



2025

REPÚBLICA DE CHILE
TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

Sentencia

Rol 15.745-2024

[26 de septiembre de 2025]

REQUERIMIENTO DE INAPLICABILIDAD POR
INCONSTITUCIONALIDAD RESPECTO DEL ARTÍCULO 13 INCISO
PRIMERO DE LA LEY N° 20.544 QUE REGULA EL TRATAMIENTO
TRIBUTARIO DE LOS INSTRUMENTOS DERIVADOS



EN EL PROCESO RIT N° GR-16-00031-2024, RUC N° 24-9-0000453-1, SEGUIDO
ANTE EL SEGUNDO TRIBUNAL TRIBUTARIO Y ADUANERO REGIÓN
METROPOLITANA

VISTOS:

Que, [REDACTED] acciona de inaplicabilidad respecto del artículo 13 inciso primero de la Ley N° 20.544 que regula el tratamiento tributario de los instrumentos derivados, en el proceso RIT N° GR-16-00031-2024, RUC N° 24-9-0000453-1, seguido ante el Segundo Tribunal Tributario y Aduanero Región Metropolitana.

Precepto legal cuya aplicación se impugna

El texto del precepto impugnado dispone lo siguiente:

*“Ley N° 20.544, que regula el tratamiento tributario de los instrumentos
derivados*

(...)



*“**Artículo 13. Normas de fiscalización.** Los contribuyentes que celebren derivados deberán presentar, en la forma y plazo que el Servicio de Impuestos Internos establezca mediante resolución, una o más declaraciones juradas, según dicho organismo lo estime pertinente, para los efectos de la fiscalización de los impuestos que correspondan, con la información y antecedentes que requiera acerca de tales derivados. **Cuando no se hayan presentado oportunamente dichas declaraciones, así como cuando las presentadas contengan información o antecedentes erróneos, incompletos o falsos, los contribuyentes no podrán deducir las pérdidas o gastos provenientes de los derivados no declarados en forma oportuna, o declarados en forma errónea, incompleta o falsa. En caso que el contribuyente de todas formas haya deducido tales pérdidas o gastos se aplicará, según corresponda, lo dispuesto por los artículos 33, número 1º, letra g), y 21, de la Ley sobre Impuesto a la Renta. En el caso de los contratos de derivados celebrados a través de intermediarios, el Servicio de Impuestos Internos podrá exigir a estos últimos la presentación de las referidas declaraciones juradas respecto de aquellos en cuya celebración hayan intervenido.**”.*

(...)

Síntesis de la gestión pendiente y del conflicto constitucional sometido al conocimiento y resolución del Tribunal

Indica la parte requirente que la gestión pendiente corresponde a un reclamo tributario interpuesto con fecha 30 de mayo de 2024 ante el Segundo Tribunal Tributario y Aduanero de la Región Metropolitana, en contra de las liquidaciones N°s 308 a 312 emitidas por el Servicio de Impuestos Internos con fecha 21 de agosto de 2023. En lo principal de la presentación fue solicitada la declaración de nulidad igualmente de aquellas.

Expone que [REDACTED], presentó con fecha 8 de mayo de 2020 su declaración anual de impuesto a la renta correspondiente al año tributario 2020, esto es, el ejercicio comercial 2019, declarando una base imponible negativa y, en consecuencia, solicitando una devolución por pago provisional mensual ascendente a \$55.573.151 y por pago provisional por impuesto de primera categoría de utilidades absorbidas ascendente a \$218.171.082. Estos montos, luego de deducir \$39.402 correspondientes al pago del impuesto único establecido en el artículo 21 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, dieron lugar a una solicitud de devolución por un monto neto de \$273.704.831.

Añade que, de dicha cantidad, el Servicio de Impuestos Internos liberó originalmente en favor de [REDACTED] la suma de \$269.536.353, reteniendo provisionalmente hasta el día de hoy la suma de \$4.168.478.

Relata que con fecha 3 de septiembre de 2020, el Servicio de Impuestos Internos inició un proceso de fiscalización, requiriendo que [REDACTED] proporcionara una serie de documentos relacionados con su declaración de impuesto a la renta, lo que fue cumplido con fecha 1 de octubre de ese año. Posteriormente, con fecha 22 de



0000513
QUINIENTOS TRECE

noviembre y 21 de diciembre de 2021, el Servicio formuló un segundo requerimiento para que proporcionara nuevos antecedentes, lo que también fue cumplido por la requirente.

Sostiene que, por último, con fecha 23 de septiembre de 2022, el Servicio emitió una citación, que fue respondida dentro de plazo legal con fecha 24 de noviembre de ese año, aportándose los antecedentes que respaldaban y acreditaban fehacientemente las partidas que fueron cuestionadas por el Servicio en su citación.

Indica que, sin perjuicio de lo anterior, con fecha 21 de agosto de 2023, el Servicio emitió las liquidaciones N°s 308 a 312, objetando en su partida N° 1 la deducción en la base imponible de [REDACTED] de pérdidas o resultados negativos provenientes de la celebración de ciertos contratos de derivados. Precisa que si bien esta partida fue justificada por el Servicio en diversos fundamentos, el que resulta relevante para el presente requerimiento consiste en que, si bien el Servicio reconoce que es válido que una empresa celebre contratos de derivados, ya sea para efectos de cobertura de algún activo subyacente o a modo de especulación, rechazó las pérdidas provenientes de estos instrumentos por cuanto [REDACTED] no habría presentado en forma completa las declaraciones juradas establecidas en el artículo 13 inciso primero de la Ley N° 20.544.

Explica que el efecto de la aplicación de esta sanción supone la misma consecuencia que si la requirente hubiese entregado información falsa y prescinde absolutamente del hecho de que la infracción de [REDACTED] fue menor y no generó ningún perjuicio fiscal. Sostiene que lo anterior produjo a [REDACTED] un perjuicio ascendente a un total de \$1.778.713.167, que corresponde al impuesto de primera categoría ascendente a \$1.774.544.689, consistente en un 27% aplicado sobre la pérdida producida en los contratos de derivados en cuestión en el año comercial 2019, que el Servicio agregó a la renta líquida imponible de [REDACTED] a través de la aplicación de esta sanción legal, y la suma de CLP \$4.168.478 retenida hasta el día de hoy por el Servicio, además de los reajustes e intereses correspondientes.

Al fundar el conflicto constitucional, la requirente sostiene que la aplicación del artículo 13 inciso primero de la Ley N° 20.544, en el caso concreto, vulnera los artículos 19 N°s 2° inciso primero, 3° inciso sexto y 20° inciso segundo de la Constitución.

En relación con la vulneración del derecho a un procedimiento racional y justo, argumenta que la sanción establecida en la norma impugnada transgrede el artículo 19 N° 3° inciso sexto de la Constitución, por cuanto constituye un precepto legal que priva de toda racionalidad y justicia al procedimiento de fiscalización que siguió el Servicio, así como también al juicio tributario seguido por [REDACTED] en contra de este último, dado que establece una sanción que, por las razones expuestas, no puede sino ser calificada de irracional e injusta.

Sostiene que se trata de exactamente la misma sanción que esta norma también establece para el caso que la declaración presentada no sea incompleta -que fue lo que ocurrió con la declaración de [REDACTED] sino que falsa -infracción en la que [REDACTED] nunca ha incurrido- como si ambas hipótesis fueran análogas y por ende debieran ser sancionadas de la misma manera y con la misma rigurosidad, lo que no debe ser así, dado que se trata de infracciones de naturaleza completamente diversa y que, en consecuencia, necesariamente deberían dar lugar a diferentes reproches a sus autores y, por tanto, a sanciones de diferente intensidad.

Añade que se trata de una sanción establecida sin más, esto es, sin un sistema de tramos o algún mecanismo que permita que sea aplicada en diferentes grados, de modo que se pueda considerar, por ejemplo, la entidad de la infracción en que haya incurrido el contribuyente o el perjuicio fiscal producido como consecuencia de la misma, lo que resulta necesario para que esta sanción pueda cumplir con el mandato constitucional de ser proporcionada, racional y justa, especialmente en el caso de autos, en que es un hecho que la infracción de [REDACTED] fue menor -presentó su declaración jurada, pero ésta fue incompleta- y no generó ningún perjuicio fiscal.

Explica que, dada la naturaleza de esta sanción, que incide directamente en la determinación del tributo en cuestión y corresponde a la principal norma legal a ser aplicada por el Segundo Tribunal Tributario y Aduanero al resolver el reclamo tributario interpuesto por [REDACTED] contra el Servicio, su falta de racionalidad y justicia no puede sino también producir la falta de racionalidad y justicia del procedimiento en cuestión.

Respecto a la vulneración del principio de igualdad ante la ley, argumenta que la aplicación de la norma impugnada infringe el artículo 19 N° 2° de la Constitución, por cuanto si contribuyentes que incurren en infracciones de tan distinta gravedad - como lo es, por un lado, la presentación de una declaración incompleta y, por el otro, la presentación de una declaración falsa- son sancionados conforme a la ley con una misma sanción, como si ambos merecieran el mismo reproche, constituyendo un tratamiento manifiestamente arbitrario, lo que constituye una transgresión a la presente garantía.

Sostiene que esto es precisamente lo que ocurre con la sanción establecida en el artículo 13 inciso primero de la Ley N° 20.544, y que la razón por la cual [REDACTED] fue privada de deducir esta pérdida de su base imponible se debe a un incumplimiento menor, de una obligación formal establecida en dicha disposición, consistente en presentar una declaración jurada con información y antecedentes de los contratos de derivados celebrados por ella; declaración que es un hecho de la causa que [REDACTED] sí presentó, sólo que de manera incompleta.

En cuanto a la vulneración de la prohibición de tributos desproporcionados o injustos, desarrolla que la aplicación de la disposición impugnada significa una vulneración al artículo 19 N° 20° inciso segundo de la Constitución. Argumenta que la norma legal en cuestión, al establecer una sanción tan alta como que [REDACTED]



derechamente no pueda deducir una pérdida real y efectivamente sufrida como consecuencia de la celebración y ejecución de ciertos contratos de derivados -sanción, por lo demás, absolutamente atípica en el sistema tributario nacional- y que se tradujo en un perjuicio ascendente a nada menos que \$ 1.778.713.167, constituye un precepto legal que establece un tributo -o un elemento en la determinación del mismo, esto es, la imposibilidad de deducir una pérdida en la determinación de la base imponible- manifiestamente desproporcionado o injusto.

Explica que corresponde a la misma sanción en que incurrirían otros contribuyentes que hubieran cometido una infracción ostensiblemente más grave (presentación de declaraciones juradas con información o antecedentes falsos) y, además, carece de cualquier graduación, de modo que, también, corresponde a la misma sanción en que incurrirían otros contribuyentes cuyas infracciones sí hubieran causado perjuicio fiscal, lo que no fue el caso de [REDACTED]. Sostiene que, en estas circunstancias, la sanción se encuentra desprovista de la más mínima proporcionalidad o justicia.

Cita jurisprudencia de este Tribunal respecto del principio de proporcionalidad, señalando que aquella ha establecido que las garantías del debido proceso vienen a materializar tanto el derecho constitucional de igualdad ante la ley como la protección de los derechos en un procedimiento justo y racional, y que el Tribunal ha valorado la garantía de que una ley clasifique las infracciones a su normativa en gravísimas, graves y leves, con un correlativo margen de castigos, además de establecer aquellos criterios o factores que la autoridad debe considerar al momento de seleccionar la concreta sanción atribuida.

Tramitación

El requerimiento fue acogido a trámite por la Primera Sala, con fecha 2 de octubre de 2024, a fojas 34, disponiéndose la suspensión del procedimiento.

En resolución de fecha 25 de octubre de 2025, a fojas 249, se declaró admisible.

Conferidos los traslados de fondo a los órganos constitucionales interesados y a las demás partes en la gestión invocada fueron formuladas observaciones por el Servicio de Impuestos Internos

Observaciones del Servicio de Impuestos Internos

Con fecha 15 de noviembre de 2024, el Servicio de Impuestos Internos evacuó traslado solicitando el rechazo del requerimiento por no verificarse el supuesto normativo que expone el actor respecto del inciso primero del artículo 13 de la Ley N° 20.544, ni afectarse las garantías constitucionales establecidas en los números 2°, inciso primero; 3°, inciso sexto y 20°, inciso segundo, todos del artículo 19 de la Constitución.

Sostuvo que el requerimiento de inaplicabilidad debe ser rechazado, toda vez que se interpuso bajo la premisa normativa, absoluta y evidentemente errada, de que el inciso primero del artículo 13 de la Ley N° 20.544 constituye una sanción. Explicó que el inciso primero del artículo 13 no constituye una sanción, sino el mero efecto tributario de incumplir una norma que establece un requisito de procedencia para deducir gastos provenientes de instrumentos derivados, estableciéndose en el inciso segundo del artículo 13 los elementos sancionatorios administrativos o penales que podrían concurrir junto a los efectos tributarios civiles.

Argumentó que no hay ejercicio del *ius puniendi* del Estado en la disposición impugnada, pues solo conlleva la determinación de la diferencia tributaria por no cumplir con los requisitos para deducir gastos asociados a instrumentos derivados. Las cargas tributarias no constituyen una sanción, sino una obligación jurídica impuesta para el sostenimiento del gasto público, y que aplicar los principios del Derecho Sancionatorio a los tributos implicaría desvirtuar la naturaleza misma del sistema impositivo.

Añadió que la sanción propiamente tal, para no presentación de las declaraciones juradas, o por su presentación incompleta, falsa o errónea, se encuentra expresamente regulada en el inciso segundo del artículo 13, respecto de la cual sí se cumple con los parámetros constitucionales alegados como infringidos. Sostuvo que la conceptualización de "sanción" efectuada por el inciso cuarto del artículo 13 es una referencia a efectos adversos, no a una sanción propiamente tal.

Explicó que las liquidaciones no son el medio por el cual se imponen las sanciones derivadas de la Ley N° 20.544, que Regula el Tratamiento Tributario de los Instrumentos Tributarios, toda vez que las diferencias tributarias se sujetarán a los principios civiles propios del derecho tributario, terminando en una resolución, liquidación o giro, mientras que en la determinación de las sanciones administrativas deberá presentarse ante el Tribunal Tributario y Aduanero competente un acta de denuncia, mientras que los delitos que se detecten deberán someterse al procedimiento penal general.

Indicó que el requirente pretende confundir al señalar que la declaración sería un requisito meramente formal y que cumplió con la presentación de la declaración "solo que de manera incompleta". Sostuvo que aun cuando el requirente estime que la presentación de información respecto del activo denominado instrumento derivado es "una obligación formal", lo cierto es que el propio legislador lo elevó a un requisito de procedencia.

Argumentó que el efecto del inciso primero del artículo 13 cumple con los parámetros de proporcionalidad, racionalidad, justicia y falta de arbitrariedad. La magnitud de la operación no puede ser un motivo para cuestionar la constitucionalidad de una norma de control, que la proporcionalidad debe considerar quién está en control del cumplimiento del requisito de procedencia y la dificultad para su verificación, y que la información faltante corresponde precisamente a



aquellos instrumentos derivados de los cuales proviene el gasto que pretendía deducir la requirente.

Añade finalmente que existe una importante preocupación de parte de la oposición de la época respecto de la capacidad de fiscalización y de determinación de los resultados tributarios de los instrumentos derivados, razón por la cual se incorporaron las necesidades de presentar las declaraciones juradas que la reclamante no presentó de manera completa. Añadió que el contribuyente no ha cumplido ni con la obligación original de presentar la Declaración Jurada completa ni ha subsanado la incompletitud de la presentada, existiendo mecanismos para ello establecidos en la Ley N° 21.210.

A fojas 291, por decreto de fecha 25 de noviembre de 2024, se trajeron los **autos en relación**. Posteriormente, se han acompañado informes en derecho por la requirente en abogo de sus pretensiones a fojas 306 y 388.

Vista de la causa y acuerdo

En Sesión de Pleno de 4 de junio de 2024 se verificó la vista de la causa, oyéndose la relación pública, alegatos por la requirente del abogado José Joaquín Verdugo Ramírez y por el Servicio de Impuestos Internos del abogado José Ignacio Muñoz Solís. Se adoptó acuerdo con fecha 26 de agosto de 2025, conforme certificación del relator.

Y CONSIDERANDO:

PRIMERO: Que, se ha requerido la inaplicabilidad del artículo 13 inciso primero de la Ley N° 20.544, que regula el tratamiento tributario de los instrumentos derivados, en la parte que dispone que los contribuyentes que no hayan presentado oportunamente las declaraciones juradas, con la información y antecedentes que se requiera acerca de tales derivados, así como cuando las presentadas contengan información o antecedentes erróneos, incompletos o falsos, no podrán deducir las pérdidas o gastos provenientes de ellos;

SEGUNDO: Que, la requirente sostiene, en síntesis, que el precepto legal impugnado establece una sanción que, en su aplicación, vulnera lo dispuesto en los numerales 2° inciso segundo, 3° inciso sexto y 20° inciso primero del artículo 19 de la Constitución, habida consideración que “(...) no refleja ninguna “correspondencia” entre las diversas infracciones que tipifica -de diferente naturaleza y gravedad- y la única sanción que impone a todas ellas, la que, por ende, puede -como ocurre en la especie- constituir una medida excesiva, lo que es consecuencia de que la norma no distingue entre infracciones “leves, graves o muy graves”, así como tampoco establece “criterios de graduación” para la única sanción que dispone, de modo que tampoco permite considerar ni “la intencionalidad” del

infractor, ni “los perjuicios causados” por la infracción de que se trate daños que en este caso no existen- todo lo cual constituye una manifiesta transgresión al principio de proporcionalidad” (fs. 13), lo que, además, resulta discriminatorio, dado que “(...) si contribuyentes que incurrir en infracciones de tan distinta gravedad como lo es, por un lado, la presentación de una declaración incompleta y, por el otro, la presentación de una declaración falsa- son sancionados conforme a la ley con una misma sanción, como si ambos merecieran el mismo reproche, en relación con el contribuyente que comete la infracción “menos grave” -la presentación de una declaración incompleta- la ley en cuestión establece un tratamiento manifiestamente arbitrario, lo que constituye una transgresión a la presente garantía” (fs. 13), provocando, en fin, que el procedimiento carezca de racionalidad y justicia (fs. 14);

I. REGULACION DE LOS DERIVADOS Y NATURALEZA JURÍDICA DE LA OBLIGACIÓN DE PRESENTAR DECLARACIONES JURADAS

TERCERO: Que, “los instrumentos financieros derivados (ifd) son útiles, entre otras funciones, como herramientas para gerenciar riesgos de carácter financiero, que amenazan de manera constante los resultados de las empresas. Estas contingencias pueden devenir de cambios o variaciones adversas de tasas de interés, de precio de commodities, del tipo o tasa de cambio entre monedas, de cotización de securities, etc. Por otra parte, también son instrumentos de inversión, ya sea a través de operaciones de arbitraje o especulación (...)” (Pablo Porporatto: “Instrumentos Financieros Derivados: Una Revisión Tributaria”, Revista Universidad Externado de Colombia, 2008, p. 285), cuyo origen se sitúa en prácticas financieras desarrolladas desde la década de 1960 (Antoine Gaudemet: “Contribución al Estudio Jurídico de los Derivados en el Derecho Francés”, Revista Chilena de Derecho Privado, N° 26, 2016, pp. 49-70);

CUARTO: Que, en nuestro país, hasta la dictación de la Ley N° 20.544, en 2011, el tratamiento tributario de los derivados se regulaba conforme a las normas legales generales y en base a decisiones administrativas del Servicio de Impuestos Internos.

Por ello, S.E. el Presidente de la República propuso un proyecto de ley que lo regulara, el que se convertiría en la referida Ley N° 20.544, atendido que “sin perjuicio de que Chile se encuentra inmerso en un escenario de economía global de mercado, nuestra legislación tributaria, a diferencia de lo que ocurre con distinta intensidad en el ámbito bancario y de mercado de valores, guarda silencio en materia de regulación de los contratos de derivados. Ello explica que el tratamiento tributario de estos instrumentos haya debido ser íntegramente abordado a través de circulares e interpretaciones administrativas del Servicio de Impuestos Internos.

Es por esta razón que se hace necesario, en orden a contribuir con la modernización de la legislación comercial de Chile, y nivelarla con la de otras economías, dar un tratamiento tributario orgánico a los contratos derivados, de manera de dar certeza a los contribuyentes que utilizan estas herramientas” (Mensaje N° 233-358 con el que inicia un proyecto de ley



que regula el tratamiento tributario de los instrumentos derivados, 30 de agosto de 2010, Boletín N° 7.194-05);

QUINTO: Que, así, el artículo 2° de la Ley N° 20.544 considera como *derivados* los forwards, futuros, swaps, opciones y combinaciones de cualquiera de éstos, así como también los demás contratos cuyo valor se establezca en función de una o más variables que determinen el monto de la o las liquidaciones correspondientes y que sean reconocidos o regulados como tales de acuerdo a normas legales o aquellas normas dictadas, en uso de sus atribuciones, por la Comisión del Mercado Financiero, la Superintendencia de Pensiones o el Banco Central de Chile.

Adicionalmente, también se consideran como derivados aquellos contratos que cumplan los requisitos copulativos señalados en el número 3 del referido artículo 2° que no se encuentren expresamente excluidos, de acuerdo con su numeral 4;

SEXTO: Que, por su parte, el artículo 5° dispone que las utilidades o pérdidas correspondientes a derivados, se reconocerán de acuerdo a las reglas y definiciones contenidas en dicho precepto legal, entendiendo por tales utilidades o pérdidas “(...) *todos aquellos resultados que se originen como consecuencia de la celebración, contratación, cesión de la oposición contractual, liquidación o compensación de los respectivos derivados*”;

SEPTIMO: Que, en fin, el artículo 13, en su inciso primero, establece, en la primera parte, que “*los contribuyentes que celebren derivados deberán presentar, en la forma y plazo que el Servicio de Impuestos Internos establezca mediante resolución, una o más declaraciones juradas, según dicho organismo lo estime pertinente, para los efectos de la fiscalización de los impuestos que correspondan, con la información y antecedentes que requiera acerca de tales derivados*”. Y agrega, en la parte impugnada, que “*cuando no se hayan presentado oportunamente dichas declaraciones, así como cuando las presentadas contengan información o antecedentes erróneos, incompletos o falsos, los contribuyentes no podrán deducir las pérdidas o gastos provenientes de los derivados no declarados en forma oportuna, o declarados en forma errónea, incompleta o falsa*”. Para, luego, concluir ese inciso primero, señalando que, “*en caso que el contribuyente de todas formas haya deducido tales pérdidas o gastos se aplicará, según corresponda, lo dispuesto por los artículos 33, número 1º, letra g), y 21, de la Ley sobre Impuesto a la Renta. En el caso de los contratos de derivados celebrados a través de intermediarios, el Servicio de Impuestos Internos podrá exigir a estos últimos la presentación de las referidas declaraciones juradas respecto de aquellos en cuya celebración hayan intervenido*”.

La misma norma agrega, en el inciso segundo, que “*si el contribuyente se negare a formular esta declaración, o si la presentada fuere maliciosamente incompleta o falsa, se sancionará en la forma prevista en el inciso primero del artículo 97, números 4º ó 5º, según corresponda, del Código Tributario”, no obstante que, de acuerdo con su inciso tercero, que “*no se aplicarán las sanciones establecidas en los incisos precedentes, y en consecuencia podrán deducirse las pérdidas y gastos asociados a la operación de derivados, en aquellos casos en que las declaraciones no hayan sido presentadas oportunamente o estas contengan información errónea o incompleta, siempre que los contribuyentes presenten oportunamente**

una o más declaraciones rectificatorias, en la forma, plazo y de acuerdo a los antecedentes que establezca el Servicio de Impuestos Internos por resolución exenta”.

OCTAVO: Que, en consecuencia y a diferencia de lo que sostiene la requirente, el artículo 13 de la Ley N° 20.544, en la parte impugnada, no contempla una norma sancionatoria, sino que establece el efecto tributario que se sigue del cumplimiento inoportuno o incompleto de la obligación que se impone a los contribuyentes que celebren derivados de presentar, en la forma y plazo que el Servicio de Impuestos Internos establezca mediante resolución, una o más declaraciones juradas, según dicho organismo lo estime pertinente, para los efectos de la fiscalización de los impuestos que correspondan.

Así las cosas, cuando esa obligación no se cumple oportunamente o las declaraciones se presentan con información o antecedentes erróneos, incompletos o falsos, la consecuencia tributaria es que no se podrán deducir las pérdidas o gastos provenientes de esos contratos;

NOVENO: Que, en cambio, agrega la norma, cuando el contribuyente se niega a presentar las declaraciones o las que se presentan adolecen de información maliciosamente incompleta o falsa puede hacerse lugar a las sanciones contempladas en el artículo 97 N° 4° y 5° del Código Tributario, a menos que, oportunamente, presente declaraciones rectificatorias;

DECIMO: Que, la distinción que se ha explicado, establecida en el artículo 13 de la Ley N° 20.544, por una parte, entre el efecto tributario de no presentar oportunamente las declaraciones juradas o presentarlas con errores, incompletas o siendo falsas, consistente en que no se pueden deducir las pérdidas o gastos, y, por otra parte, la conducta que da origen a sanciones penales, cuando el contribuyente se niega a declarar o las declaraciones son maliciosamente incompletas o falsas, encuentra, además, sustento en la historia de la ley.

En efecto, durante el primer trámite parlamentario, consta la intervención del entonces Director del Servicio de Impuestos Internos quien “(...) *destacó que la iniciativa establece normas de control específicas, pero que descansan en dos principios tributarios ampliamente reconocidos, como son la tasación y la determinación de precios de transferencia, que incluye los conceptos de parte relacionada y justo valor de mercado, y la información que deben entregar los contribuyentes que celebren contratos derivados a través de declaraciones juradas*” (Informe Comisión de Hacienda de la Cámara de Diputados recaído en el proyecto de ley que regula el tratamiento tributario de los instrumentos derivados, 9 de marzo de 2011, p. 12, Boletín N° 7.194-05) y, más precisamente, la explicación de la Coordinadora de Políticas Tributarias del Ministerio de Hacienda, a raíz de la indicación presidencial que introdujo el actual artículo 13, en el sentido que “(...) *resulta imprescindible introducir reglas que definan las consecuencias para los contribuyentes por no entregar la información solicitada al momento ser fiscalizados. En estos casos, advirtió, se rechazarán los gastos relacionados con los instrumentos derivados contratados, incluyendo las comisiones pagadas o los desembolsos efectuados. Agregó que cuando la contraparte de un*

derivado sea una institución bancaria, situación más habitual, será ella quien deba proporcionar la información, por ejemplo, si se celebra un contrato de derivado con un banco. Esto está expresamente establecido en el inciso final de la indicación que se propone, apuntó, al señalar que si se contrata instrumentos derivados a través de intermediarios, éstos tienen la obliga” (Segundo Informe Comisión de Hacienda del Senado, 27 de septiembre de 2011, p. 22, Boletín N° 7.194-05);

UNDECIMO: Que, por ende y conforme a la preceptiva legal examinada, en el caso de los derivados, la determinación del impuesto, incluyendo las pérdidas o gastos que puedan deducirse, se realiza sobre la base de declaraciones juradas que presentan los propios contribuyentes, sin perjuicio, evidentemente, de las atribuciones fiscalizadoras del Servicio de Impuestos Internos.

Por ello, siempre en el ámbito de la determinación del impuesto a pagar, considerando, si es el caso, las pérdidas o gastos que pueden deducirse, obviamente la no presentación oportuna de las declaraciones o que ellas contengan informaciones o antecedentes incompletos, erróneos o falsos, tiene como consecuencia, para esa determinación, que no se podrán deducir aquellas pérdidas o gastos. Y, en el caso que el contribuyente igualmente las deduzca, el artículo 13 preceptúa que se aplican los artículos 33 N° 1° letra g) y 21 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, esto es, se agregan a la renta líquida las cantidades cuya deducción no ha sido autorizada o que se han agregado en exceso o, según corresponda, en el caso que los contribuyentes señalados en el referido artículo 21, se procederá conforme a lo allí dispuesto;

DECIMOPRIMERO: Que, en cambio, el inciso segundo del artículo 13 regula una situación distinta, pues ya no se trata solo de la presentación inoportuna de las declaraciones juradas o con antecedentes o informaciones incompletos, erróneos o falsos, sino que regula las hipótesis conforme a las cuales el contribuyente se niega a presentarlas o, si bien las ha presentado, adolecen de ser maliciosamente incompletas o falsas, pues, en estos casos, la norma legal determina que esas conductas se sancionarán conforme a lo dispuesto en el artículo 97 N° 4° y 5° del Código Tributario, según corresponda, es decir y sin perjuicio de las penas agravadas allí previstas, con multa del cien al trescientos por ciento del valor del tributo defraudado y con presidio menor en su grado máximo y, si se obtienen devoluciones que no correspondan, con presidio menor en su grado máximo a presidio mayor en su grado medio;

DECIMOSEGUNDO: Que, sin embargo y aun en estas hipótesis delictivas, conforme al artículo 97 en los numerales referidos, el inciso tercero del artículo 13 de la Ley N° 20.544 establece que no se aplicarán aquellas penas e, incluso, se permitirá deducir las pérdidas o gastos, si el contribuyente presenta, oportunamente, declaraciones rectificatorias.

Adicionalmente, en relación precisa al caso de autos, cabe consignar que el artículo vigésimo primero transitorio de la Ley N° 21.210 dispuso, en su inciso primero, que “*los contribuyentes que suscribieron contratos de derivados de aquellos a que se refiere la ley número 20.544, de 2011, entre los años comerciales 2014 y 2019, y no hubiesen*

dado cumplimiento a la obligación establecida en el artículo 13 de dicha ley, en relación a presentar oportunamente la información requerida por el Servicio de Impuestos Internos, o la presentada tuviese información o antecedentes erróneos o incompletos, podrán, rectificando las correspondientes declaraciones de impuestos, deducir las pérdidas o gastos provenientes de los derivados no declarados en forma oportuna, o declarados en forma incompleta y/o errónea, siempre que, cumpliendo con los demás requisitos que dicha disposición legal establece, hayan ya presentado, completado y/o corregido dicha información al citado Servicio o la presenten, completen o corrijan hasta 6 meses siguientes a la entrada en vigencia de esta ley, ello en la forma y oportunidad que establezca el Servicio señalado mediante resolución. Las pérdidas o gastos provenientes de los derivados no declarados en forma oportuna, o declarados en forma incompleta o errónea, deberán ser fehacientemente acreditadas o justificadas conforme lo establece el inciso primero del artículo 31”;

DECIMOTERCERO: Que, por ende, lleva razón el Servicio de Impuestos Internos al señalar que “el objeto de las declaraciones juradas exigidas por este Servicio, comprenderá S.S. Excm., es que los contribuyentes informen sus instrumentos derivados y el Servicio pueda verificar que se incluyen tanto los ingresos como las pérdidas que puedan generarse, año a año, por efecto de lo dispuesto en el artículo 6 de la LD.

Pues bien, con el objeto de incentivar el cumplimiento de la presentación de las Declaraciones Juradas sobre instrumentos derivados, el legislador determinó que, ante la ausencia de éstas o su presentación incompleta, falsa o errada, el efecto tributario propio será el desconocimiento de su calidad de gasto apto para ser deducido de la base imponible del Impuesto de Primera Categoría. Es importante señalar que estos supuestos no establecen ningún orden de prelación entre sí; son simplemente situaciones en las que este Servicio no dispone de la información requerida mediante las declaraciones juradas. Asimismo, la medida es independiente de la intención o situación subjetiva del contribuyente, pues se evalúan aquí únicamente los efectos civiles y tributarios derivados de la falta de información, y no conductas sancionables de acción u omisión” (fs. 275);

DECIMOCUARTO: Que, en definitiva, la consecuencia tributaria de no presentar oportunamente las declaraciones juradas o de presentarlas con información incompleta, errónea o falsa, consistente en que no podrán deducirse las pérdidas o gastos, difiere, sustancialmente, de la conducta ilícita relativa a negarse a declarar o hacerlo con antecedentes maliciosamente incompletos o falsos, cuya sanción se reenvía a las penas contempladas en el artículo 97 N° 4° y 5° del Código Tributario;

II. APLICACIÓN AL CASO CONCRETO

DECIMOQUINTO: Que, sin perjuicio de haber desechado la calificación como sanción del efecto tributario contemplado en el precepto legal impugnado, lo que ya es suficiente para desestimar la inaplicabilidad, en los términos en que ha sido fundamentada por la accionante en estos autos. Máxime si como se sostuvo en estrados por el Servicio de Impuestos Internos, sin que haya sido controvertido, en el

caso de la requirente no se ha dado lugar a procedimiento sancionatorio alguno en relación con los hechos que motivan la gestión pendiente.

Con todo, no cabe a esta Magistratura eludir que, en un sentido más amplio, como lo sostiene el profesor José Miguel Valdivia, en el Informe en Derecho agregado a fs. 353, el efecto tributario, consistente en no poder deducir las pérdidas o gastos, constituiría un acto desfavorable -aunque no sancionatorio- para el contribuyente, por lo que igualmente es necesario examinar las objeciones de constitucionalidad planteadas por la requirente que, en su base, dicen relación con la falta de proporcionalidad de la regla allí contenida, en cuanto tiene la misma consecuencia la declaración jurada que no se presenta oportunamente con el caso en que se presenta con antecedentes o informaciones incompletos, erróneos o, incluso, falsos, en cuanto la secuela que se sigue de ello es siempre el no reconocimiento de la pérdida o gastos, lo que vulneraría los numerales 2°, 3° y 20° del artículo 19 constitucional, a raíz de ser una consecuencia única para situaciones distintas, por lo que podría resultar desproporcionada;

DECIMOSEXTO: Que, las declaraciones juradas exigidas por el artículo 13 tienen por finalidad, precisamente sobre la base de los antecedentes aportados por el propio contribuyente, permitir la determinación del impuesto y, con ello, el posible reconocimiento de pérdidas o gastos, de tal manera que no presentarla oportunamente o presentarla con antecedentes incompletos, erróneos o falsos importa, en lo que aquí interesa, que no podrá efectuarse la determinación tributaria ni, en lo que atañe al beneficio del interesado, reconocerle las pérdidas o gastos;

DECIMOSEPTIMO: Que, para este efecto (reconocimiento de las pérdidas o gastos) los cuatro casos previstos en la norma impugnada (no presentación oportuna, presentación incompleta o con antecedentes erróneos o falsos) impiden la adecuada determinación del beneficio tributario referido, de tal manera que la consecuencia de esas conductas no puede sino ser la que ha previsto la ley, esto es, que no se podrán deducir las pérdidas o gastos provenientes de los derivados no declarados -como se ha dicho repetidamente- en forma oportuna o con antecedentes o informaciones erróneos, incompletos o falsos;

DECIMOCTAVO: Que, cabe preguntarse, en este sentido, ¿cómo podrían establecerse efectos distintos para cada una de las situaciones previstas por la ley si, en definitiva, lo que ocurre es que no será posible determinar las pérdidas o gastos?

La causa de este efecto tributario, en las cuatro hipótesis previstas por el legislador, tiene que ser la misma, ya que dice relación, tal y como hemos explicado latamente, con la imposibilidad de determinar el tributo y, consecuentemente, las pérdidas o gastos que pudieran beneficiar la contribuyente, en todas esas hipótesis legales;

DECIMONOVENO: Que, en suma, el precepto legal que establece que, dada la no presentación oportuna de las declaraciones juradas o porque fueron presentadas



con antecedentes o informaciones incompletas, erróneas o falsas, impiden determinar, cabalmente, las pérdidas o gastos, constituye un efecto tributario que no es desproporcionado y, por ende, su aplicación, no resulta contraria a los numerales 2°, 3° y 20° del artículo 19 de la Carta Fundamental, desde que, a diferencia de lo sostenido en la acción intentada a fs. 1, dicho efecto corresponde a la conducta desarrollada por el contribuyente, desde el punto de vista tributario, sea porque la declaración no fue oportuna o porque adolecía de antecedentes incompletos, erróneos o falsos, por lo que no cabe sino desestimar la acción de inaplicabilidad intentada a fojas 1.

Y TENIENDO PRESENTE lo preceptuado en el artículo 93 incisos primero, N° 6°, y decimoprimer, y en las demás disposiciones citadas y pertinentes de la Constitución Política de la República y de la Ley N° 17.997, Orgánica Constitucional del Tribunal Constitucional,

SE RESUELVE:

- I. QUE SE RECHAZA EL REQUERIMIENTO DEDUCIDO A LO PRINCIPAL DE FOJAS 1. OFÍCIESE.**
- II. QUE SE ALZA LA SUSPENSIÓN DEL PROCEDIMIENTO DECRETADA EN AUTOS. OFÍCIESE.**
- III. QUE NO SE CONDENA EN COSTAS A LA PARTE REQUIRENTE POR ESTIMARSE QUE TUVO MOTIVO PLAUSIBLE PARA LITIGAR.**

Redactó la sentencia el Ministro señor MIGUEL ÁNGEL FERNÁNDEZ GONZÁLEZ.

Comuníquese, notifíquese, regístrese y archívese.

Rol N° 15.745-24-INA

Pronunciada por el Excmo. Tribunal Constitucional, integrada por su Presidenta, Ministra señora Daniela Beatriz Marzi Muñoz, y por sus Ministros señora Nancy Adriana Yáñez Fuenzalida, señora María Pía Silva Gallinato, señor Miguel Ángel Fernández González, señor Raúl Eduardo Mera Muñoz, señor Héctor Mery Romero, señora Marcela Inés Peredo Rojas, señora Alejandra Precht Rorris y señor Mario René Gómez Montoya.

Autoriza el Secretario (S) del Tribunal Constitucional, señor José Francisco Leyton Jiménez.



455BA05A-BF61-4C87-9BD6-35631080014B

Este documento incorpora una firma electrónica avanzada. Su validez puede ser consultada en www.tribunalconstitucional.cl con el código de verificación indicado bajo el código de barras.