	
NORMAS, PRINCIPIOS Y ACCIONES CONSTITUCIONALES.....	2
1.1 Normas del derecho internacional.....	2
1.2 Normas y principios en la Constitución Política .....	3
1.2.1 Principio de Legalidad .....	3
1.2.2 Principio o garantía de la proporcionalidad .....	5
1.2.3 Principio de la igualdad .....	7
1.2.4 Principio de la protección a la propiedad privada.....	9
1.3 Acciones Constitucionales .....	9
1.3.1 Control de Legalidad .....	9
1.3.2 Recurso de inaplicabilidad por inconstitucionalidad.....	9
1.3.3 Recurso de protección .....	12
CAPITULO II	
ALGUNOS ASPECTOS DE LA RELACIÓN JURÍDICO TRIBUTARIA .....	13
CAPITULO III	
LOS APREMIOS EN EL CÓDIGO TRIBUTARIO .....	16
3.1 Disposiciones Legales .....	17
3.2 Acción del Servicio de Impuestos Internos .....	18
3.3 Acción del Servicio de Tesorerías .....	18
3.4 Reglas comunes a los apremios .....	19
3.5 Premio en el caso de impuestos de retención o recargo .....	19
CAPITULO IV	
APREMIOS POR DEUDAS TRIBUTARIAS VERSUS GARANTIAS INDIVIDUALES.....	20
4.1 Constitucionalidad de los apremios del art. 96 del Código Tributario.....	20
4.2 Constitucionalidad de los apremios por deudas tributarias.....	22
CAPITULO V	
LA ACCION O RECURSO DE INAPLICABILIDAD .....	29
5.1 Ante premio solicitado por el Servicio de Impuestos Internos .....	29
5.2 Ante premio solicitado por Servicio de Tesorerías .....	29

## CAPITULO VI

EXPOSICIÓN DE UN DE UN CASO CONCRETO DE UN RECURSO DE INAPLICABILIDAD POR INCONSTITUCIONALIDAD .....	34
6.1 Antecedentes .....	34
6.2 Argumentos invocados para el rechazo del recurso .....	35
6.3 Argumentos entregados para acoger el recurso .....	36
CONCLUSIONES .....	38
BIBLIOGRAFÍA .....	39

## INTRODUCCIÓN

El presente trabajo tiene por objeto, revisar los apremios el procedimiento por el cual ellos se verifican conforme el Código Tributario Chileno, y en particular los apremios por deudas tributarias, que se materializan en la privación de la libertad por un período de tiempo, renovable, y analizar si en su texto literal y en su aplicación práctica pudiesen vulnerar las garantías esenciales establecidas en el ordenamiento Constitucional vigente, incluidas las normas sobre derechos humanos contenidas en Tratados vigentes en Chile, normativa que se hace aplicable conforme Art. 5 de la Carta Fundamental. En ese contexto, se repasan los principios o garantías Constitucionales Tributarias, y las acciones, derechos o recursos con que cuenta el contribuyente para que se haga efectivo el respeto a dichos principios. Dentro de las acciones, especial mención merece la acción de inaplicabilidad por Inconstitucionalidad, por su particularísima virtud de ser aplicable respecto de una norma que siendo Constitucional en lo formal, al invocarse en una causa vigente en un Tribunal Ordinario o Especial, en el caso concreto se puede tornar inconstitucional.

Se analizan el procedimiento de los apremios por deudas tributarias con relación a las garantías esenciales de las personas, y como aquéllas, en su actual texto, y con su actual basamento y procedimiento resultan o no acordes con la preceptiva Constitucional. Se hace mención en este sentido, de los diversos argumentos existentes en uno u otro sentido provenientes principalmente del Tribunal Constitucional.

Finalmente, se analiza un caso concreto que conoció y resolvió este Tribunal Constitucional, (Causa rol 1006-2007), entregando al lector una reseña de los fundamentos que allí se vertieron.

## CAPITULO I

### NORMAS, PRINCIPIOS Y ACCIONES CONSTITUCIONALES EN EL ORDEN TRIBUTARIO.-

1.1 Normas del Derecho Internacional. Para efectos de la materia a tratar es relevante recordar que por aplicación del Art.5 de la Constitución Política de la República, se comprenden dentro de los derechos o garantías constitucionales aquellos derechos garantizados por tratados internacionales ratificados por Chile y que se encuentren vigentes.<sup>1</sup>

A su turno en nuestro país, el artículo 54 de la Constitución regula el procedimiento de incorporación de los tratados (como adquieren validez legal en nuestro ordenamiento jurídico)<sup>2</sup>

---

<sup>1</sup> Art. 5° inciso segundo de la Constitución Política de la República de Chile: “El ejercicio de la soberanía reconoce como limitación el respeto de los derechos esenciales que emanan de la naturaleza humana. Es deber de los órganos del Estado respetar y promover tales derechos, garantizados por esta Constitución, así como por los tratados internacionales ratificados por Chile y que se encuentren vigentes.-

<sup>2</sup> Artículo 54 de la Constitución Política de la República de Chile: Son atribuciones del Congreso: 1) Aprobar o desechar los tratados internacionales que le presentare el Presidente de la República antes de su ratificación. La aprobación de un tratado requerirá, en cada Cámara, de los quórum que corresponda, en conformidad al artículo 66, y se someterá, en lo pertinente, a los trámites de una ley. El Presidente de la República informará al Congreso sobre el contenido y el alcance del tratado, así como de las reservas que pretenda confirmar o formularle. El Congreso podrá sugerir la formulación de reservas y declaraciones interpretativas a un tratado internacional, en el curso del trámite de su aprobación, siempre que ellas procedan de conformidad a lo previsto en el propio tratado o en las normas generales de derecho internacional. Las medidas que el Presidente de la República adopte o los acuerdos que celebre para el cumplimiento de un tratado en vigor no requerirán de nueva aprobación del Congreso, a menos que se trate de materias propias de ley. No requerirán de aprobación del Congreso los tratados celebrados por el Presidente de la República en el ejercicio de su potestad reglamentaria. Las disposiciones de un tratado sólo podrán ser derogadas, modificadas o suspendidas en la forma prevista en los propios tratados o de acuerdo a las normas generales de derecho internacional. Corresponde al Presidente de la República la facultad exclusiva para denunciar un tratado o retirarse de él, para lo cual pedirá la opinión de ambas Cámaras del Congreso, en el caso de tratados que hayan sido aprobados por éste. Una vez que la denuncia o el retiro produzca sus efectos en conformidad a lo establecido en el tratado internacional, éste dejará de tener efecto en el orden jurídico chileno. En el caso de la denuncia o el retiro de un tratado que fue aprobado por el Congreso, el Presidente de la República deberá informar de ello a éste dentro de los quince días de efectuada la denuncia o el retiro.

El retiro de una reserva que haya formulado el Presidente de la República y que tuvo en consideración el Congreso Nacional al momento de aprobar un tratado, requerirá previo acuerdo de éste, de conformidad a lo establecido en la ley orgánica constitucional respectiva. El Congreso Nacional deberá pronunciarse dentro del plazo de treinta días contados desde la recepción del oficio en que se solicita el acuerdo pertinente. Si no se pronunciare dentro de este término, se tendrá por aprobado el retiro de la reserva. De conformidad a lo establecido en la ley, deberá darse debida publicidad a hechos que digan relación con el tratado internacional, tales como su entrada en vigor, la formulación y retiro de reservas, las declaraciones interpretativas, las objeciones a una reserva y su retiro, la denuncia del tratado, el retiro, la suspensión, la terminación y la nulidad del mismo. En el mismo acuerdo aprobatorio de un tratado podrá el Congreso autorizar al Presidente de la República a fin de que, durante la vigencia de aquél, dicte las disposiciones con fuerza de ley que

Lo anterior trae importantes consecuencias para respaldar una posición pro-contribuyente deudor de obligaciones tributarias cuyo único origen es una ficción legal (caso del IVA chileno) Ello más allá de la discusión del rango que los tratados incorporados por esta preceptiva tengan en el ordenamiento Chileno, ya que lo que no se discute es que, una vez incorporados los tratados internacionales, se agregan al rango constitucional los derechos y obligaciones establecidos en dichos tratados, lo que hace imperativa su aplicación: V.gr. Pacto internacional de Derechos Civiles y Políticos de 1966, promulgado por Decreto 778, publicado en el Diario oficial de fecha 29 de Abril de 1989; Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales de 1966, promulgado por Decreto 326, DO. 27 de Mayo de 1989, y Convención Americana sobre Derechos humanos o "Pacto de San José de Costa Rica", promulgado por Decreto 873, D.OF. 5 de Enero de 1991.-

1.2 Normas y Principios en la Constitución Política.- A su turno, y además de las normas internacionales señaladas, en la norma tributaria Chilena encontramos que por mandato Constitucional se deben respetar en el sistema tributario, los siguientes principios:

### 1.2.1 Principio de legalidad.

Conforme a este principio, no puede establecerse ningún tributo o carga impositiva sino por medio de una ley. Se sostiene que no hay tributo sin ley (*nullum tributum sine lege*), lo cual significa que no puede existir un tributo sin una ley dictada previamente y que lo establezca en forma expresa. El fundamento de este principio se encuentra en la necesidad de proteger el derecho de propiedad de los contribuyentes y el consagrar un grado mínimo de seguridad jurídica. Sobre este principio, podemos citar el fallo recaído en la causa Rol 681/2007 del Tribunal Constitucional: considerando VIGÉSIMO CUARTO<sup>3</sup>. Y además, relacionado con la norma tributaria, la reiterada jurisprudencia relacionada con las

---

estime necesarias para su cabal cumplimiento, siendo en tal caso aplicable lo dispuesto en los incisos segundo y siguientes del artículo 64.-)

<sup>3</sup>Rol 681-2007. Tribunal Constitucional: considerando VIGÉSIMO CUARTO Que, en este mismo orden de consideraciones, el artículo 116 del Código Tributario vulnera, asimismo, en su esencia, el artículo 7° de la Constitución, que precisa los requisitos indispensables para la validez y sujeción a derecho en la actuación de todo órgano del Estado, esto es, de todo ente unipersonal o colegiado cuya voluntad se imputa o atribuye a éste. Así, de conformidad con el inciso primero de esa norma, los órganos del Estado actúan válidamente "previa investidura regular de sus integrantes, dentro de su competencia y en la forma que prescriba la ley." De allí que el inciso segundo de esa norma sea categórico en señalar que "ninguna magistratura, ninguna persona ni grupo de personas pueden atribuirse, ni aun a pretexto de circunstancias extraordinarias, otra autoridad o derechos que los que expresamente se les hayan conferido en virtud de la Constitución o las leyes." La prohibición recordada, que configura el más cardinal de los principios del derecho público chileno, resulta confirmada con la prohibición que se impone al propio legislador, en el artículo 64 de la Carta Fundamental, en orden a autorizar al Presidente de la República para dictar legislación delegada en materias que deban ser objeto de leyes orgánicas constitucionales, como es el caso de aquellas que se refieren a la organización y atribuciones de los tribunales, tal y como ordena el artículo 77, inciso primero, de la misma Constitución. En la situación que se analiza, la forma de constituir un tribunal que resuelva conflictos tributarios es a través de un mandato conferido por la propia ley y no puede ser sustituida por un mero acto administrativo, tal como se explicará en el considerando siguiente. Así, la dictación de una resolución exenta a través de la cual el Director Regional del Servicio de Impuestos Internos materializa la delegación de sus facultades jurisdiccionales en un funcionario público que no tiene el carácter de juez, no se ajusta a la forma prescrita por la propia Constitución para designar a sus jueces

exenciones del impuesto territorial, por ejemplo, recientemente, en el fallo recaído en la causa rol 3033-2016<sup>4</sup>, que declara inaplicable las expresiones "y establecidos en virtud del Reglamento que para estos efectos fije el Ministerio de Educación y el Instituto Nacional del Deporte", a que alude el artículo 2° de la Ley N° 20.033, modificatoria del Cuadro Anexo N° 1 de la Ley de Impuesto Territorial N° 17.235, párrafo I, exención del 100%, letra b), número 3."

Este principio de Legalidad admite dos posiciones:

- a) Que basta para cumplir con este principio, que la ley precise los elementos fundamentales de la obligación tributaria, tales como los sujetos y el hecho imponible, pudiendo los demás elementos ser integrados incluso por la administración, tales como la tasa, la base imponible, las exenciones; y
- b) Que la ley no sólo debe establecer los sujetos y el hecho imponible, sino que debe además fijar la tasa, la base imponible, las exenciones, infracciones y los procedimientos. La doctrina de la reserva legal amplia es la opinión mayoritaria en nuestro país.

La garantía de legalidad se encuentra consagrada en nuestra Constitución Política de la República de 1980 en las siguientes disposiciones

- Art.7: Los órganos del Estado actúan válidamente previa investidura regular de sus integrantes, dentro de su competencia y en la forma que prescriba la ley. Ninguna magistratura, ninguna persona ni grupo de personas pueden atribuirse, ni aún a pretexto de circunstancias extraordinarias, otra autoridad o derechos que los que expresamente se les

---

<sup>4</sup> Rol 3033-2016 Tribunal Constitucional "V. Inaplicabilidad del artículo 2°, de la Ley N° 20.033, de 2005. DECIMOSEXTO: Que, analizado el caso concreto que da lugar estos autos, es posible arribar a la misma conclusión que sostuvo esta Magistratura en las sentencias roles N°s 718, 759, 773 y 1234, previamente citadas. En efecto, en dichas oportunidades se declaró que la norma impugnada no se ajustaba al principio de reserva legal toda vez que, revisada la historia fidedigna del establecimiento del precepto, "el legislador no ha establecido parámetros objetivos y precisos a los que deba sujetarse la autoridad administrativa para la concurrencia de la situación de exención del impuesto territorial" (STC Rol N° 718, c. 85). Agregando, que la disposición impugnada prescribe que "los referidos convenios serán "establecidos en virtud del Reglamento" que al respecto dicte la autoridad administrativa, lo que supone -en el hecho- que las condiciones para poder gozar de la exención estarán fijadas en una norma infralegal, lo que contraviene lo dispuesto en los artículos 19 N220, 63 y 65 de la Constitución Política de la República" (STC Rol N° 718, c. 86). Concluyó esta Magistratura que "el precepto legal que se impugna contiene una remisión normativa pura y simple a la potestad reglamentaria de ejecución, sin señalamiento de pauta alguna a la que deba sujetarse la autoridad administrativa, lo que repugna al principio de legalidad tributaria Así, al tenor del precepto legal que se cuestiona, será el Reglamento el que establecerá -por sí y ante sí- las condiciones y características que deban reunir los convenios que corresponda suscribir a los recintos deportivos particulares para que en definitiva puedan gozar de la exención del pago del impuesto territorial, limitándose a indicar exclusivamente que el sujeto beneficiario del uso gratuito de las instalaciones será un colegio municipalizado o, en su caso, un particular subvencionado." (STC Rol N° 718, c. 88); DECIMOSÉPTIMO: Que, haciendo un análisis concreto del conflicto de constitucionalidad sometido a la decisión de esta Magistratura, es posible concluir que, en efecto, la aplicación de la parte impugnada del artículo 2°, de la Ley N° 20.033, de 2005, en la gestión pendiente que conoce actualmente el Tribunal Tributario y Aduanero de la Región del Libertador Bernardo O'Higgins, 12 resulta contraria a la Constitución, específicamente al principio de legalidad tributaria consagrado en el artículo 19 N° 20°, así como también, en los numerales 2° y 22° del mismo artículo 19, en el artículo 63 N° 14, artículo 65, inciso 4°, N° 1, y artículos 6° y 7°, todos de la Constitución Política de la República.

hayan conferido en virtud de la Constitución o las leyes. Todo acto en contravención a este artículo es nulo y originará las responsabilidades y sanciones que la ley señale.

- Art.19 N° 20: La igual repartición de los tributos en proporción a las rentas o en la progresión o forma que fije la ley, y la igual repartición de las demás cargas pública. En ningún caso la ley podrá establecer tributos manifiestamente desproporcionados o injustos.... (Importa también la igualdad ante la ley y la proporcionalidad de los tributos)

- Art.60 Sólo son materia de ley: N°14 Las demás que la Constitución señale como leyes de iniciativa exclusiva del Presidente de la República.

- Art.62 Las leyes pueden tener origen en la Cámara de Diputados o en el Senado. .... Corresponderá asimismo, al Presidente de la República la iniciativa exclusiva para: ... "10) Imponer, suprimir, reducir o condonar tributos de cualquier clase o naturaleza, establecer exenciones o modificar las existentes, y determinar su forma, proporcionalidad o progresión."

De la transcripción de las normas citadas se puede concluir que sólo una ley puede imponer tributos, que esta ley sólo puede tener origen en la Cámara de Diputados pero por iniciativa exclusiva del Presidente de la República.

#### 1.2.2 Principio o garantía de la proporcionalidad.

El Art.19 N° 20 en su inciso segundo establece que "en ningún caso, la ley podrá establecer tributos manifiestamente desproporcionados o injustos".

La proporcionalidad así consagrada implica que la carga tributaria que afecta a cada contribuyente debe ser adecuada y razonable, no excediendo de lo razonable. Se trata de asegurar que los tributos no sean expropiatorios. Sobre el principio de la proporcionalidad ha existido todo un desarrollo jurisprudencial al nivel del Tribunal Constitucional.<sup>5</sup>

Al revisar a su turno el fallo recaído en la causa rol 1518-2009 del Tribunal Constitucional, encontramos que en su Capítulo V de las consideraciones para acoger la acción impetrada

---

<sup>5</sup> Enrique Navarro Beltrán, en la publicación electrónica de "El Mercurio Legal", 13-10-2016, <http://www.elmercurio.com/Legal/Noticias/Análisis-Juridico/2016/10/13/Proporcionalidad-y-jurisprudencia-del-TC.aspx> donde analiza además la relevancia del fallo recaído en la causa Rol 2922/2015: "Tal como lo señala el TC, el principio de proporcionalidad, especialmente en materia de sanciones o penas, supone una *"relación de equilibrio entre el castigo impuesto y la conducta imputada, que desde el campo penal se extiende como garantía a todo el orden punitivo estatal"*, lo cual viene 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 en un procedimiento justo y racional consagrado en el artículo 19, N°3 (Roles N°s 1518/2009, 1584/2009 y 2022/2011" En su conclusión este fallo, refiriéndose a la aplicación de una norma legal, en un caso concreto, produce efectos contrarios al principio de proporcionalidad: el texto destacado en su artículo por el profesor Navarro reza: *"su materialización fáctica no se sustenta sobre la base de criterios de razonabilidad (objetivos y ponderados) que permitan determinar por qué se ha impuesto una determinada sanción, e incluso, por qué un porcentaje específico y no otro". La disposición legal impugnada impone de esta manera "una potestad discrecional arbitraria que no se compadece con las exigencias mínimas de un Estado de Derecho, que permitan fundamentar la decisión y, luego de una detallada subsunción de los hechos al derecho, señalar de manera lógica y precisa cuál es la razón del quantum de la sanción, cumpliendo así con los presupuestos de un debido proceso administrativo"*. Finalmente, entre otros, cita dos fallos que guardan mucha relación con el tema que nos ocupa, a saber, uno en que : "se ha estimado como desproporcionado el interés moratorio del 1,5% mensual establecido en el artículo 53 del Código Tributario, desde que se obliga a pagar una suma que a todas luces se presenta como injusta y abusiva (Rol 1951/2011)". Dos: "una multa sanitaria que puede derivar en prisión, conforme al artículo 169 del Código Sanitario, también infringe la proporcionalidad, al no guardar relación con la gravedad de las faltas (Rol 1518/2009).-

textualmente se expone: “V. FALTA DE PROPORCIONALIDAD DE LA PENA. VIGESIMOCTAVO: Que el derecho a un procedimiento justo y racional no sólo trasunta aspectos adjetivos o formales, de señalada trascendencia como el acceso a la justicia de manera efectiva y eficaz, sino que también comprende elementos sustantivos de significativa connotación material (rol N° 437, considerando 14º), como es -entre otras dimensiones- garantizar la proporcionalidad de las medidas adoptadas en su virtud. Esto es, en los procesos punitivos, que exista una relación de equilibrio entre la sanción impuesta y la conducta imputada; VIGESIMONOVENO: Que no resguarda ni promueve dicha finalidad el reparado artículo 169, toda vez que por vía administrativa y sin ninguna cautela judicial previa, aun obviando que a su respecto puede existir una gestión jurisdiccional pendiente, permite consolidar irremediamente una pena privativa de libertad, hasta por hechos -agregase ahora- de ínfima magnitud y en los que puede no haber mediado ni siquiera culpa del infractor; TRIGÉSIMO: Que, en efecto, la norma objetada convierte administrativa e indiscriminadamente en prisión cualquiera multa, impaga por no estar ejecutoriada, sin atender a la circunstancia de que ésta debió modularse, antes, en relación con la naturaleza o entidad de la falta cometida. Si las multas sanitarias aun por hechos leves o menores pueden derivar en prisión, entonces ello implica desvirtuar todo el procedimiento seguido con antelación, tendiente, como se dijo, a garantizar que las decisiones de la autoridad se ciñan estrictamente al principio de proporcionalidad, de modo que las sanciones administrativas aplicadas se correspondan con la gravedad de las faltas cometidas y la responsabilidad de los infractores en ellas; TRIGESIMOPRIMERO: Que no levanta este reproche el que esa prisión guarde alguna correlación con el monto de la multa, puesto que el énfasis con que la Carta asegura especialmente la libertad personal, en sus artículos 1º, inciso primero, y 19, N° 7º, letra b), incluso durante los estados de excepción constitucional, lleva a sostener que toda privación de ella, en forma de pena de prisión, es materia de reserva judicial exclusiva, como ya se ha señalado. Así, incluso, acontece en el caso más afín con el artículo 169 que puede encontrarse en la legislación nacional (Ley N° 18.755, artículo 20); TRIGESIMOSEGUNDO: Que tampoco avalan este excesivo rigor con que puede actuar el Instituto de Salud Pública, los altos bienes jurídicos que le incumbe resguardar, como son la vida y la salud de la población. Porque, 23 aparte de que – aparentemente- las infracciones cometidas en la especie no revestirían tan acusada gravedad, al extremo de justificar una prisión, es lo cierto que la aplicación del artículo 169 no constituye el medio único y necesario para obtener ese fin, desde que la autoridad sanitaria siempre cuenta con la posibilidad de denunciar a la justicia del crimen aquellos delitos contra la salud pública que pueda detectar en el ejercicio de sus funciones. Especialmente si se configuran los hechos tipificados en los artículos 313 d, 314 y 317 del Código Penal;

Que el principio de proporcionalidad citado por el requerimiento como infringido en esta disposición legal, se ha tornado relevante en materia de resguardo de los derechos fundamentales. La doctrina española ha referido que un acto o ley puede reputarse proporcional, y por ende válido, si copulativamente se cumplen tres condiciones: 1º) que la intervención de la autoridad sea adecuada para alcanzar el fin que se propone; 2º) que sea necesaria y no tenga una alternativa menos gravosa para el interesado, y 3º) que no sea un sacrificio excesivo del derecho o interés sobre el que se produce la intervención. El principio de proporcionalidad es uno de los estándares normativos empleados por la jurisdicción constitucional para determinar la validez de una interferencia en el ejercicio legítimo de un derecho fundamental, en virtud del cual se examina la idoneidad, necesidad y proporcionalidad estricta de la medida que interfiere con el derecho. Se le denomina

también “principio de máxima razonabilidad”<sup>6</sup> Finalmente, y más recientemente tenemos al respecto lo resuelto por esta magistratura en la causa Rol 2791-2015<sup>7</sup>, que agrega más elementos de juicio sobre este principio

### 1.2.3) Principio de la Igualdad ante la Ley

En materia tributaria no sólo puede reducirse a una igualdad numérica, sino que debe necesariamente ser entendida como el deber de asegurar el mismo tratamiento a todos los que se encuentran en situaciones análogas, lo cual permite la formación de categorías conforme a criterios razonables. Este principio involucra un concepto de equidad vertical, por el cual cada contribuyente debe ser sujeto de una carga impositiva acorde a su capacidad económica; y un elemento además de equidad horizontal, por el cual los individuos de cada uno de los grupos que representan distintos niveles de capacidad contributiva deben ser tratados en igualdad de condiciones en relación con los demás individuos del mismo grupo.-

La Constitución Política de la República contempla esta garantía en el Art.19 n°2 y en el n°20. N°2°, La igualdad ante la ley. Ni la ley ni autoridad alguna podrán establecer diferencias arbitrarias. N°20, La igual repartición de los tributos, que es una especie del genero de igualdad ante la ley consagrado en el n°2 del mismo Art.19. Se sostiene por parte de la doctrina que la noción de igualdad dominante en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional, desde sus inicios y hasta nuestros días, es la aristotélica o tradicional, que

---

<sup>6</sup> Causa rol 1518-2009 del Tribunal Constitucional

<sup>7</sup> Causa Rol 2791-2015 Tribunal Constitucional, considerando DECIMOCTAVO: Que el principio de proporcionalidad citado por el requerimiento como infringido en esta disposición legal, se ha tornado relevante en materia de resguardo de los derechos fundamentales. La doctrina española ha referido que un acto o ley puede reputarse proporcional, y por ende válido, si copulativamente se cumplen tres condiciones: 1°) que la intervención de la autoridad sea adecuada para alcanzar el fin que se propone; 2°) que sea necesaria y no tenga una alternativa menos gravosa para el interesado, y 3°) que no sea un sacrificio excesivo del derecho o interés sobre el que se produce la intervención. El principio de proporcionalidad es uno de los estándares normativos empleados por la jurisdicción constitucional para determinar la validez de una interferencia en el ejercicio legítimo de un derecho fundamental, en virtud del cual se examina la idoneidad, necesidad y proporcionalidad estricta de la medida que interfiere con el derecho. Se le denomina también “principio de máxima razonabilidad”; DECIMONOVENO: Que, atendida la parte final del precepto legal impugnado en cuanto a que la restricción de libertad al adolescente se practique en el término más próximo posible al horario de audiencias del tribunal de familia, no existe para esta Magistratura vulneración al principio de proporcionalidad que denuncia el requerimiento y, por consiguiente, su aplicación no produce efectos contrarios a la Carta Fundamental en los términos referidos al señalado principio. Esto, teniendo en consideración que no resulta pertinente invocar la afectación del ya citado principio de proporcionalidad, puesto que la Ley N° 20.084, en su Título II, sobre procedimiento, establece el artículo 27, cuyas normas resultan concordantes con la Convención sobre los Derechos del Niño: artículos 12 N°2, 37 (d), 40 N°2 (b) i, ii, iii, iv, v, vi, vii; Reglas de Beijing: artículos 2.1, 7.1, 10.1, 15.1 y 2, 20.1;

ordena tratar igual a los iguales y desigual a los desiguales.<sup>8</sup> Viene al caso citar, por ejemplo, lo expresado en causa rol 1273-2008 de dicho Tribunal<sup>9</sup>

---

<sup>8</sup> José Manuel Díaz de Valdés J Revista Ius et Praxis, Universidad de Talca - Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales ¿Qué Clase de Igualdad Reconoce el Tribunal Constitucional?. Año 21, N° 2 2015, pp. 317 - 372 : “La igualdad material o fáctica aparece rara vez explícitamente en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional. Existen indicios de aquella en ocasionales invocaciones a la situación concreta de las partes, o cuando se consideran ciertos hechos como elementos de juicio para determinar la razonabilidad de una diferencia.”

<sup>9</sup> Causa Rol 1273-2008.- Tribunal Constitucional. 3. LA GARANTÍA DE IGUALDAD ANTE LA LEY. QUINCUGESIMOPRIMERO. Que la primera garantía que se invoca en el libelo como eventualmente violentada por la aplicación del artículo 38 ter impugnado, es la asegurada para todas las personas en el número 2º del artículo 19 de la Ley Fundamental: la igualdad ante la ley; QUINCUGESIMOSEGUNDO. Que la igualdad ante la ley es un principio antiguo de la tradición constitucional, pues da cuenta de una de las condiciones esenciales de la persona, en cuya dignidad debe descansar la existencia de todo ordenamiento jurídico. Por otra parte, desde las primeras obras filosófico-jurídicas clásicas la noción de igualdad estuvo vinculada a la justicia, sumándose las complejidades de ambas dimensiones. Por ello es que la formulación con que la igualdad se consagra en los textos constitucionales es tan simple como compleja es la interpretación de su significado y de sus consecuencias jurídicas, tanto teóricas como prácticas; QUINCUGESIMOTERCERO. Que la mencionada doble dimensión de la igualdad se ha manifestado en las contradicciones que las más reputadas democracias han exhibido durante décadas entre la claridad del texto constitucional y la realidad de la legalidad y de la jurisprudencia, sólo explicables por las restricciones jurídicas que sufrían grupos de la sociedad a partir de las valoraciones de cada cultura, o simplemente de las necesidades económicas. Como bien lo recuerda un juez actual del Tribunal Constitucional Federal alemán, es hoy difícil de entender “cómo podría conciliarse la maravillosa concepción que los griegos tenían sobre el ser humano con su ausencia de problemas para el trato inhumano de bárbaros y esclavos, o la compatibilidad de la extraordinaria Constitución norteamericana con la sociedad esclavista en el Sur o el mantenimiento de la prohibición del voto femenino en todas las denominadas democracias hasta avanzado el siglo veinte.” (Udo di Fabio: Die Kultur der Freiheit (La cultura de la libertad), C.H.Beck, München, 2005, p. 102); QUINCUGESIMOCUARTO. Que la redacción de la igualdad ante la ley en la Constitución chilena transcrita, siguió, en gran parte, la tradición de los textos constitucionales chilenos, incluyendo algunas referencias textuales del número 1º del artículo 10 de la Carta de 1925. Sin embargo, el texto constitucional hoy vigente contiene dos acápites destinados a precisar el entendimiento de la igualdad ante la ley y que revisten una importancia decisiva para la resolución del asunto de autos por parte de esta Magistratura: a) La consagración de la igualdad ante la ley de hombres y mujeres, y b) La prohibición a la ley y a la autoridad de establecer diferencias arbitrarias; QUINCUGESIMOQUINTO. Que la jurisprudencia chilena ha trazado una línea interpretativa uniforme sobre la igualdad, aun cuando no original por lo extendido de los razonamientos habituales sobre la materia en la jurisprudencia y la legislación comparadas, como se señalará en los considerandos siguientes de esta sentencia. La fórmula mencionada encuentra su expresión en dos sentencias, dictadas casi simultáneamente por el Tribunal Constitucional y por la Corte Suprema en abril y julio de 1985, respectivamente. En efecto, en la sentencia Rol N° 28, considerando cuarto, el Tribunal Constitucional señaló: “La igualdad ante la ley consiste en que las normas jurídicas deben ser iguales para todas las personas que se encuentren en las mismas circunstancias y, consecuentemente, diversas para aquellas que se encuentren en situaciones diferentes”. A su vez, la Corte Suprema en fallo publicado en la Revista de Derecho y Jurisprudencia, Tomo LXXXII, 2ª parte, sección 5ª, p. 183, declaró: “El principio de isonomía exige que sean tratadas de igual modo las situaciones iguales y de manera distinta las desiguales” (véase esta referencia y la anterior en el Tratado de Derecho Constitucional de Alejandro Silva Bascañán, Tomo XI, Editorial Jurídica de Chile, 2006, p. 108); QUINCUGESIMOSEXTO. Que, más recientemente, el Tribunal Constitucional ha reproducido esta línea argumental en el fallo recaído en la causa Rol N° 787, de 18 de diciembre de 2007, en su considerando decimotercero, refiriéndose a un estudio de Miguel Ángel Fernández

#### 1.2.4 Principio de Protección a la Propiedad Privada.

El respeto a la propiedad privada se encuentra consagrado en el Art.19 n°20, n°24 y n°26 de la Constitución Política de la República, y por ella resulta indudable que la tributación o los sistemas impositivos no pueden atropellar el derecho de propiedad. El N° 20 se refiere a la igual repartición de los tributos. En ningún caso la ley podrá establecer tributos manifiestamente desproporcionados o injustos. El N°24 se refiere al Derecho de propiedad en sus diversas especies sobre toda clase de bienes corporales o incorporales. Nadie puede, en caso alguno, ser privado de su propiedad, del bien sobre que recae o de algunos de los atributos o facultades esenciales del dominio, sino en virtud de ley general o especial.... El N°26 se refiere a la seguridad de que los preceptos legales que por mandato de la Constitución regulen o complementen las garantías que ésta establece o que las limiten en los casos en que ella lo autoriza, no podrán afectar los derechos en su esencia, ni imponer condiciones, tributos, o requisitos, que impidan su libre ejercicio.-

No cabe duda que el tributo constituye una limitación clara al ejercicio del derecho de propiedad. La Constitución autoriza la afectación de la propiedad al permitir la existencia de impuestos que la graven, sin embargo, prohíbe la afectación del derecho en su esencia, es decir, los impuestos no pueden salvo circunstancias extraordinarias tener el carácter de confiscatorios.

El principio de respeto a la propiedad privada se manifiesta también en la consagración de la irretroactividad de la ley tributaria consagrada en el Art.3 del Código Tributario y Art. 9 del Código Civil. Este derecho de propiedad está fuertemente protegido a nivel Constitucional por ser uno de los pilares en que se sustenta el sistema democrático chileno. De aquí surge la idea por ejemplo, de que los tributos por regla general no pueden ser ni confiscatorios ni expropiatorios.-

1.3 Asimismo también encontramos en el ordenamiento jurídico vigente las siguientes acciones Constitucionales:

##### 1.3.1 Control de legalidad por el Tribunal Constitucional.

Este órgano se encuentra establecido en el Art.81 de la Constitución Política de la República y puede solicitar su resolución tanto la Cámara de Diputados como el Senado.

El Tribunal Constitucional emite su dictamen con efectos generales y en contra de sus resoluciones no procede recurso alguno (Art.83 PCE.)

##### 1.3.2 Recurso o Acción de Inaplicabilidad por Inconstitucionalidad.

---

González, quien, tomando algunos fallos atinentes a la igualdad, señala: "Volviendo a confirmar, finalmente, que no hay infracción del principio de igualdad cuando todos los sujetos que se encuentran en la misma situación son tratados de manera idéntica por el ordenamiento jurídico, esto es, haciendo simétricos los principios de igualdad y generalidad, aunque esta última supone respeto por la primera cuando el tratamiento general no goza de razonabilidad";

Por la importancia que el suscrito le da a este aspecto del presente trabajo, es que se hace la presente reseña tomada del trabajo de la profesora Marisol Peña Torres, titulado Inaplicabilidad Por Inconstitucionalidad.<sup>10</sup>

En la Constitución de 1925 se introduce, por primera vez, la acción de inaplicabilidad, como expresión de un control concreto y posterior de constitucionalidad de la ley, radicada en la Corte Suprema de Justicia.

Por su parte, por reforma constitucional de 1943, se crea la Contraloría General de la República encargada de efectuar el control de legalidad de los actos de la Administración, el que, sin duda, involucraba el ajuste final de los mismos a la Carta Fundamental. En fin, por reforma constitucional de 1970, se instituye el Tribunal Constitucional encargado, básicamente, del control preventivo de la constitucionalidad de la ley y de los tratados internacionales como del control represivo de los decretos con fuerza de ley y de normas propias de la potestad reglamentaria.

La Constitución de 1980, entretanto, mantiene la dualidad de órganos encargados del control de la constitucionalidad de la ley: la Corte Suprema a cargo del control posterior y el Tribunal Constitucional como responsable del control preventivo. Pese a estos indiscutibles avances en orden a limitar la tesis de la soberanía infalible del legislador, el sistema de control de constitucionalidad vigente, al año 2000, presentaba algunos problemas que, con ocasión de la reforma se trató de superar y que fueron expuestos en el respectivo debate parlamentario:

- Durante la práctica de la acción de inaplicabilidad radicada en la Corte Suprema, ésta se negó sistemáticamente a resolver vicios de inconstitucionalidad de forma de la ley fundándose en que ese órgano no podía entrometerse en las labores propias de otro poder del Estado.
- La Corte Suprema eludió, asimismo, controlar la constitucionalidad de las denominadas “leyes preconstitucionales” sosteniendo que si la norma impugnada era anterior a la Constitución, se estaba frente a un problema de derogación de la ley, propio de los jueces de fondo, mas no de inaplicabilidad por inconstitucionalidad.
- La existencia de un doble sistema de control de constitucionalidad de la ley tendía a producir jurisprudencia contradictoria, lo que hacía necesario concentrar la defensa del principio de supremacía constitucional en un solo organismo.
- La falta de un mecanismo para controlar la constitucionalidad de los autos acordados que dictan la Corte Suprema, las Cortes de Apelaciones y el Tribunal Calificador de Elecciones. Fue así como, sobre la base del diagnóstico realizado en el curso del debate parlamentario sobre la reforma a la Carta Fundamental se introdujeron las siguientes modificaciones al Tribunal Constitucional:
  - Se amplió el número sus integrantes de 7 a 10 a fin de abordar debidamente sus nuevas competencias.
  - Se confió a la ley orgánica constitucional del mismo Tribunal la regulación de su organización, funcionamiento, planta y estatuto de su personal además de su régimen de remuneraciones. Asimismo se le entregó la regulación de los procedimientos a seguir ante el mismo.

---

<sup>10</sup> MARISOL PEÑA TORRES, Inaplicabilidad por Inconstitucionalidad,, Estudios Constitucionales, Revista Semestral del Centro de Estudios Constitucionales, Universidad de Talca, Facultad de Ciencias Jurídicas. 2006.-

- Se traspasó al Tribunal el conocimiento y fallo de los recursos de inaplicabilidad por inconstitucionalidad de la ley para cuyo efecto se requiere el voto de la mayoría de sus miembros en ejercicio.
- Se confió al Tribunal la posibilidad de declarar inconstitucional, con efectos generales, un precepto legal que previamente haya sido declarado inaplicable por una mayoría de los cuatro quintos de sus integrantes en ejercicio. El efecto propio de esta declaración de inconstitucionalidad es que el precepto legal queda definitivamente expulsado del ordenamiento jurídico desde la publicación en el Diario Oficial de la sentencia respectiva.
- Se facultó al Tribunal para declarar la inconstitucionalidad de autos acordados dictados por la Corte Suprema, las Cortes de Apelaciones y el Tribunal Calificador de Elecciones.
- Se amplió el control preventivo obligatorio de constitucionalidad a las normas de un tratado que versen sobre materias de ley orgánica constitucional.
- Se unificó, en una sola disposición constitucional, la competencia del Tribunal para examinar la constitucionalidad de los decretos supremos que dicta el Presidente de la República, ya sea en ejercicio de la potestad reglamentaria autónoma o de la de ejecución.

Producto de este cambio ya a poco de andar, la acción de inaplicabilidad por causa de inconstitucionalidad concentraba el grueso de la actividad jurisdiccional del Tribunal. Y tanto o más importante aún, la inaplicabilidad, por ser un tipo de control concreto, hizo posible que por primera vez llegaran al Tribunal casos que involucran a personas ‘de carne y hueso’, con todo lo que ello conlleva, tanto por el drama humano mismo, como por el interés que los diversos temas despiertan en el ciudadano común, temas que son difundidos y seguidos en los medios de comunicación masiva. Ello, en contraste con el trabajo limitado a las tradicionales labores de control abstracto, en que se produce un mero cotejo entre normas abstractas.- (Ley vs Constitución) sin referencia a un drama humano concreto.-

Se agrega a la defensa de la supremacía Constitucional que ha hecho el Tribunal, la buena acogida que ha tenido de la doctrina que defiende la existencia del denominado ‘bloque de constitucionalidad’ en su jurisprudencia. Hasta el 2005 se declaraba que ellos no tenían rango constitucional. Esta posición, cambió radicalmente con el ‘nuevo’ Tribunal, ya que poco después de instalado, comenzó a afirmar la noción de que el Derecho Internacional de los Derechos Humanos forma parte de un ‘bloque de constitucionalidad’ junto a la propia Constitución. Por lo que de ahí en más, el camino se hace más expedito a la hora de invocar este tipo de normas, (en particular, en el caso que más adelante nos ocupa, el denominado “Pacto de San José de Costa Rica”).

En resumen, conforme lo dicho, se tiene que las principales características de la actual acción de inaplicabilidad, en función de la jurisprudencia sentada por el Tribunal Constitucional son:

1. Mantiene su carácter de acción constitucional, ya que está instituida directamente por la Carta Fundamental;

2. Hoy representa una modalidad de control concreto de la constitucionalidad de la ley, en el cual resulta relevante la consideración del asunto particular en que la norma tiene aplicación. En efecto, se trata de resolver, por la mayoría de sus miembros en ejercicio, la inaplicabilidad de un precepto legal cuya aplicación en cualquier gestión que se siga ante un tribunal ordinario o especial, resulte contraria a la Constitución.

Se concluye entonces que el Tribunal Constitucional, al ejercer su competencia, está obligado a examinar el asunto concreto en que consiste dicha gestión, así como las circunstancias que lo rodean. Esta doctrina fue ratificada por el Tribunal Constitucional,

entre otros, en la fundamentación de la admisibilidad del Recurso Rol 1006-2007, Sentencia de fecha 22 de Enero de 2009, del Tribunal constitucional,<sup>11</sup> .-

### 1.3.3 Recurso o Acción de Protección.-

Ampliamente conocido y empleado de forma masiva, está establecido en el Art. 20 de la Constitución Política de la República y regulado vía Auto Acordado de la Excma. Corte Suprema<sup>12</sup>.

Con alcance inter-partes, la acción de protección busca restablecer el imperio del derecho ante la perturbación o amenaza en el ejercicio de las garantías fundamentales que asegura la carta fundamental a todas las personas.-

---

<sup>11</sup> Rol 1006-2007, Sentencia de fecha 22 de Enero de 2009, del Tribunal constitucional,<sup>11</sup> respecto de Inaplicabilidad por Inconstitucionalidad del artículo 96 del Código Tributario.-

<sup>12</sup> Autos acordados 24 de Junio de 1992, modificado el 8 de junio del 2007-----

## CAPITULO II

### ALGUNOS ASPECTOS DE LA RELACIÓN JURÍDICA TRIBUTARIA

Para efectos del presente trabajo, y por mencionarse en la jurisprudencia respecto del procedimiento de apremios tributarios como más adelante se verá, es menester recordar que en función y en ejercicio del Poder Tributario del Estado, éste se relaciona e impone obligaciones a los genéricamente denominados contribuyentes, y que ello se conoce como la RELACIÓN JURIDICA TRIBUTARIA, la que consiste en derechos y obligaciones que surgen entre el Fisco, los contribuyentes y terceros como consecuencia de la verificación de ciertos hechos o acontecimientos. Dentro de esta compleja relación jurídica existen diversos deberes que no constituyen jurídicamente una obligación de dar, (el tributo adeudado), sino más bien de hacer o no hacer. (Inscribirse en el Rut, iniciar actividades, llevar libros, retener impuestos etc.) Como lo indica en su texto “Obligación Civil y Obligación Tributaria” el profesor Manuel Vargas Vargas, “La potestad tributaria da origen a una relación jurídica de impuesto. Ella tiene, como toda relación jurídica, dos sujetos, activo el uno y pasivo el otro. El sujeto activo es el ente público, y el pasivo, los particulares que se encuentran al alcance de la jurisdicción del ente público. El fin de la relación jurídica de impuesto es obtener de los particulares el pago de los tributos. Pero esta relación es algo más...es más amplia.. Determina de parte del sujeto pasivo de la relación, una serie de deberes jurídicos enderezados, en definitiva, al pago del tributo”<sup>13</sup>

En sentido amplio, tanto la obligación principal como las obligaciones accesorias quedan comprendidas dentro de la noción de “obligación tributaria”.

En sentido restringido sin embargo, la obligación tributaria es aquella establecida por ley y en razón del Poder Tributario del Estado, y que impone a un sujeto deudor, comúnmente denominado contribuyente, el deber y necesidad de dar al Estado u otra persona jurídica de derecho público, el que tiene la calidad de acreedor, una suma de dinero a título de tributo. No obstante lo dicho, la distinción entre una obligación principal y varias accesorias hoy está superada, y la doctrina considera a todas ellas de la misma naturaleza y jerarquía sin perjuicio de considerar a la obligación de dar como la de mayor importancia. Lo anterior, porque cada una de las obligaciones, sean de dar, hacer o no hacer, deben estar amparadas por un actuar constitucional por parte de la Administración.

En la actualidad, el objeto de la obligación tributaria de dar es transferir una suma de dinero. El acreedor de la obligación por excelencia es el Estado, y el deudor de ella es el sujeto denominado comúnmente contribuyente.

A lo anterior debemos agregar que es el HECHO GRAVADO o hecho imponible el que da nacimiento a la OBLIGACIÓN TRIBUTARIA, que es el hecho generador o presupuesto de hecho.

Se define el hecho gravado como el presupuesto de naturaleza jurídica o económica fijado por la ley para configurar cada tributo y cuya realización va a dar origen al nacimiento de la obligación tributaria.

---

<sup>13</sup> MANUEL VARGAS VARGAS, en su obra OBLIGACIÓN CIVIL Y OBLIGACIÓN TRIBUTARIA, pag 17, Editorial Conosur Limitada

El hecho gravado en consecuencia es el hecho o conjunto de hechos al cual el legislador vincula al nacimiento de la obligación tributaria. Para efectos de este estudio, en particular importa el contenido en el D.L. N° 825, respecto de los Impuestos a las Ventas y Servicios.-

Importante es tener presente desde cuándo nace este hecho gravado, o desde cuando se devenga.

El concepto del devengo del impuesto tiene un objetivo de certeza y seguridad jurídica e intenta fijar claramente el momento o instante del nacimiento de la obligación tributaria.

En el caso de las ventas y servicios del D.L. 825/74<sup>14</sup>, como regla general, el impuesto se devenga una vez que se emite la boleta o factura correspondiente, y ésta obligación, a su vez se genera, cuando hay entrega real o simbólica de un bien corporal mueble.-

En el caso de los servicios, el impuesto se devenga por regla general en la fecha de emisión de la boleta o factura, o al momento en que la remuneración se percibe o se pone a disposición del prestador del servicio si ello ocurre antes de emitirse la boleta o factura.

En este punto, debemos señalar que el sistema facturario chileno separa absolutamente el **pago** de los bienes y servicios, del nacimiento de la obligación tributaria

---

<sup>14</sup> D.L.825-74 LEY SOBRE IMPUESTO A LAS VENTAS Y SERVICIOS, **Artículo 9°**.- El impuesto establecido en este Título se devengará: a) En las ventas de bienes corporales muebles y prestaciones de servicios, en la fecha de emisión de la factura o boleta. En la venta de bienes corporales muebles, en caso que la entrega de las especies sea anterior a dicha fecha o bien, cuando por la naturaleza del acto que da origen a la transferencia no se emitan dichos documentos, el impuesto se devengará en la fecha de la entrega real o simbólica de las especies. En las prestaciones de servicios, si no se hubieren emitido facturas o boletas, según corresponda, o no correspondiere emitirlos, el tributo se devengará en la fecha en que la remuneración se perciba o se ponga, en cualquier forma, a disposición del prestador del servicio. b) En las importaciones, al momento de consumarse legalmente la importación o tramitarse totalmente la importación condicional. Las Aduanas no autorizarán el retiro de los bienes del recinto aduanero sin que se le acredite previamente la cancelación del respectivo tributo, salvo en el caso de las importaciones con cobertura diferida a que se refiere el inciso cuarto del artículo 64. Las especies que ingresen al país acogidas a regímenes aduaneros especiales causarán, al momento de quedar a la libre disposición de sus dueños, el impuesto que corresponda por la diferencia de base imponible que se produzca, salvo en el caso de las importaciones a que se refiere la letra B del artículo 12°; c) En los retiros de mercaderías e inmuebles previstos en la letra d) del artículo 8°, en el momento del retiro del bien respectivo; d) Cuando se trate de intereses o reajustes pactados por los saldos a cobrar, a medida que el monto de dichos intereses o reajustes sean exigibles o a la fecha de su percepción, si ésta fuere anterior. El impuesto que afecte a los mencionados intereses o reajustes se declarará y pagará en conformidad a las normas señaladas en el artículo 64°; En las prestaciones de servicios periódicos, al término de cada período fijado para el pago del precio, si la fecha de este período antecediere a la de los hechos señalados en la letra a) del presente artículo. Sin embargo, tratándose de los suministros y servicios domiciliarios periódicos mensuales de gas de combustible, energía eléctrica, telefónicos y de agua potable, el impuesto se devengará al término de cada período fijado para el pago del precio, independiente del hecho de su cancelación. También se aplicará lo dispuesto en el inciso anterior a los servicios periódicos mensuales de alcantarillado, siempre que éstos, por disposición legal o reglamentaria, usen el procedimiento de cobranza establecido para los suministros y servicios domiciliarios referidos, y f) En los contratos referidos en la letra e) del artículo 8°, en las ventas y en los contratos de arriendo con opción de compra de bienes corporales inmuebles, en el momento de emitirse la o las facturas.

de dar o enterar una suma de dinero al sujeto activo de la obligación tributaria. El sujeto pasivo es en general el responsable jurídico del pago del impuesto frente al Fisco cualquiera sea su calidad de deudor, sustituto o simplemente responsable de la obligación.

En íntima relación con este tema, están los siguientes tópicos.

- La costumbre o cultura de los negocios nos señala que lo normal es el comprador o beneficiario de un servicio no paga el precio de una venta o prestación de servicios, en tanto no se extienda por parte del vendedor o prestador de esos servicios el correspondiente documento tributario;

- A su turno, el Art. 23 N° 5 del ART. 1° del D.L 825/74, señala los requisitos que se deben estampar al dorso del cheque con que se paga una factura, que son: indicar el número del Rol único tributario del emisor de la factura, y el número de ésta, para en principio tener derecho al crédito fiscal. Por ello, por mandato legal, y para seguridad del crédito fiscal, el pagador exige previamente la emisión del documento. Desde luego, estos requisitos pugnan con la realidad de los negocios realizados sin pago de por medio, ello inmediatamente pone en riesgo la estabilidad del uso de un crédito por falta de cumplimiento de requisitos, ya que el legislador opta por establecer dicho cumplimiento si un comerciante quiere tener la certeza en el uso de crédito fiscal que una factura traslada.

Lo anterior, adquiere importancia a la hora del análisis de constitucionalidad de la aplicación de un apremio por deudas tributarias en un caso concreto en que existe gestión pendiente en tribunales, cuando se trata de impuestos de retención o recargo, y cuyo importe jamás ha sido ingresado materialmente en el patrimonio del deudor de la obligación tributaria, y que en mi concepto abre una brecha que afecta potencialmente la libertad individual a partir de una ficción legal que además pudiese contener el agravante de que se le aplica al más indefenso y débil en términos económicos. En efecto, conforme se expuso, el emisor de una factura o boleta, no necesariamente ha recibido el pago del neto y/o del impuesto que se ha devengado al incurrir en el hecho gravado IVA, pero ya es deudor de una suma de dinero al fisco por el mero de haberse cumplido el presupuesto de hecho definido en la ley.- Es más, el artículo 9 de la Ley del IVA, hace nacer el impuesto incluso en las entregas simbólicas, que es el caso más extremo que podría ocurrir, en que existe un no pago, una no entrega, y si obligación tributaria por la cual un contribuyente podrá terminar privado de libertad ante un apercibimiento de pago y aplicación del apremio que permite el Código Tributario. Al menos en teoría, a mi juicio, sería una prisión por deudas, en que la libertad del contribuyente dependerá de su capacidad económica, que en caso de ser nula, podrá ser privado de libertad repetidamente por el Estado, a partir de una ficción jurídica como se dijo.-

Como se expuso, en caso de éste impuesto IVA, y otros del mismo carácter como los pagos provisionales mensuales están vinculados directamente con el apremio por deudas tributarias que señala el Art. 96 del Código Tributario, cuyo sujeto activo de la acción es el Servicio de Tesorerías, el que a partir del retardo en enterar en arcas fiscales, impuestos de retención o recargo, puede solicitar el apremio tributario, no obstante que el vendedor o prestador de los servicios jamás recibió suma de dinero alguna, y/o en el extremo, tampoco ha dado o entregado nada.-

### **CAPITULO III**

#### **LOS APREMIOS Y EL PROCEDIMIENTO PARA SU APLICACIÓN EN EL CÓDIGO TRIBUTARIO CHILENO.**

Para los efectos de lo que se intenta en este trabajo, corresponde revisar los apremios establecidos en el Código Tributario, y especialmente su procedimiento de aplicación a la luz del respeto de las demás garantías personales que consagra el texto constitucional

Se puede conceptualizar el apremio tributario como el medio compulsivo, consagrado en la ley, a través del cual se pretende lograr por el Estado, (acreedor), obtener de los contribuyentes el cumplimiento en el pago de ciertos impuestos o de aquellos y de terceras personas, conductas determinadas. Compulsivos, de todas maneras, pero con origen en la ley. En beneficio exclusivo del acreedor de obligaciones tributarias (dar una suma de dinero), o de hacer, pero nunca a la inversa, lo que supone tal vez la infalibilidad del Estado, ya que son no pocos los casos en que el deudor es el fisco, y el contribuyente un acreedor carente de este tipo de herramientas compulsivas. En este caso, apremio tiene una correlación con el arresto en que se materializa por vía de la norma legal. De este modo, este arresto, consecuencia de un apremio, consecuencia a su vez del incumplimiento de una obligación tributaria, se traduce en la privación de la libertad personal. En nuestra Constitución este tema fue parte de las discusiones previas a la dictación de la actual Constitución, y conforme su historia<sup>15</sup>; se incluye la materia a indicación del profesor Alejandro Silva Bascuñán, en la sesión N° 107 de la Comisión de Estudio de la Nueva Constitución, ocasión en que este distinguido jurista plantea una gama variada de casos en las personas se pueden ver limitadas en su libertad, no como pena penal, sino por otras causas “las personas pueden estar accidentalmente y en forma transitoria afectadas por la privación de la libertad sin que haya ningún propósito de perseguirlas criminalmente ni llamarlas a proceso. Por ejemplo, el arresto puede ser dispuesto porque no se devuelve un expediente, por no pagarse la pensión a la mujer; en los cuarteles como medida disciplinaria. Hay una cantidad de casos en que accidentalmente se puede estar en la imposibilidad de moverse, pero que no corresponden de ninguna manera a una detención ni al propósito de investigar un delito ni de castigarlo”. Como consecuencia de lo anterior, concluye que “el arresto es una figura distinta de la detención y, por lo tanto, se debe expresar una voluntad clara respecto del artículo que se está estudiando, que se aplica también no sólo a la detención sino al arresto”. En el mismo sentido, el señor Ovalle hizo presente que “el arresto en Chile es una institución que no forma parte propiamente del proceso criminal, sino que es una forma de apremio en general, para obligar a determinados individuos a adoptar la conducta socialmente necesaria en un momento dado. Así, por ejemplo, en las leyes tributarias a ciertos deudores de compraventa se les arresta mientras no paguen el tributo que han retenido. Y a los deudores de pensiones alimenticias se les arresta mientras no paguen las pensiones a que han sido condenados. Tienen en común con la detención el hecho de que son provisionales”. De este modo, sintetizó su posición sosteniendo que “en general, el arresto es una privación provisional de la libertad, sujeta al cumplimiento de un acto por parte del arrestado. Por eso comenzó diciendo que era esencialmente una medida de apremio”; por todo lo cual afirmó su conformidad a la proposición “porque comprendería también la aplicación de estas medidas de apremio y las sujetaría plenamente a la ley” VIGÉSIMO.- Que de lo señalado y del sentido natural y obvio

---

<sup>15</sup> Citado en Rol 1006-2007 Considerando Décimo noveno y siguientes; Por rechazo del recurso de inaplicabilidad. Tribunal Constitucional

de la expresión usada por la Constitución, puede afirmarse que el arresto, como medida de apremio no referida necesariamente al proceso penal, fue expresamente contemplado en la Constitución Política de la República como una restricción o limitación a la libertad personal, sujetándolo a dicho régimen jurídico, de modo que sólo pudiera adoptarse de manera excepcional con plena observancia de las garantías constitucionales. En efecto, el arresto sólo puede ser decretado cuando una ley lo prescriba, mediante una orden expedida por un funcionario público facultado para hacerlo y previa intimación legal de la misma. Entre las garantías mínimas del afectado se encuentran el que deba ser puesto a disposición del juez dentro de un plazo determinado, para la obtención de una determinada conducta; que la privación de libertad deba materializarse en la casa del arrestado o en lugares públicos destinados al efecto; y que su aplicación no puede implicar la privación de determinados derechos, respetándose a su vez los derechos legítimos de terceros.

### **3.1 Disposiciones legales que los regulan.-**

Esta materia se encuentra contenida principalmente en los artículos 93 y siguientes del Código Tributario, y que transcribimos:

“LIBRO SEGUNDO: De los apremios y de las infracciones y sanciones;

TITULO I: De los apremios

Artículo 93.- En los casos que se señalan en el presente Título podrá decretarse por la Justicia Ordinaria el arresto del infractor hasta por quince días, como medida de apremio a fin de obtener el cumplimiento de las obligaciones tributarias respectivas.

Para la aplicación de esta medida será requisito previo que el infractor haya sido apercibido en forma expresa a fin de que cumpla dentro de un plazo razonable.

El juez citará al infractor a una audiencia y con el solo mérito de lo que se exponga en ella o en rebeldía del mismo, resolverá sobre la aplicación del apremio solicitado y podrá suspenderlo si se alegaren motivos plausibles.

Las resoluciones que decreten el apremio serán inapelables.

Artículo 94.- Los apremios podrán renovarse cuando se mantengan las circunstancias que los motivaron.

Los apremios no se aplicarán, o cesarán, según el caso, cuando el contribuyente cumpla con las obligaciones tributarias respectivas.

Artículo 95.- Procederá el apremio en contra de las personas que, habiendo sido citadas por segunda vez en conformidad a lo dispuesto en los artículos 34 ó 60, penúltimo inciso, durante la recopilación de antecedentes a que se refiere el artículo 161, N° 10, no concurren sin causa justificada; procederá, además, el apremio en los casos de las infracciones señaladas en el N° 7 del artículo 97º y también en todo caso en que el contribuyente no exhiba sus libros o documentos de contabilidad o entrase el examen de los mismos.

Las citaciones a que se refiere el inciso anterior, deberán efectuarse por carta certificada y a lo menos para quinto día contado desde la fecha en que ésta se entienda recibida. Entre una y otra de las dos citaciones a que se refiere dicho inciso deberá mediar, a lo menos, un plazo de cinco días.

En los casos señalados en este artículo, el apercibimiento deberá efectuarse por el Servicio, y corresponderá al Director Regional solicitar el apremio.

Será juez competente para conocer de los apremios a que se refiere el presente artículo el juez de letras en lo civil de turno del domicilio del infractor.

Artículo 96.- También procederá la medida de apremio, tratándose de la infracción señalada en el número 11º del artículo 97º.

En los casos del presente artículo, el Servicio de Tesorerías requerirá a las personas que no hayan enterado los impuestos dentro de los plazos legales, y si no los pagaren en el término de cinco días, contado desde la fecha de la notificación, enviará los antecedentes al Juez Civil del domicilio del contribuyente, para la aplicación de lo dispuesto en los artículos 93º y 94º.”

A su turno el Art. 97 N°11 del Código Tributario establece que “las siguientes infracciones a las disposiciones tributarias serán sancionadas en la forma que a continuación se indica.....

11.- El retardo en enterar en Tesorería impuestos sujetos a retención o recargo, con multa de un diez por ciento de los impuestos adeudados. La multa indicada se aumentará en un dos por ciento por cada mes o fracción de mes de retardo, no pudiendo exceder el total de ella del treinta por ciento de los impuestos adeudados.

En los casos en que la omisión de la declaración en todo o en parte de los impuestos que se encuentren retenidos o recargados haya sido detectada por el Servicio en procesos de fiscalización, la multa prevista en este número y su límite máximo, serán de veinte y sesenta por ciento, respectivamente.

### **3.2 Acción del Servicio de Impuestos Internos para solicitar apremios.**

Los casos en que la referida acción la puede solicitar el Director Regional del Servicio de Impuestos Internos son los siguientes:

Procede solicitar el apremio durante la recopilación de antecedentes sobre delitos tributarios (Art.161 N°10) respecto de las personas que habiendo sido citadas ante el Servicio a declarar conforme a los arts. 34 y 60 del Código no concurren sin causa justificada. La norma se aplica por tanto a los contribuyentes, los técnicos y asesores del contribuyente que hayan firmado la declaración de impuestos y los terceros que puedan informar al Servicio de negocios u operaciones del contribuyente.

Para que proceda el apremio se requiere que las personas antes señaladas hayan sido legalmente citadas por segunda vez y no hayan comparecido ante el Servicio de Impuestos Internos. Las dos citaciones deben efectuarse por carta certificada debiendo mediar entre ellas a lo menos cinco días y es el Director Regional quien solicita el apremio.

Procede también respecto de los contribuyentes que no llevan contabilidad o los libros exigidos por el Servicio o, llevándolos, no se adecuan a las normas legales y reglamentarias, como asimismo, si el contribuyente no exhibe los libros o entraba el examen de los mismos. (Art. 97 N°7 del C.T.)

Será Juez competente para conocer de estos apremios el Juez de Letras en lo Civil de turno del domicilio del infractor

### **3.3 Casos en que la acción de solicitar el apremio corresponde a la Tesorería.**

a) En los casos de personas que han incurrido en la infracción del Art.97 N°11 del Código Tributario, esto es, en el retardo en enterar **impuestos** de recargo o sujetos a retención.

En estos casos para que proceda el apremio Tesorería requiere a los deudores por cédula (Art.96) con el objeto que enteren los impuestos atrasados dentro del plazo de cinco días desde la fecha de la notificación. En caso de no pago, se remitirán los antecedentes al juez del domicilio del contribuyente. El hecho de encontrarse el contribuyente sometido a proceso como autor de delito tributario no obsta a que, por falta de pago de algunos impuestos sujetos a retención comprendidos en dicho juicio criminal, pueda decretarse el apremio a fin de obtener el cumplimiento de la obligación tributaria

b) Procede también respecto de los contribuyentes que se niegan a prestar declaración jurada de sus bienes conforme al Art.171 inciso final del Código Tributario.

### **3.4 Reglas comunes a los apremios.**

En los casos anteriores, es necesario que en primer lugar se aperciba al contribuyente o infractor para que cumpla la obligación tributaria respectiva, bajo sanción de apremio.

Las resoluciones que decreten el apremio serán inapelables.-

### **3.5 De la solicitud de apremios en el caso de impuestos sujetos a retención o recargo.-**

Si se trata de **impuestos sujetos a retención o recargo** impagos, o de los que la ley les da dicho carácter para su cobro y tratamiento, (por ejemplo, pagos provisionales mensuales), la Tesorería General de la República requerirá por cédula al contribuyente moroso. Si éste no paga dentro del plazo de cinco días contados desde la notificación, enviará los antecedentes al juez civil con jurisdicción en el domicilio del contribuyente. El juez citará al infractor a una audiencia y con el sólo mérito de lo que se exponga en ella o en rebeldía del mismo podrá resolver el arresto del contribuyente hasta por 15 días como medida de apremio, pudiendo suspenderlo si se alegaren motivos plausibles.

El apremio podrá ser renovado y no se aplicará o cesará si el contribuyente cumple con el pago de impuestos.

En este punto, es del caso señalar, que existen obligaciones tributarias, que para efectos de las sanciones aplicables, se les da el carácter de impuestos de retención o recargo, sin ser impuestos. Consecuencialmente, también dan acción para solicitar los apremios del Código Tributario, como ocurre por ejemplo con los pagos provisionales mensuales. Ello, además de lo que se ha dicho respecto del sistema del impuesto al valor agregado chileno, en que se puede llegar al extremo de que por una mera ficción legal, un individuo que nada ha recibido, que nada ha entregado, resulte privado de su libertad. -

## CAPITULO IV

### APREMIOS POR DEUDAS TRIBUTARIAS EN RELACION AL RESPETO A LAS GARANTIAS O DERECHOS INDIVIDUALES

#### 4.1 ¿LOS APREMIOS DEL CÓDIGO TRIBUTARIO, SON EN SI MISMOS INCONSTITUCIONALES?

A juicio del postulante, existen en el actual desarrollo del tema, numerosos argumentos y razones que hacen pensar que los apremios que contempla el Código Tributario resultan inconstitucionales en sí mismos, incluso sin entrar al fondo de un caso concreto. O, en todo caso, estas normas quedan en un serio entredicho con las garantías que la Constitución asegura a todas las personas.

En efecto, se puede citar a favor de esta tesis al menos los siguientes fundamentos y argumentos expuestos en el fallo de la causa rol 1006-2007 del Tribunal Constitucional:

**a) Prevención del Ministro Mario Fernández Baeza, en causa Rol 1006-2007 del Tribunal Constitucional<sup>16</sup>, y que en señala:**

“1. Que el artículo 96 del Código Tributario vulnera el numeral 7º del artículo 19 de la Constitución, pues priva a una persona del derecho a la libertad personal que en él se consagra. Tal privación se encuentra en la ley a través de un apremio denominado arresto, no configura automáticamente una aplicación legal conforme a la Constitución, de lo contrario, esta Magistratura vería severamente limitada su esfera de actividad jurisdiccional”

“2. Que, en efecto, la letra b) del citado número 7º del artículo 19 de la Constitución señala que “nadie puede ser privado de su libertad personal ni ésta restringida sino en los casos y en las formas determinados por la Constitución y las leyes”, reproduciendo así una tradición de alta alcurnia en el derecho occidental. Sin embargo, su enunciado no garantiza automáticamente su constitucionalidad en la aplicación en cada caso concreto, como acaece en el caso de autos. Quince días de arresto para apremiar a una persona a pagar al Fisco un monto cuya recepción no ha sido probada es un exceso jurídico en un orden civilizado, según los estándares del siglo XXI, que ninguna conformidad legal formal puede desdibujar.”

“3. Que la anomalía descrita, que afecta a la aplicación conforme a la Constitución del artículo 96 del Código Tributario, proviene de su armonización y subordinación al artículo 93 del mismo cuerpo legal, publicado en el Diario Oficial N° 29.041, de 31 de diciembre de 1974, cuyo texto es un modelo de disconformidad con la Constitución de 1980 y sus reformas en materia de debido proceso: “En los casos que se señalan en el presente Título podrá decretarse por la Justicia Ordinaria el arresto del infractor hasta por quince días, como medida de apremio a fin de obtener el cumplimiento de las obligaciones tributarias respectivas.”

“Para la aplicación de esta medida será requisito previo que el infractor haya sido apercibido en forma expresa a fin de que cumpla dentro de un plazo razonable. “El juez

---

<sup>16</sup> En Sentencia de fecha 22 de Enero de 2009, Rol 1006-2007 del Tribunal constitucional, respecto de Inaplicabilidad por Inconstitucionalidad del artículo 96 del Código Tributario.-

citará al infractor a una audiencia y con el sólo mérito de lo que se exponga en ella o en rebeldía del mismo, resolverá sobre la aplicación del apremio solicitado y podrá suspenderlo si se alegaren motivos plausibles.”

“Las resoluciones que decreten el apremio serán inapelables.”.

“El inciso primero del artículo siguiente, el 94, agrega un elemento adicional a la jurídicamente anómala norma recién transcrita: “Los apremios podrán renovarse cuando se mantengan las circunstancias que los motivaron.”

“4. Que, de la lectura de los preceptos legales que anteceden queda en evidencia su disconformidad sustantiva con el numeral 7º del artículo 19 de la Constitución, por cuanto éste está sujeto al cumplimiento del debido proceso tal como está consagrado en el inciso quinto del numeral 3º del mismo precepto constitucional citado, que el referido artículo 93, base del artículo 96 impugnado, ambos del Código Tributario, vulneran.”

“Decretar un apremio que importa la privación de libertad con el sólo mérito de la comparecencia, con carácter inapelable y renovable sin límite alguno, que son los poderes que tales normas entregan a la autoridad jurisdiccional, conforma un catálogo de medidas vulneradoras del debido proceso, cuya fundamentación resulta innecesario detallar, pues se explican por sí mismas.”

b) **Prevención de los Ministros del Tribunal constitucional, señores Vodanovic, Fernández y Correa Sutil**, en la misma causa Rol N° 1006-2007 del Tribunal Constitucional,<sup>17</sup> en que critican la existencia de esta facultad de apremiar, con prescindencia de un proceso acorde al Estado de Derecho. En efecto, ellos expresan:

“PRESUNCION DE DELITO.-

“A nuestro juicio, si la actuación del requirente, como depositario alzado, fuere constitutiva de alguna figura penal o de algún ilícito de fraude, como se razona en el voto de rechazo, el Estado sólo podría reaccionar legítimamente a través de un debido proceso en que se acredite la conducta típica, antijurídica y culpable, lo que, ciertamente, no ha ocurrido en la especie. El apremio no puede entenderse como una reacción estatal legítima de privación de libertad que se anticipa al juicio penal bajo la presunción de que ha habido un ilícito.”

“Esto es, aplicar la pena sin que se haya acreditado el delito, sino que presumiéndolo, es contrario a la norma fundamental”

c) Se adicionan a los razonamientos en orden a la inconstitucionalidad de los apremios contenidos en el Código Tributario, los razonamientos contenidos en la **Prevención de los Ministros señores Hernán Vodanovic, Mario Fernández y Jorge Correa Sutil, en causa Rol 1006-2007** del Tribunal Constitucional en comentario<sup>18</sup>, quienes los objetan por ser estos desproporcionados al fin que persiguen de obtener una adecuada recaudación tributaria, lo que los deslegitima. Ellos expresan:

“**DESPROPORCIONALIDAD**”

---

<sup>17</sup> En Sentencia de fecha 22 de Enero de 2009, Rol 1006-2007 del Tribunal constitucional, respecto de inaplicabilidad por Inconstitucionalidad del artículo 96 del Código Tributario.-....”

<sup>18</sup> En sentencia señalada en el número anterior.

“A juicio de estos Ministros, y por las razones que se contienen en los párrafos que siguen, una medida de privación de libertad con las características propias de la que se examina, esto es de 15 días de arresto renovables e inapelables, que deben decretarse con el solo mérito de una audiencia, no puede considerarse como un medio proporcional al objetivo de obtener una adecuada recaudación tributaria. Desde luego, para evaluar la proporcionalidad de la restricción a la libertad y la legitimidad del apremio que se examina, debemos tener presente que existen muchos otros medios al alcance del derecho para obtener el pago de una deuda; entre ellos, el más importante, el de prenda general que corresponde a todo acreedor y, desde luego, al Fisco como acreedor tributario, para hacerse pago con todos los bienes del deudor.”.... “Sin embargo, nos parece que no puede legítimamente ordenar a un juez que, con el solo mérito de una audiencia y con carácter inapelable, prive a un deudor de su libertad por 15 días renovables, como medida de presión destinada a obtener que pague lo que adeuda en razón de un tributo, aunque se trate de un impuesto de retención.”

“El bien jurídico de la libertad personal tiene una alta valoración en nuestra tradición constitucional y mientras la recaudación tributaria resulta también valiosa, no parece necesario ni proporcional que se emplee un medio tan gravoso a la primera para alcanzar la segunda.”, cosa que compartimos, sobre todo considerando el sin-número de facultades legales tanto en lo civil como en materia penal, amén de todas aquellas administrativas de que está dotada la administración tributaria chilena.-

Como se aprecia, y siguiendo la línea argumental antes expuesta, existen razones para sospechar de esta herramienta de la que está dotado el Estado, respecto de si vulnera las garantías individuales que la Constitución establece en favor de las personas.

#### **4.2 Apremios del Código Tributario por deudas de impuestos de retención o recargo; ¿Son inconstitucionales?, ¿Es prisión por deudas?**

Son aplicables para dilucidar las preguntas planteadas, desde luego todos los argumentos expuestos en el número precedente, por lo que en mi opinión, las normas que los contienen, evaluadas hoy, en el contexto de los perfeccionamientos democratizadores efectuados a la Constitución Política de 1980, en el marco de las reformas del 2005, y no obstante en su época haber pasado el examen de constitucionalidad preventivo, en mi concepto cada vez es más difícil conformarnos con que satisfacen dicho requisito, sobre todo teniendo en cuenta las numerosas otras herramientas tecnológicas que han ido surgiendo en el devenir del tiempo y de las que está dotado el Estado para lograr el objetivo en una cobranza de obligaciones tributarias. Es útil anotar que hoy por hoy la administración tributaria está haciendo uso efectivo de herramientas masivas como ser, retenciones de devoluciones de impuestos a la renta, retenciones de pagos de facturas de clientes de los deudores fiscales, ordenando a las empresas deudoras retener el pago y emitir vales vistas a nombre de Tesorería. Por ello es que esta herramienta del apremio aparece como retrógrada excesiva e innecesaria, más todavía cuando se aplica por vía de un procedimiento impropio al desarrollo actual de las instituciones del derecho, lo que hace urgente su evaluación, y tal vez, derechamente su derogación. Lo anterior, dado que es una herramienta peligrosa en manos inadecuadas, y que aplicada con descuido como una vía rápida de recaudación puede generar consecuencias de extrema injusticia. Esto ya tiempo atrás ocurrió en Rancagua, y de lo que tratan los hechos que originan la causa rol 1006-2007 antes citada más arriba, respecto de apremios solicitados en masa

por deudas tributarias por parte de la Tesorería General de la República<sup>19</sup>, deudas que incluso ni siquiera daban acción para su cobro por no ser impuestos de retención o recargo como se dijo por lo demás en la citada sentencia en los considerandos Segundo y siguientes de los ministros que estuvieron por acoger el recurso de inaplicabilidad por Inconstitucionalidad.<sup>20</sup>

A lo ya expuesto, es pertinente plantear que en algunos casos concretos, este apremio provocaría el mismo efecto concreto que la esclavitud frente al Estado provocado por incapacidad económica del deudor de obligaciones tributarias nacidas de una ficción legal

---

<sup>19</sup>Rol 1006-2007, Tribunal Constitucional, ...Vistos A fojas 271 a 276 vuelta, se agregó escrito del abogado Rodrigo Soto Covarrubias, por el requirente, de fecha 1º de abril de 2008, en el cual pide a esta Magistratura “tener presente al momento de fallar el recurso (...) la particularísima forma de actuar de la Tesorería Regional en lo que se refiere a órdenes de apremio, artículo 93 del Código Tributario, siendo éstas de carácter excepcional (y no general) al proceder a solicitarlas a la Justicia Ordinaria respecto de 143 nombres de contribuyentes morosos que se encuentran en nóminas adjuntadas en distintas causas en los Juzgados de 5 Letras de Rancagua, sobre los cuales se ha solicitado órdenes de apremios

<sup>20</sup> Rol 1006-2007, Considerando del voto de acogida: SEGUNDO.- La primera de esas cuestiones se refiere a la naturaleza de los impuestos que se cobran al requirente. El Fisco ha fundado su defensa de la constitucionalidad del precepto legal impugnado, afirmando que el apremio en contra del requirente procede porque éste ha dejado de enterar y pagar el impuesto al valor agregado (IVA), que tiene naturaleza de retención. De ello desprende el Fisco que no estamos en presencia de un apremio por no pagar deudas, sino que aquél procede por el incumplimiento de una obligación legal de retener y pagar, lo que a su juicio equivale a alzarse ilícitamente con dineros ajenos que el contribuyente sólo tiene a título de depositario. Esta misma línea argumental es la que sigue el voto del que disientimos. TERCERO.- Al respecto, es del todo necesario precisar que la misma requirente que sostiene la alegación referida en el considerando anterior ha afirmado que el apercibimiento es para que cancele una deuda consignada en una nómina de deudores morosos “que incluye impuestos a las ventas y servicios, como también impuestos a la renta”. (Énfasis añadido). La parte del Fisco, en el capítulo III de su escrito de observaciones, señala literalmente que “... el impuesto que se cobra en 30 los antecedentes civiles Rol N° 2415-2007 corresponde fundamentalmente a IVA...” (Énfasis añadido). De la causa tenida a la vista tampoco resulta posible afirmar que todos los tributos que se cobran y que originan el apremio que se ha solicitado corresponden a un impuesto de retención, como es el IVA. Por el contrario, de varias piezas de ese proceso pareciera desprenderse que sólo una parte de lo que se cobra al requirente proviene de un impuesto de retención, mientras el apremio se solicita por el total de la deuda. En efecto, según aparece en el expediente administrativo de la Tesorería Regional de la VI Región, que se ha tenido a la vista –Rol 500-2006-, al señor Berríos se le cobra una deuda que, en una nómina de deudores morosos de fojas 1, sólo aparece detallada por la suma global de \$60.711.764, sin que se especifique su fuente. En documento acompañado a fs. 5 de ese proceso, aparece una columna con los tipos de impuestos adeudados por el Sr. Berríos y en él figuran \$24.104.304 del total como correspondientes a “GBL. Complement.” y \$676.402 a Rta. Reintegro. El resto de las partidas aparecen todas correspondientes a IVA. Por su parte, en la demanda de cobro en dinero de obligaciones tributarias interpuesta por Tesorería ante el Primer Juzgado Civil de Rancagua, Rol 2415-2007, aparece un certificado de deudas cuyo origen no es especificado, y en el cuerpo de la demanda ejecutiva que se dirige en contra de varios deudores, la ejecutante afirma que “las deudas están constituidas fundamentalmente por impuestos de retención (IVA), respecto de los cuales los contribuyentes ostentan la calidad de depositarios del Tributo [...] Todo lo cual autoriza a mi representada para solicitar de la Justicia Ordinaria el arresto hasta por quince días renovables en contra del o los infractores ...”. (Énfasis añadido). Al responder el traslado a fs. 18, la Tesorería vuelve a afirmar que “[l]a deuda que se cobra en autos, está compuesta fundamentalmente por deuda de IVA...” (Énfasis añadido). En cambio, en otra presentación, que rola a fs. 31 de ese mismo proceso, la Tesorería afirma que “las deudas que mantiene el Sr. Berríos se refieren a impuestos de IVA...”

de devengo del impuesto. En efecto, como se expuso más arriba, el sistema facturario chileno descansa sobre la premisa de una ficción legal, consistente en que el impuesto al valor agregado se devenga a favor del fisco, por el sólo hecho de emitirse una factura. Sabemos que en la práctica comercial es de común ocurrencia y normal sino imprescindible que, para poder solicitar el pago de una venta o servicio, previo el cliente exige la factura, y lo normal entre los comerciantes es el pago a plazo. Es más, nuestro sistema incluso permite la emisión de facturas y traslado de IVA, aún que no exista entrega real, sino simbólica, figura duramente criticada por la doctrina por que en los hechos se abre la puerta a la generación de créditos fiscales no respaldados en operaciones concretas.- Pero bueno, en el escenario propuesto, es dable el caso de un contribuyente que debe emitir la factura para que le sean pagados sus servicios, los cuales finalmente no le son pagados, y no sólo no recibe el pago del impuesto al valor agregado, sino tampoco el neto de la factura, entra en insolvencia y finalmente carece de recursos económicos. O sea, en este ejemplo, el pierde todo. No obstante, el Estado podrá apremiarlo para que pague, y encarcelarlo las veces que estime a su mero arbitrio, lo que lo en los hechos su derecho a la libertad desaparece en su esencia, libertad que quedará condicionada a su capacidad económica, esto es, sino tiene patrimonio podría no tener libertad.

Ahora bien, el caso propuesto no es tan alejado a lo que comúnmente ocurre en Chile respecto de cómo los negocios, versus lo que se regla en la norma. En efecto, como se señaló, en la legislación chilena, en muchos casos el hecho gravado no tiene que ver con la percepción material de una suma de dinero, por ejemplo, no pagar un pago provisional, que a su vez viene de una venta al crédito, venta que a su vez devenga un impuesto de forma totalmente separada de su pago por parte del comprador, etc... Aun así, se genera la obligación tributaria de enterar dicha suma como se dijo más arriba. En esa hipótesis, en que existe o se genera el hecho gravado prescrito en la norma legal, y en que se devenga el impuesto, pero en que el deudor fiscal nunca recibió suma alguna, queda aún más desnuda y evidente la tesis suscrita en la causa rol 1006-2007 antes referida, en orden a que un apremio en estas condiciones, es una prisión por deudas, las cuales, en principio, son contrarias a la Constitución, conforme Pacto de San José de Costa Rica. No obstante, conforme el Tribunal Constitucional estas deudas u obligaciones tributarias tienen por objeto el financiamiento de los gastos del Estado y la consecución del bien común.<sup>21</sup> ,

---

<sup>21</sup>Rol 1006-2007 Tribunal Constitucional. Por Rechazo de recurso; Considerando VIGESIMOSEGUNDO.- Que, en efecto, el arresto en materia tributaria se encuentra establecido expresa y excepcionalmente en una ley, en los términos ya señalados. Dicha normativa faculta expresamente a un juez para adoptar tal medida en tanto se den los supuestos legales previstos en los referidos artículos, esto es, que en el marco de un juicio de cobro, y especialmente en este caso, en que nos enfrentamos a impuestos de retención, el obligado no consigne las sumas descontadas o que debió descontar de las transacciones realizadas en ejercicio de su giro. El contribuyente es legalmente intimado del arresto no sólo al momento de producirse, sino una vez que ha vencido el plazo razonable fijado por el juez, de conformidad al artículo 93 del Código Tributario. A su vez, la referida medida de apremio se lleva a cabo en lugares públicos destinados a tal efecto y se le pone inmediato término en cuanto el arrestado adopta la conducta legal y socialmente deseada, esto es, consignar los tributos adeudados. Por último, cabe señalar que se está en presencia precisamente de un caso en que quien es privado de libertad por el arresto, lo ha sido por no respetar los derechos legítimos de terceros e incluso por actuar en perjuicio de ellos; de forma tal que en definitiva el contribuyente sufre el apremio como consecuencia de haber retenido tributos que son del Fisco, en perjuicio de éste y del sujeto obligado al pago de los mismos, dineros que tienen por finalidad solventar los gastos del Estado y la consecución del bien común. VIGESIMOTERCERO.- Que la resolución judicial que impone el apremio importa una privación legítima -y no arbitraria- del derecho a la libertad personal y a la seguridad individual del apremiado, en los términos explicados en el considerando decimonoveno, desde el momento que impone a este último la carga de responder a

por lo que estas quedan excluidas del referido Pacto de San José de Costa Rica. A mayor abundamiento, se sostiene incluso que se trataría en este tipo de obligaciones, prácticamente de una apropiación indebida de sumas de dineros que por disposición de la ley, el retenedor ha debido en su oportunidad incorporar al patrimonio fiscal, independiente de las razones personales que invoque para no haberlo hecho<sup>22</sup>.

Si bien, en abstracto se puede compartir los razonamientos anteriores, y como se dijo antes, esos argumentos no son tan nítidos y diáfanos cuando del impuesto al valor agregado se trata, ya que si nada se ha recibido, no puede existir por parte de este deudor apremiado, apropiación indebida de dineros que le pertenecen al Fisco, ya que nunca existió ese pretendido flujo. Nadie se puede apropiarse de una suma de dinero que materialmente, por ninguna vía, nunca ha recibido. Más inestable se torna esta argumentación en todas aquellas hipótesis jurídicas que le conceden a una obligación tributaria, para el efecto de su sanción, el carácter de impuesto de retención o recargo, cuando en verdad no lo son, por ejemplo, los pagos provisionales mensuales, los que simplemente son parte de los ingresos devengados, y no necesariamente percibidos, a que un contribuyente tiene derecho e incorpora en su patrimonio, y que son la base de un monto concreto en dinero que debe poner a disposición del Fisco, a cuenta de posibles tributos que deba soportar, pero que por tal hecho no dejan de pertenecer al patrimonio del que los deposita en arcas fiscales, tanto es así, que el contribuyente los reconoce como un crédito en su balance y contabilidad, y que los emplea en futuro, o le son restituidos en caso de soportar pérdidas o haber provisionado montos en exceso del impuesto determinado.

No obstante, si no los entera, conforme al Art. 98 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, puede ser objeto de apremio, y ser privado de su libertad por esta vía, a pesar que

---

un deber legal. Por lo demás, el propio ordenamiento jurídico reconoce a la judicatura el imperio para hacer ejecutar lo que resuelve, facultad que encuentra sus raíces en los artículos 4º, 5º, 6º, 7º, 19 Nº 3 y 76 de la Constitución Política de la República. En tal sentido, debe tenerse presente en este punto que la relación jurídica existente entre el obligado al pago del tributo y el retenedor no constituye una vinculación puramente privada, generadora sólo de obligaciones de naturaleza patrimonial entre ambos, sino que configura una auténtica obligación pública, asignada por el poder tributario estatal a los retenedores de impuestos, que consiste en la recaudación de los montos respectivos y su entero en la entidad correspondiente para que los deje a disposición de la Tesorería General de la República....VIGESIMOQUINTO.- Que, en consecuencia y en armonía con todo lo señalado, si en una situación como la prevista por el precepto impugnado, se produce alguna restricción eventual a la libertad personal, específicamente una orden de arresto judicialmente decretada, se advierte que la misma no deriva del incumplimiento de obligaciones meramente particulares ni encuentra su origen en la existencia de una deuda contractual, sino que proviene de la infracción de un deber que impone la ley, en atención a razones de bien común; de todo lo cual se concluye que no existe una infracción al artículo 19 Nº 7 de la Constitución Política de la República, al tratarse de una orden de arresto decretada judicialmente por incumplimiento de deberes legales vinculados al pago de tributos establecidos en beneficio de toda la comunidad.

<sup>22</sup>Rol 1006-2007 Por Rechazo de recurso Considerando TRIGESIMOPRIMERO.- Que, de esta forma, el arresto es adoptado como una medida extrema y excepcional, cuando el contribuyente ha demostrado una especial contumacia en el incumplimiento de su obligación legal de enterar, en este caso, los dineros fiscales retenidos y ponerlos a disposición del Estado, independientemente de cuáles sean las razones personales de tal incumplimiento..... TRIGESIMOQUINTO.- Que lo señalado en los dos títulos precedentes ha sido la línea jurisprudencial de este Tribunal en materia de apremios de privación de libertad por incumplimiento de obligaciones legales de retención y entero, bastando citar al efecto los fallos roles 519 y 576.

no se vislumbra dónde podría estar la apropiación indebida de una suma de dinero que le pertenece al Fisco<sup>23</sup>.-

En mi concepto, el criterio expresado por el Tribunal Constitucional sin duda sí resulta aplicable en favor de la administración tributaria en los casos de las retenciones de que trata la ley de impuesto a la renta en sus artículos 73 y siguientes de la referida norma legal, ya que en ese caso, el retenedor es el pagador de una suma, en que efectivamente existe un flujo por regla general.-

Entonces, ¿es prisión por deudas?

De lo dicho, a mi juicio, si estamos hablando en estos casos de apremios por deudas tributarias, efectivamente de una prisión por deudas, y en algunos casos es imposible que exista de apropiación indebida, como lo sostuvo el Servicio de Tesorerías conforme queda registrado en el fallo antes tantas veces citado.<sup>24</sup> No obstante, la mayoría de la doctrina y el propio Tribunal Constitucional están contestes en que no es un apremio ilegítimo, sino un apremio legítimo, por ende, no es aplicable a este tipo de obligaciones tributarias el amparo del Pacto de San José de Costa Rica.<sup>25</sup> Como se expuso más arriba, se entiende que esta no es una relación entre privados que generan obligaciones voluntarias, sino que la causa está en la propia ley impositiva, y el objeto de la obligación, es financiar los gastos del Estado y pos del bien común.

No obstante, es dable también considerar alguna argumentación disidente con la anterior postura, si se suscribe la tesis de que los Tratados sobre derechos humanos suscritos y ratificados por Chile, y vigentes, adquieren el rango de norma supra legal, por aplicación del Art. 5° de la Constitución Política de la República.

Además, en ese caso, derogatorios de una norma inferior de anterior publicación o dictación, como es el caso del Decreto Ley N° 830 de 1974, en contraposición con el denominado Pacto de San José de Costa Rica, cuya publicación en el Diario Oficial es de fecha 5 de Enero de 1991, que es la norma que impide la prisión por deudas en el número

---

<sup>23</sup> D.L. 824/74 Ley de la Renta **Artículo 98**.- El pago provisional mensual será considerado, para los efectos de su declaración pago y aplicación de sanciones, como impuesto sujeto a retención y, en consecuencia, le serán aplicables todas las disposiciones que al respecto rigen en este Título y en el Código Tributario.-

<sup>24</sup> Rol 1006-2007 Tribunal Constitucional

<sup>25</sup> Causa Rol 1006-2007 Por Rechazo del recurso, Parte VI. CONSIDERACIONES FINALES. TRIGESIMOTERCERO.- Que, aplicado el precepto al caso concreto, no existe pena alguna que signifique, por una parte, prisión por deudas ni, por otra, una privación de libertad de aquellas que la Constitución prohíbe, sino sólo una medida legítima de apremio, consistente en arresto, la que incluso puede ser cesada en la medida que el deudor dé garantías suficientes del pago de los tributos adeudados. TRIGESIMOCUARTO.- Que de lo antes expuesto no se vislumbra efecto alguno contrario a la Carta Fundamental que pueda ser producido por la aplicación del precepto impugnado al caso concreto, por lo que cabe rechazar la acción intentada. TRIGESIMOQUINTO.- Que lo señalado en los dos títulos precedentes ha sido la línea jurisprudencial de este Tribunal en materia de apremios de privación de libertad por incumplimiento de obligaciones legales de retención y entero, bastando citar al efecto los fallos roles 519 y 576”

7 de su artículo 7º, salvo una excepción, incumplimiento de deberes alimentarios, afirmando que la obligación tributaria no reviste tal carácter.

En esa hipótesis, una deuda tributaria no la tiene tan fácil para que pueda tener el carácter de un incumplimiento de deberes alimentarios, ya que los impuestos no son necesariamente ingresos para atender estados de necesidad. Los ejemplos son múltiples para demostrarlo, por ejemplo, sirven para pagar los sueldos de los empleados públicos, sirven para financiar eventos como Santiago a Mil, compra de automóviles de lujo para los jefes de servicio, recepciones a autoridades, etc. etc. etc. En este sentido alegó este postulante en la Causa en estudio, Rol 1006-2007, habida consideración de que el Servicio de Tesorería basó su alegato precisamente buscando homologar los hechos de dicha causa, con la de la Sentencia Rol 519 de fecha 5 de Junio de 2007 del Tribunal constitucional<sup>26</sup>, respecto de la aplicación de apremios por deuda previsional, a la que finalmente se le da el carácter de deuda alimentaria, por lo tanto no amparada por el señalado Pacto de San José de Costa Rica.-

A mayor abundamiento, bajo esta hipótesis de norma supra legal, se podría sostener que ninguna deuda tributaria da legítima acción para privar de libertad a un deudor tributario.

En este sentido, viene al caso citar los razonamientos del Profesor Hugo Llanos Mansilla, contenidos en el voto de minoría en la causa Rol N° 7595, de 2004, de la I. Corte de Apelaciones de Santiago<sup>27</sup>, (quien a su vez cita el texto del Profesor Humberto Nogueira "Los tratados internacionales en el ordenamiento jurídico chileno". En *Revista Chilena de Derecho* Vol. 23 N°s 2 y 3. Tomo I, mayo-agosto 1996, págs.351.)

En lo que interesa, el señor Llanos Mansilla discurre que el inciso 2º del artículo 5º de la Constitución Política de la República, le otorga rango constitucional a los tratados que garantizan el respeto a los derechos humanos, concediéndoles una jerarquía mayor que a los demás tratados internacionales.

Cita además la historia fidedigna del establecimiento de la modificación Constitucional, el ánimo de los autores de la reforma, entre los que se incluye, que era aceptar incorporar expresamente, a lo menos, los derechos contenidos en los tratados internacionales ratificados por Chile y que se encuentren vigentes. Señala que "la jurisprudencia de los tribunales chilenos ha asimilado el tratado a una ley, y si los tratados de derechos humanos fueron incluidos en la modificación constitucional citada, se infiere que estos últimos necesariamente han de tener una mayor jerarquía en el ordenamiento jurídico nacional, que el resto de los tratados internacionales."

Añade en el considerando 2º una serie de fallos que demuestran que a los tratados de derechos humanos se les ha dado un rango superior a la ley.

---

<sup>26</sup> Requerimiento de inaplicabilidad presentado por Mauricio Ramírez Godoy y otros, respecto de los artículos 3º, 12 y 14 de la Ley N° 17.322. Tribunal Constitucional, Causa Rol n° 519 del 5 de Junio de 2007

<sup>27</sup> Voto de Minoría del Profesor Hugo Llanos Mansilla, por acoger un recurso de amparo interpuesto por deudas previsionales, contenido en Sentencia de fecha 30 de Marzo de 2004, de la I. Corte de Apelaciones de Santiago, Rol 7595-2004

Finalmente concluye que “el Pacto de San José de Costa Rica tiene una jerarquía superior a la ley N° 17.322 y que, por lo demás, al haber sido esta ley publicada en 1970, fue derogada por el Pacto, cuya publicación, en el Diario Oficial, fue posterior: el 5 de enero de 1991” y que “ el Pacto de San José de Costa Rica, en su artículo 7 N° 7, al señalar que nadie puede ser detenido por deudas, admitió una sola excepción: los mandatos de autoridad jurisdiccional competente dictados por incumplimiento de deberes alimentarios, por lo que no puede ampliarse su interpretación para incluir, además, las deudas previsionales”

De lo anterior, puede ser útil explorar la posibilidad de que a partir de esta argumentación, en un caso concreto, sea fundada una acción de inaplicabilidad para impugnar por inconstitucionalidad a los apremios cuya causa sea una deuda tributaria, cualquiera que sea el origen de aquella deuda.

## **CAPITULO V**

### **LA ACCION O RECURSO DE INAPLICABILIDAD POR INCONSTITUCIONALIDAD CONTRA LOS APREMIOS EN GENERAL, Y POR DEUDAS DE IMPUESTOS EN PARTICULAR.-**

Conforme lo que se lleva dicho en los capítulos anteriores, para en análisis de emprender una acción de inaplicabilidad por inconstitucionalidad contra un apremio por deudas tributarias, es posible apuntar, y dado el desarrollo actual del derecho, a una falta de legitimidad y proporcionalidad, que atentan contra las garantías individuales, y respecto del procedimiento de aplicación de los mismos, resulta cada vez más discutible aceptar que cumplen con el debido proceso. Cada caso obviamente tiene sus peculiaridades, por lo que es precisamente el caso concreto es el que finalmente dará los indicios respecto de que tan razonable puede ser intentar esta vía de impugnación en una gestión pendiente ante cualquier tribunal.

#### **5.1 Respeto de la acción del Director Regional del Servicio de Impuestos Internos:-**

Sea que se solicite el apremio durante la recopilación de antecedentes sobre delitos tributarios (Art.161 N°10) respecto de las personas que habiendo sido citadas ante el Servicio a declarar conforme a los Arts. 34 y 60 del Código no concurren sin causa justificada; sea respecto de los contribuyentes que no llevan contabilidad o los libros exigidos por el Servicio o, llevándolos, no se adecuan a las normas legales y reglamentarias, como asimismo, si el contribuyente no exhibe los libros o entraba el examen de los mismos (Art. 97 N°7 del C.T.), podría estimarse que podría ser menos probable encontrar respaldo en la acción de inaplicabilidad por inconstitucionalidad, pero a mi juicio no por ello no debe intentarse, habida consideración de que existe disonancia entre las garantías y principios constitucionales, con un procedimiento que no considera los avances tecnológicos ni la evolución del derecho. La jurisprudencia del Tribunal Constitucional estima, como hemos indicado, que los apremios son legítimos, y que no se vulnera el concepto del debido proceso.

#### **5.2 Respeto de la acción del Servicio de Tesorerías.**

En los casos en que procede el apremio solicitado por la Tesorería, esto es, contra personas que han incurrido en la infracción del Art.97 N°11 del Código Tributario, vale decir, en el retardo en enterar impuestos de recargo o sujetos a retención; o respecto de los contribuyentes que se niegan a prestar declaración jurada de sus bienes conforme al Art.171 inciso final del Código Tributario, y facilitar con ello la identificación del patrimonio del deudor; o en los casos en que la ley le otorga el carácter de impuesto de retención a una obligación de enterar un pago provisional mensual, a por lo ya expuesto, dados requisitos en el caso concreto, es probable tener éxito al plantear una acción de inaplicabilidad por inconstitucionalidad en base especialmente al principio de proporcionalidad, que se desarrolla más adelante, amén de los demás argumentos esbozados en las páginas anteriores, ya que la evolución del derecho y sus instituciones exigen cada vez más la justificación de la privación de la libertad en un caso concreto de deudas de obligaciones tributarias.-

Ahora bien, podría pensarse que no es usual, o que la administración tributaria no hace uso de este recurso de solicitar a la justicia los apremios tributarios. No obstante, la práctica ha demostrado lo contrario, y a pesar de las alegaciones formuladas en sede del Tribunal Constitucional por el Servicio de Tesorerías<sup>28</sup>, en orden a ser los apremios solicitados en forma excepcionalísima, se acreditó que en el caso de la Tesorería Regional de Rancagua era la práctica habitual, en los años 2006 y siguientes, en que incluso previo a la acción ejecutiva de cobro de obligaciones tributarias, se optaba (por ese Organismo) por solicitar los apremios del Código Tributario, contándose por cientos los contribuyentes a los que se les solicitó dicho castigo. (Rol 1006-2007 del Tribunal Constitucional, ya citada, se aparejó nóminas conteniendo 143 nombres de supuestos deudores fiscales a los que se les solicitó el apremio en el año 2006 ante los Tribunales de Rancagua).

Teniendo en mente la hipótesis de un deudor insolvente, no se debe descartar el ejercicio de la acción de inaplicabilidad por inconstitucionalidad en el caso de deudas tributarias, cuando aquél deudor no tiene un patrimonio con el cual hacer frente a dichas obligaciones, cualquiera sea la causa, acreditando que no ha recibido suma alguna, y que ha sido diligente en perseguir el pago de lo debido, agotando todos los medios que le franquea la ley. En ese caso, el apremio lo conduce a ser en los hechos en un esclavo del Estado, ya que éste, a través de la acción conferida al ente fiscal, y accediendo el Juez correspondiente, podrá poner en prisión al deudor las veces que estime pertinentes, ya que mientras su situación de insolvencia no cambie, no podrá evitar este destino, lo que evidentemente afecta su derecho a la libertad personal en su esencia.

Esta hipótesis nos trae a la mente instituciones jurídicas ya largamente superadas, como aquella del Derecho Romano arcaico llamada “**Legis actio per manus iniunctionem**” que era aquél procedimiento ejecutivo que procedía cuando un deudor no cumplía la sentencia dictada por el juez o en caso de la confesión, (ya que ésta equivalía a una sentencia); y también en algunos casos era concedida por leyes especiales.

En tales casos, al no pagar el deudor, el acreedor se lo llevaba a su casa por sesenta días y le ataba con cadenas que no podían pesar más de 15 libras. Durante tres días sucesivos debía llevarlo a los comicios o ferias y proclamar en público la existencia de la deuda. Si nadie había pagado la deuda, transcurridos los sesenta días, el ejecutante podía venderlo como esclavo o darle muerte. Lo anterior ciertamente es una provocación al lector, pero permite apreciar lo intenso de una medida privativa de libertad.

Finalmente, es del caso dejar constancia respecto de que ha ido ganando terreno en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional, a la hora de analizar una acción de inaplicabilidad de norma que dispone un apremio, entre otras, el que exista una adecuada **proporcionalidad** entre la medida a aplicar y la garantía que se vulnera, en este caso, apremio, versus libertad individual. Hay que responder la pregunta ¿Que tan necesaria es esta medida de apremio, existiendo otras vías útiles al mismo fin? Esta es la cuestión que hoy por hoy la administración tributaria se ha verá obligada a satisfacer. Debe convencer por ejemplo, que el bien jurídico conculcado (la libertad personal) versus la necesidad de información o de ejercer la función fiscal, habida consideración de la multiplicidad de facultades que permiten al fisco el mismo o mejor resultado, sin necesidad de poner en prisión al contribuyente. O, ¿es esta la vía para conseguir el pago de obligaciones tributarias? Podemos encontrar esta exigencia por ejemplo en los

---

<sup>28</sup>Rol 1006-2007 del Tribunal constitucional, respecto de Inaplicabilidad por Inconstitucionalidad del artículo 96 del código Tributario

razonamientos efectuados en el la causa rol 1006-2007, por los Ministros que estuvieron por acoger el recurso de inaplicabilidad por la vulneración del art. 19 número 1 inciso final, y 19 número 7 inciso primero de la Constitución, fundamentación en que subyace este sentido de la **proporcionalidad** que debe guardar la sanción impuesta<sup>29</sup>.

En el mismo fallo, y de forma expresa, respecto de la proporcionalidad, en el voto de los Ministros señores Hernán Vodanovic, Mario Fernández y Jorge Correa *“tienen además presente para concurrir a acoger el requerimiento las siguientes consideraciones:*

*“II. Que también es inaplicable el precepto por constituir una severa limitación de la libertad personal que carece de proporcionalidad. Que, además, y como se razona en el voto que acoge el requerimiento, la norma legal impugnada establece una severa restricción al goce del derecho constitucional a la libertad personal. Este Tribunal ha sostenido que sólo resultan constitucionalmente aceptables las restricciones al ejercicio de un derecho asegurado en la Constitución, cuando se encuentran suficientemente justificadas como un medio conducente a la obtención de un fin lícito, que resulte proporcional a los beneficios que cabe esperar de ella. (Doctrina establecida, entre otros, en los fallos Rol 1061, de 28 de agosto de 2008, Rol N° 1046, de 22 de julio de 2008, y Rol N° 541, de 26 de diciembre de 2006). En la especie, el apremio dispuesto en la norma en examen tiene por objeto que se enteren los impuestos que se adeudan. Ello resulta evidente si se tiene presente que el artículo 96 permite decretarlo si esos tributos no se pagan y que el artículo 93 dice expresamente que puede decretarse el arresto “...como medida de apremio a fin de obtener el cumplimiento de las obligaciones tributarias respectivas...”; por su parte, el artículo 94 dispone que los apremios deben cesar cuando el contribuyente cumpla con las obligaciones tributarias respectivas. Recolectar tributos es, qué duda cabe, un fin lícito, que tiene reconocimiento constitucional. El apremio, a su vez, es un medio idóneo y eficaz para obtener el pago de los tributos. Despejados estos dos requisitos, subsiste la duda de si el apremio constituye un medio proporcional al fin lícito. A juicio de estos Ministros y por las razones que se contienen en los párrafos que siguen, una medida de privación de libertad con las características propias de la que se examina, esto es de 15 días de arresto renovables e inapelables, que deben decretarse con el solo mérito de una audiencia, no*

---

<sup>29</sup>Rol 1006-2007, Tribunal Constitucional: Por acoger el Recurso, Considerando DECIMOSÉPTIMO.- En estas condiciones, a juicio de estos Ministros, no puede estimarse, y en esto diferimos especialmente de lo razonado en los considerandos primero a cuarto del voto de rechazo, que el apremio contenido en el artículo 96 del Código Tributario, en caso de aplicarse a la gestión pendiente, se legitime porque el contribuyente haya dejado de enterar un impuesto que recibió. Carente de esa legitimidad, el arresto aparece como un apremio destinado a presionar por el pago de una deuda tributaria, lo que no se legitima, pues existen otros medios menos restrictivos de una libertad fundamental, como es la personal, para obtener el cumplimiento de obligaciones o el pago de las deudas tributarias. DECIMOCTAVO.- Que, en estas condiciones, concluimos que la medida de apremio contenida en el artículo 96 del Código Tributario, en caso de aplicarse al juicio civil ya individualizado, infringirá lo dispuesto en el artículo 19 N° 1, inciso final, y 19 N° 7, inciso primero, de la Constitución Política del Estado, por lo que hemos estado por acoger el requerimiento de autos. DECIMONOVENO.- Que, al razonar del modo en que lo hemos hecho, no nos parece que se esté invirtiendo la carga de la prueba tributaria, ni con ello alterando el hecho gravado, ni menos afectando todo el sistema tributario en materia de impuestos de retención. Si se hubiera acogido el presente requerimiento, la ley podría haber seguido gravando un hecho desde que se emita la factura, independiente del pago efectivo y también podría permitir el cobro del impuesto con independencia del debate acerca del pago efectivo del mismo a un contribuyente determinado. Lo que se habría impedido es que, en este caso particular, se hubiera apremiado con privación de libertad a quien se le podría seguir cobrando por otras vías. Lo que no se habría permitido es encarcelarlo por no enterar sumas de terceros, en condiciones que no consta que las haya recibido y se las pretenda apropiar.

*puede considerarse como un medio proporcional al objetivo de obtener una adecuada recaudación tributaria. Desde luego, para evaluar la proporcionalidad de la restricción a la libertad y la legitimidad del apremio que se examina, debemos tener presente que existen muchos otros medios al alcance del derecho para obtener el pago de una deuda; entre ellos, el más importante, el de prenda general que corresponde a todo acreedor y, desde luego, al Fisco como acreedor tributario, para hacerse pago con todos los bienes del deudor. A nuestro juicio, para dar un significado al concepto de legitimidad de un apremio y determinar los límites razonablemente justificados de la libertad personal, que son los problemas constitucionales que nos vienen ocupando, resulta pertinente, en este caso, remitirse al derecho internacional de los derechos humanos, reconociendo así que nuestra Carta Fundamental no ha inventado tales derechos, sino que los reconoce, inscribiéndose en una tradición del mundo occidental, y también que es nuestra obligación, a la luz de lo dispuesto en el artículo 5º de nuestra Carta Fundamental, respetar y promover los derechos esenciales contenidos en tratados internacionales ratificados por Chile y que se encuentran vigentes. Entre estos tratados internacionales resulta relevante traer a colación dos de nivel interamericano que contienen normas aplicables. Se trata de lo dispuesto en el artículo XXV de la Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre y en el artículo 7º Nº 7 del llamado Pacto de San José de Costa Rica. La primera de las disposiciones de derecho internacional referidas prescribe, en su inciso segundo, que “nadie puede ser detenido por incumplimiento de obligaciones de carácter netamente civil.”. Por su parte, el Pacto de San José de Costa Rica, en la norma ya aludida, establece que “nadie será detenido por deudas. Este principio no limita los mandatos de autoridad judicial competente dictados por incumplimiento de 41 deberes alimentarios.” Como puede apreciarse, ambas disposiciones no son idénticas. La primera prohíbe la detención por incumplimiento de obligaciones de carácter netamente civil, como son las que se contraen por la vía contractual en las relaciones entre privados. La segunda y más reciente, es más amplia y prohíbe la detención por deudas, salvo que se trate de las deudas alimentarias. El carácter más reciente de la norma del Pacto de San José de Costa Rica y su valor independiente como tratado internacional que consagra un derecho esencial, que este Tribunal debe promover y respetar a la luz del artículo 5º, sirve entonces para dotar de significado más preciso a las normas de nuestra Constitución y determinar si una restricción a la libertad personal se encuentra o no razonablemente justificada y si un apremio establecido en la ley es o no legítimo. Si bien esta Magistratura ha considerado, en el requerimiento presentado por Francisco Petour, que era lícito el apremio en contra de quien no pagara una deuda de origen legal y no contractual, como es la del empleador de enterar descuentos previsionales de un trabajador a su cargo, en esa oportunidad lo hizo asimilando la deuda previsional a la alimentaria, razonando que “la similitud es evidente si se tiene presente que tanto los alimentos como la obligación de pago de pensiones tienen fuente legal, pretenden atender estados de necesidad de las personas, propenden a la manutención de quien los recibe, se encuentran establecidos a favor del más débil y, por último, ambos envuelven un interés social y, consecuentemente, están regulados por normas de orden público;...” (Fallo de fecha 24 de abril de 2007, dictado en la causa Rol 576). Una deuda tributaria, como la que se examina en autos, si bien no tiene un carácter netamente contractual, tiene origen legal y está regulada por normas de orden público, no reúne las demás características que se consideraron decisivas en ese caso, pues no puede asimilarse a 42 aquella, ya que las deudas tributarias no pretenden únicamente atender estados de necesidad de las personas a través de la manutención directa de quien recibe los dineros, ni se encuentran establecidas a favor del más débil. A nuestro juicio, el Estado, dada su finalidad de bien común, puede legítimamente tomar medidas para recolectar los tributos, e incluso conferirse preferencias para su pago que no otorga a otros acreedores. Sin embargo, nos parece que no puede legítimamente ordenar a un juez que, con el solo mérito de una*

*audiencia y con carácter inapelable, prive a un deudor de su libertad por 15 días renovables, como medida de presión destinada a obtener que pague lo que adeuda en razón de un tributo, aunque se trate de un impuesto de retención. El bien jurídico de la libertad personal tiene una alta valoración en nuestra tradición constitucional y mientras la recaudación tributaria resulta también valiosa, no parece necesario ni proporcional que se emplee un medio tan gravoso a la primera para alcanzar la segunda.”* Es esta línea argumental de minoría la que posteriormente se impone con relación a la proporcionalidad en los apremios, la que es aplicada”.-

Incluso, mas antiguamente en la causa Rol 519-2006<sup>30</sup> del Tribunal Constitucional ya anunciaba que “una limitación a un derecho fundamental es justificable, cuando dicho mecanismo es el estrictamente necesario o conveniente para lograr un objetivo constitucionalmente válido”. Más recientemente en causa Rol 2216-12, Sobre requerimiento de inaplicabilidad por inconstitucionalidad formulado por el Juez del Segundo Juzgado de Letras de Calama, respecto del artículo 96 del Código Tributario, en relación con el artículo 93 del mismo cuerpo normativo el fundamento de la proporcionalidad fue clave para acoger el requerimiento. El Tribunal Constitucional sigue el voto por acoger el recurso de la sentencia Rol 1006-07 ya expuesto más arriba, indicando que existen otros medios idóneos menos gravosos de la libertad personal para obtener el cumplimiento de obligaciones tributarias, como el ejercicio del derecho de prenda general que corresponde a todo acreedor agregando que la aplicación del artículo 93 constituye una severa limitación de la libertad personal que carece de proporcionalidad<sup>31</sup>.- Finalmente, es del caso citar la sentencia recaída en la causa Rol 1518-2009, del Tribunal Constitucional que acoge la acción de inaplicabilidad por inconstitucionalidad respecto del artículo 169 del Código Sanitario<sup>32</sup>, en que si bien se desecha que se trate de un apremio ilegítimo, se acoge el recurso dada la falta de proporcionalidad de la medida de apremio.

---

<sup>30</sup> Causa Rol 519-2006, considerando DECIMO NOVENO: te “Que así las cosas, una orden de arresto determinada puede o no pugnar con la Carta Fundamental en la medida que ella inobserve o, por el contrario, cumpla con todos y cada uno de los requisitos y medidas ya señaladas, debiendo decretarse, en todo caso, con una indudable determinación y con parámetros incuestionables, esto es, respetando el principio de proporcionalidad entre la limitación del derecho fundamental a la libertad y el objetivo constitucionalmente válido que se busca perseguir. Reiterando nuestra jurisprudencia constitucional anterior, una limitación a un derecho fundamental es justificable, cuando dicho mecanismo es el estrictamente necesario o conveniente para lograr un objetivo constitucionalmente válido, debiendo consecuentemente el legislador elegir aquellas limitaciones que impliquen gravar en menor forma los derechos fundamentales.”

<sup>31</sup> Rol 2216-12, Tribunal Constitucional.- Sobre requerimiento de inaplicabilidad por inconstitucionalidad formulado por el Juez del Segundo Juzgado de Letras de Calama, respecto del artículo 96 del Código Tributario

<sup>32</sup> Rol 1518-2009, Tribunal Constitucional, “V. FALTA DE PROPORCIONALIDAD DE LA PENA. VIGESIMOCTAVO: Que el derecho a un procedimiento justo y racional no sólo trasunta aspectos adjetivos o formales, de señalada trascendencia como el acceso a la justicia de manera efectiva y eficaz, sino que también comprende elementos sustantivos de significativa connotación material (rol N° 437, considerando 14°), como es -entre otras dimensiones- garantizar la proporcionalidad de las medidas adoptadas en su virtud. Esto es, en los procesos punitivos, que exista una relación de equilibrio entre la sanción impuesta y la conducta imputada; VIGESIMONOVENO: Que no resguarda ni promueve dicha finalidad el reparado artículo 169, toda vez que por vía administrativa y sin ninguna cautela judicial previa, aun obviando que a su respecto puede existir una gestión jurisdiccional pendiente, permite consolidar irremediabilmente una pena privativa de libertad, hasta por hechos

## CAPÍTULO VI

### ANÁLISIS DE UN CASO CONCRETO. ROL 1006-2007, TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

#### 6.1 ANTECEDENTES

Este caso trata de un pequeño contribuyente cuyo giro era el transporte de carga por carretera, el que desarrollaba con dos camiones. Con ocasión del desarrollo de su actividad, prestó servicios a contribuyentes que finalmente no le pagaron los servicios prestados, por lo que al carecer de los fondos suficientes cayó en insolvencia, incumpliendo, entre otras obligaciones, la de enterar en arcas fiscales el Impuesto al Valor Agregado correspondiente a las facturas emitidas con ocasión de aquellos servicios de transporte, amén del correspondiente impuesto a la renta por el resultado tributario del período.

Ante ello, y pasado un tiempo, de mutuo propio se presentó ante la Administración Tributaria a exponer su caso, y ya sin el desarrollo de su actividad de transportista, dado la falta de pago de su único cliente en el giro. Obviamente, en el ejercicio de sus facultades, el Servicio de Impuestos Internos procedió a efectuar las declaraciones rectificatorias de impuestos al valor agregado e impuesto a la renta emitiendo los giros de rigor en estos casos. La motivación del contribuyente fue sincerar su situación tributaria, y eventualmente efectuar término de giro, debido a que producto del no pago del neto e Impuesto al Valor Agregado de los servicios prestados por transporte de carga no pudo continuar con dicha actividad.-

Tiempo después, fue notificado por receptor respectivo para comparecer ante el Juez del Primer Juzgado Civil de Rancagua, bajo apercibimiento de arresto en caso de no solucionar la deuda tributaria contraída a partir de los hechos antes descritos, deuda que

---

de ínfima magnitud y en los que puede no haber mediado ni siquiera culpa del infractor; TRIGÉSIMO: Que, en efecto, la norma objetada convierte administrativa e indiscriminadamente en prisión cualquiera multa, impaga por no estar ejecutoriada, sin atender a la circunstancia de que ésta debió modularse, antes, en relación con la naturaleza o entidad de la falta cometida. Si las multas sanitarias aun por hechos leves o menores pueden derivar en prisión, entonces ello implica desvirtuar todo el procedimiento seguido con antelación, tendiente, como se dijo, a garantizar que las decisiones de la autoridad se ciñan estrictamente al principio de proporcionalidad, de modo que las sanciones administrativas aplicadas se correspondan con la gravedad de las faltas cometidas y la responsabilidad de los infractores en ellas; TRIGESIMOPRIMERO: Que no levanta este reproche el que esa prisión guarde alguna correlación con el monto de la multa, puesto que el énfasis con que la Carta asegura especialmente la libertad personal, en sus artículos 1º, inciso primero, y 19, N° 7º, letra b), incluso durante los estados de excepción constitucional, lleva a sostener que toda privación de ella, en forma de pena de prisión, es materia de reserva judicial exclusiva, como ya se ha señalado. Así, incluso, acontece en el caso más afín con el artículo 169 que puede encontrarse en la legislación nacional (Ley N° 18.755, artículo 20); TRIGESIMOSEGUNDO: Que tampoco avalan este excesivo rigor con que puede actuar el Instituto de Salud Pública, los altos bienes jurídicos que le incumbe resguardar, como son la vida y la salud de la población. Porque, 23 aparte de que – aparentemente- las infracciones cometidas en la especie no revestirían tan acusada gravedad, al extremo de justificar una prisión, es lo cierto que la aplicación del artículo 169 no constituye el medio único y necesario para obtener ese fin, desde que la autoridad sanitaria siempre cuenta con la posibilidad de denunciar a la justicia del crimen aquellos delitos contra la salud pública que pueda detectar en el ejercicio de sus funciones. Especialmente si se configuran los hechos tipificados en los artículos 313 d, 314 y 317 del Código Penal”.-

objetivamente está compuesta por Impuestos al Valor Agregado e Impuestos a la Renta conforme se lee en nómina de deudores morosos que sirvió de sustento y prueba de lo solicitado por la Tesorería General de la República.

De este modo, junto a otros contribuyentes incluidos en nóminas de deudores morosos, se vieron enfrentados a un procedimiento en que se le requiere de pago, bajo amenaza de que si no pagaba la deuda en 5 días, sería solicitado su arresto al juez competente.-

En estas condiciones el contribuyente recurrió al Tribunal Constitucional patrocinado por el suscrito, lo que dio origen a la causa rol 1006-2007<sup>33</sup>, argumentando en su favor que en el caso concreto se afecta los derechos en su esencia, ya que en la práctica, su libertad personal quedó condiciona al nivel de recursos de que dispusiere, y como en este caso, no sólo no recibió el impuesto, sino que tampoco el neto de los servicios prestados, y además perdió su actividad, la deuda se torna imposible de pagar, por lo que irremediamente el efecto de la norma en el caso concreto, es que su cuerpo queda a disposición del Estado, ya que éste podrá encarcelarlo las veces que estime pertinente, mientras no cambie su suerte patrimonial, ya que no contará con los recursos para enervar la acción de apremio que le concede el Código Tributario a la administración tributaria.

Además, se argumenta, que el sustento de la acción es una deuda, y que al arrestar al deudor se está incumpliendo el Pacto de San José de Costa Rica que proscribe la prisión por deudas, y que esta norma es parte integrante de la normativa vigente en el territorio chileno.-

El Tribunal Constitucional declaró admisible el recurso, señalando que no es necesario para su procedencia el que la norma se haya aplicado, sino que su aplicación práctica pueda resultar contraria a la Constitución, lo que le permitió entrar al fondo del asunto.-

En definitiva, el alto Tribunal dictó su fallo con fecha 22 de Enero de 2009, produciéndose un empate a 5 votos por rechazar el recurso de inaplicabilidad por inconstitucionalidad y 5 votos por acogerlo.- Ante ello, y conforme la normativa que regula dicho Organismo, al existir empate, decide su Presidente en ejercicio, en este caso, don José Luis Cea Egaña, quien estuvo por rechazar el recurso.

## **6.2 Argumentos para rechazar el recurso fueron los siguientes:**

Estos pueden resumirse de la manera siguiente:

- a) Que el requirente es depositario y no dueño de una suma de dinero que le fue entregada por el beneficiario de los servicios, por lo que no estamos ante una deuda de dinero, sino que ante una apropiación indebida.-
  - b) Que el requirente es un retenedor, y en tal calidad debe enterar en arcas fiscales una suma de dinero por haberse devengado un impuesto.
  - c) Que existe una relación jurídica especial entre el requerido y el Fisco que se funda en el devengo del impuesto por haber ocurrido el hecho gravado previsto en la ley.
- Entonces, el apremio se funda en el incumplimiento de la obligación de retención y entero. Siendo así, la acción la debió dirigir en contra del artículo 9º de la ley del IVA, que

---

<sup>33</sup> Rol 1006-2007 ya citada

es el que causa el devengo del impuesto, y que ello debió plantearse en el procedimiento de reclamo de liquidaciones, previo a los giros

d) Que se imponga a la administración tributaria averiguar si se pagó o no el impuesto al vendedor, antes de solicitar un apremio, es invertir el peso de la prueba.-

e) Que se alteraría el hecho gravado si se acoge la tesis del requirente.-

f) Que el requirente debió haber ejercido la acción ejecutiva de la factura (mérito ejecutivo).-

g) Que el arresto decretado en caso de un apremio por deudas tributarias, tiene como fundamento último el que se está atentando contra el bien común al no enterar una suma retenida.

h) Que si bien (el arresto) es una medida extrema y excepcional, es a causa de la especial contumacia que demuestra el deudor tributario en cumplir su obligación.-

### **6.3 Argumentos para acoger el recurso fueron los siguientes:**

Estos se reducen a los siguientes:

a) Se señala y reitera que el Tribunal Constitucional está obligado a efectuar un examen concreto, por lo que de este examen que se le permite a este Tribunal, es que les permite apreciar que en la causa seguida en el tribunal inferior se está accionando por parte del Fisco, pretendiendo el cobro de Impuesto al Valor Agregado, e Impuestos a la Renta, siendo desde luego la norma de los apremios inaplicables a estos últimos impuestos.

b) Los Ministros argumentan que tampoco se ha acreditado en autos si el requirente recibió o no el pago del impuesto, no existiendo pruebas en uno u otro sentido.

c) Enseguida critican la constitucionalidad de la medida de apremio del Código Tributario, toda vez que en autos no está establecido si se retuvo o no el impuesto, y si es sólo por IVA, o además por Impuesto a la Renta, haciendo notar que este aserto no implica sustituir a los jueces del fondo, sino tener presente los efectos que en el caso concreto producirá la aplicación del precepto impugnado.-

d) Indican que la aplicación de la norma impugnada efectivamente no vulnera los requisitos constitucionales establecidos en la letra b y siguientes del Art. 19 N°7° de la Constitución, lo que no significa que su aplicación no infrinja el inciso primero de dicho numeral 7°, o que el apremio resulte ilegítimo, lo que prohíbe el numeral 1° del Art. 19 referido.- Agregan que para estimar la legitimidad de un apremio no basta con examinar la legalidad del mismo, sino algo más.

Difieren con el voto de rechazo del recurso, en orden a que el apremio se legitime por el sólo hecho de que el requirente dejó de enterar un impuesto que recibió. Carente de esa legitimidad, el arresto para presionar por el pago de una deuda tributaria aparece como una medida de apremio ilegítima, sobre todo porque existen otros medios menos restrictivo para el mismo objeto, por lo que concluyen que el apremio de aplicarse en este caso concreto, resulta contrario a los números 1° inciso final, y 7° inciso primero de la Constitución.-

e) Concluyen finalmente que al razonar como lo han hecho, no se invierte el peso de la prueba tributaria, ni el hecho gravado, ni afectando todo el sistema en materia de impuestos de retención.-

A las anteriores razones para acoger el recurso de inaplicabilidad, se suman las siguientes:

Las suscritas por los Ministros Sres. Vodanovic, Fernández y Correa:

Que el precepto es inaplicable además porque si de un depositario alzado se tratase y ello constituyese una figura típica, antijurídica y culpable, la vía no es el apremio, anticipándose o sustituyendo un debido proceso penal.-

Que el precepto es inaplicable por constituir una sanción que carece de proporcionalidad, ya que el objeto del impuesto no es necesariamente el atender estados de necesidad, ni estar establecidos en beneficio del más débil, (en contrapunto con las deudas previsionales), teniendo el Estado otros medios menos gravosos para conseguir su objetivo, no siendo la vía de que un juez, con el sólo mérito de la audiencia, y en carácter inapelable, resuelva privar de su libertad a un deudor por 15 días revocables .-

## CONCLUSIÓN

A la luz de lo expuesto, es posible aventurar que los apremios que se establecen en los art. 93 al 96 del Código Tributario Chileno es posible cuestionarlos bajo ciertas premisas, sobre todo por los tiempos que corren, ya que las garantías que se conculcan con esta acción de prisión por vía de apremio no es fácil que sean validadas por la magistratura, sobre todo existiendo otras vías idóneas al mismo fin. Tan cierto es aquello, que el Servicio de Tesorerías, que es el ente encargado de invocarlos en el caso de cobro de obligaciones tributarias, ya hace mucho tiempo que no lo hace, lo que por cierto no impide que en algún momento se pueda volver a la antigua práctica de emplearlos a rajatablas como medio rápido de recaudación tributaria, ya que como instrumento legal, le es totalmente disponible.-

En ese evento, es del caso, para quien se aventure a oponer a esta poderosa herramienta, la acción de inaplicabilidad de que tratamos, realice en forma previa un examen acucioso de las particularidades del caso, empezando por la simple revisión de la nómina de deudores fiscales para determinar si es que el apremio es sólo por impuestos de retención o recargo, o si por el contrario contiene otro tipo de deudas tributarias que no dan acción para el apremio. Enseguida, y para tener un razonable grado de esperanza de éxito, la mejor de las opciones a mi juicio es que se trate de un deudor de impuesto al valor agregado, en que además y efectivamente no haya recibido el impuesto adeudado de parte del cliente o clientes.

Lo anterior por que como se expuso anteriormente, este impuesto se devenga por una ficción legal, por el sólo hecho del cumplimiento de los supuestos de la hipótesis jurídica, incluso a veces sin pago y sin entrega real.

A todo lo anterior, es del todo pertinente asegurarse de haber agotado todos los medios que franquea la ley para perseguir judicialmente a su deudor o deudores que generan su incapacidad de pago. Y si más encima el deudor es insolvente, es esperable que el Tribunal estime que en un caso concreto como este, un apremio en estas condiciones sea desproporcionado e injusto, y acoja el recurso.

Será en todo caso discutible en dicha hipótesis, si es o no una prisión por deudas, y de si existe o no apropiación indebida, usando los argumentos de que al ser normas internas, de inferior jerarquía normativa, estarían en los hechos siendo superadas, si no derogadas por las normas supra legales incorporadas por vía del Art. 5 de la Carta Fundamental, me refiero específicamente al Pacto de San José de Costa Rica que proscribe la prisión por deudas, ello no obstante que actualmente el Tribunal Constitucional no es partidario de esta posición, como se anotó en el desarrollo de este trabajo.

## **BIBLIOGRAFÍA:**

- 1.- ASTE MEJIAS CHRISTIAN, Curso sobre Derecho y Código Tributario, Santiago, Chile, Editorial Lexis Nexis.-
- 2.- CONVENCIÓN Americana de Derechos Humanos, "Pacto de San José de costa Rica" publicada en el Diario Oficial de Chile el 5 de enero de 1991
- 3.- CONSTITUCION POLITICA DE LA REPUBLICA DE CHILE
- 3.- D.L.824 de 1974, Ley sobre Impuesto a la Renta
- 4.- D.L. 825 de 1974, Ley de Impuesto a las Ventas y Servicios
- 5.- D.L. 830 de 1974, sobre Código Tributario
- 6.- LLANOS MANSILLA HUGO, Voto de Minoría en recurso de amparo interpuesto por deudas provisionales, contenido en Sentencia de fecha 30 de Marzo de 2004, de la I. Corte de Apelaciones de Santiago, Rol 7595-2004
- 7.- NAVARRO BELTRAN ENRIQUE, en Publicación electrónica  
<http://www.elmercurio.com/Legal/Noticias/Analisis-Juridico/2016/10/13/Proporcionalidad-y-jurisprudencia-del-TC.aspx>
- 8.- PEÑA TORRES MARISOL, Inaplicabilidad por Inconstitucionalidad,, Estudios Constitucionales, Revista Semestral del Centro de Estudios Constitucionales, Universidad de Talca, Facultad de Ciencias Jurídicas. 2006.-
- 8.- VARGAS VARGAS MANUEL, Obligación Civil y Obligación Tributaria, Santiago Chile, Editorial Jurídica Conosur Ltda. 3ª Edición 1995.-
- 9.- VEGA FRANCISCO y ZUÑIGA FRANCISCO, El Nuevo Recurso de inaplicabilidad por inconstitucionalidad ante el Tribunal constitucional, Teoría y Práctica. En Revista de Estudios Constitucionales Universidad de Talca. Talca, Chile, Segundo Semestre de 2006
- 10.- TRIBUNAL CONSTITUCIONAL SENTENCIAS EN CAUSAS ROLES:  
519-2007  
1006-2007  
1273-2008  
1518-2009  
2216-2012  
2791-2015  
3033-2016