



2023

**REPÚBLICA DE CHILE**  
**TRIBUNAL CONSTITUCIONAL**

---

**Sentencia**

**Rol 14.058-2023**

[7 de noviembre de 2023]

---

REQUERIMIENTO DE INAPLICABILIDAD POR  
INCONSTITUCIONALIDAD RESPECTO DEL ARTÍCULO 149  
INCISOS SEGUNDO Y FINAL DEL CÓDIGO TRIBUTARIO

MOUSTAFA ABBAS SAFIEDDINE

EN EL PROCESO RIT N° AB-02-00028-2022, RUC N° 22-9-0000971-2, SEGUIDO  
ANTE EL TRIBUNAL TRIBUTARIO Y ADUANERO REGIÓN DE TARAPACÁ

**VISTOS:**

Con fecha 17 de febrero de 2023, Moustafa Abbas Safieddine, ha presentado un requerimiento de inaplicabilidad por inconstitucionalidad respecto del artículo 149 incisos segundo y final del Código Tributario, para que ello incida en el proceso RIT N° AB-02-00028-2022, RUC N° 22-9-0000971-2, seguido ante el Tribunal Tributario y Aduanero Región de Tarapacá.

**Precepto legal cuya aplicación se impugna**

El texto de los preceptos impugnados dispone lo siguiente en su parte destacada:

*“Código Tributario*

*(...)*

*Artículo 149.- Dentro de los ciento ochenta días siguientes a la fecha de término de exhibición de los roles de avalúo los contribuyentes y las Municipalidades respectivas podrán reclamar del avalúo que se haya asignado a un bien raíz en la tasación general. De esta*



*reclamación conocerá el Tribunal Tributario y Aduanero. Respecto del avalúo asignado a un bien raíz en la tasación general, será procedente el recurso de reposición administrativa en conformidad a las normas del Capítulo IV de la ley N° 19.880 y con las mismas modificaciones establecidas en el artículo 123 bis, salvo la de su letra b), en que el plazo para que se entienda rechazada la reposición será de noventa días.*

*La reclamación y la reposición, en su caso, sólo podrán fundarse en algunas de las siguientes causales:*

*1°.- Determinación errónea de la superficie de los terrenos o construcciones.*

*2°.- Aplicación errónea de las tablas de clasificación respecto del bien gravado, o de una parte del mismo así como la superficie de las diferentes calidades de terreno.*

*3°.- Errores de transcripción, de copia o de cálculo.*

*4°.- Inclusión errónea del mayor valor adquirido por los terrenos con ocasión de mejoras costeadas por los particulares, en los casos en que dicho mayor valor deba ser excluido de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 8° de la ley N° 11.575.*

*La reclamación o la reposición que se fundare en una causal diferente será desechada de plano.”.*

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

Indica la requirente que con fecha 28 de diciembre de 2022 interpuso nulidad de derecho público tributaria y, en subsidio, reclamo de avalúo en contra del avalúo fiscal realizado por el Servicio de Impuestos Internos (SII), respecto del inmueble Rol de Avalúo N° 1713-055, de la comuna de Iquique, ante el Tribunal Tributario y Aduanero de la Región de Tarapacá, dando lugar a la causa RUC 22-9-0000971-2, RIT AB-02-00028-2022.

La reclamante solicitó la nulidad del proceso de reevalúo de los bienes raíces no agrícolas del año 2014, y consecuentemente, anota, el proceso del reavalúo de los años 2018 y 2022, y que se ordene la devolución de los impuestos girados y pagados en exceso respecto del bien raíz rol 1713-055.

Anota que en febrero de 2023, el anotado Tribunal tuvo por evacuado el traslado del SII respecto de la nulidad y del reclamo de avalúo.

Fundando el **conflicto constitucional**, señala que la aplicación del precepto cuestionado en dicha gestión vulnera el artículo 19 N°s 2, 3 incisos primero y sexto, 20 incisos primero y segundo, y 26, así como los artículos 38 inciso segundo y 76 inciso primero, primera parte, e inciso segundo, de la Constitución.

Explica que los artículos 149 y siguientes del Código Tributario regulan el procedimiento de reclamo de los avalúos de bienes raíces asignados por el Servicio de Impuestos Internos en el marco de las tasaciones generales y particulares que puedan practicar, tasación que representa la base imponible del impuesto territorial establecido en la Ley N° 17.235.



El artículo 149 determina quiénes pueden impugnar el avalúo determinado en un proceso de tasación general de bienes raíces; establece los plazos para reclamar; y consagra las causales que habilitan al contribuyente para impugnar el avalúo fiscal determinado por el Servicio, excluyendo cualquier otro fundamento que no esté precisado por la ley, afectando con ello el derecho a la acción y a la tutela judicial efectiva y, en especial, el derecho a impugnar los actos de la Administración.

En tal mérito, el actor desarrolla las características generales del impuesto territorial, de su proceso de determinación de avalúo fiscal de los bienes raíces y las normas que regulan la impugnación al resultado de este procedimiento.

Analiza la clasificación de bienes raíces agrícolas y no agrícolas; los elementos de la obligación tributaria y la base imponible del impuesto territorial, haciendo presente que la ley se limita a otorgar facultades a la autoridad administrativa para tasar y reavaluar los bienes raíces, y en especial, para impartir instrucciones técnicas y administrativas.

Agrega que se ha destacado por la doctrina que cuando la ley utiliza las expresiones 'avalúo', 'tasar' y 'reavaluar' está usando conceptos indeterminados que dejan a la administración tributaria un margen de apreciación excesivamente amplio e impreciso y que, en consecuencia, es totalmente insuficiente para establecer un elemento esencial de todo y cualquier tributo, sin cuya definición legal éste no respeta el principio de reserva legal y no puede existir.

En lo que dice relación con los bienes raíces de la segunda serie, la normativa de la ley de impuesto territorial deja entregada a la autoridad administrativa la confección de estas tablas de clasificación de las cuales depende la fijación del avalúo con reglas tan abiertas y tan genéricas que, en la práctica, significa que la autoridad los fija a su real saber y entender, ya que varios de los criterios son subjetivos, como la importancia de la comuna, o no tienen relación directa con los inmuebles que se tasarán, como los sectores de ubicación. A ello añade que la resolución mediante la cual se confeccionan estas tablas de clasificación no es reclamable por los contribuyentes y que no está sometida a toma de razón.

Así, refiere que tanto la tasación general de bienes raíces como las modificaciones individuales de avalúos se concretan o efectúan por medio de decisiones o actos administrativos que se limitan a consignar un resultado, pero no sus fundamentos ni los procedimientos utilizados para lograrlo. El contribuyente se encuentra en una situación de inferioridad frente a su contraparte.

Sin perjuicio de lo anterior, la ley permite a los contribuyentes y las Municipalidades reclamar del avalúo asignado a un bien raíz en el proceso de tasación general, conforme lo dispone el artículo 149 del Código Tributario, regulando las causales y plazos a los que debe sujetarse la presentación.

Este procedimiento ha sido criticado por la doctrina, toda vez que se limitan las causales por las que el contribuyente puede impugnar el avalúo fiscal determinado



por el Servicio, reduciéndolos a ciertos errores de hecho, cuestión que se ve agravada si se analiza la manera en que la Administración efectúa la tasación, sin que sea la ley quien fije los márgenes para el cálculo de la base imponible del tributo.

Por lo anterior, explica la requirente, se produce vulneración concreta a los artículos 19 número 3 incisos primeros y sexto; 38 inciso segundo; y 76 inciso primero primera parte, e inciso segundo de la Constitución.

La limitación prevista en los incisos segundo y final del artículo 149 del Código Tributario, respecto de las causales de impugnación que los contribuyentes pueden invocar para reclamar del avalúo fiscal asignado por el SII a los bienes raíces en el marco del proceso de tasación de inmuebles es inconstitucional por afectar el derecho a la acción y a la tutela judicial efectiva, así como la potestad de reclamar a la justicia de los actos de la Administración.

Estas garantías se encuentran reconocidas en términos amplios en la Constitución, sin circunscribirlas a la mera impugnación de ciertos errores de hecho, excluyendo los demás aspectos fácticos y toda cuestión jurídica que pueda incidir en la determinación del avalúo fiscal.

Esto contrasta con lo establecido para el procedimiento general de reclamaciones, contencioso tributario general a través del cual el contribuyente puede impugnar los actos terminales de la Administración que determinen o incidan en el cálculo de impuestos. En esta última clase de procedimientos se confiere una amplia competencia a los Tribunales Tributarios y Aduaneros, los que deben resolver sobre todos los asuntos sometidos a su decisión por las partes, ponderando la totalidad de los antecedentes presentados, con excepción de aquellos que resulten inadmisibles, criterio sostenido por la Corte Suprema en su jurisprudencia.

En cambio, en el procedimiento de reclamo de avalúos fiscales, las causales de impugnación se encuentran restringidas únicamente a aquellas previstas en el inciso segundo del artículo 149 del Código Tributario, y el reclamo que se funde en una causal diversa ha de ser desechado de plano, restricción injustificada y que no aparece acorde con el mandato constitucional.

Anota que la infracción constitucional se torna más grave si se considera que la base imponible del impuesto territorial se fija por la autoridad administrativa, tomando como referencia valores determinados en una serie de actos no reclamables. Si el resultado del proceso resulta desproporcionado el contribuyente se ve privado de herramientas jurídicas para su impugnación, atendida la estrechez de las causales de reclamo.

Añade lo anterior vulneración al artículo 19 N° 2 de la Constitución. Explica que, a través del procedimiento general de reclamación, contencioso tributario general, el contribuyente puede impugnar ante el Tribunal Tributario Aduanero los actos terminales de la Administración que determinen o incidan en el cálculo de impuestos. En cambio, en el procedimiento de reclamo de avalúos fiscales, las causales



de impugnación se encuentran restringidas únicamente a aquellas previstas en el inciso segundo del artículo 149 del Código Tributario, y el reclamo que se funde en una causal diversa ha de ser desechado de plano.

Indica que la contradicción con la norma constitucional es patente ya que no se advierte una finalidad intrínsecamente legítima en el precepto cuestionado, al limitar al contribuyente las causales de impugnación. Ningún fundamento racional aparece en esta restricción y no se divisan motivos para privar al litigante del mismo derecho que le asiste en un procedimiento general de reclamación, y no se contempla otra vía de impugnación suficientemente idónea que asegure un debido proceso y la concesión de tutela judicial efectiva.

En la gestión pendiente el resultado del proceso de avalúo resultó ser desproporcionado y discordante con la realidad, al tasar el Servicio las construcciones emplazadas en el predio en una suma que excede más del doble de su valor comercial, viéndose la requirente, explica a fojas 13, limitada para reclamar de dicha actuación conforme a las restricciones que establecen los incisos segundo y final del artículo 149 del Código Tributario. Así, señala, se afecta la posibilidad real de impugnar los actos de la administración que determinan la base imponible del impuesto territorial que se devengue al efecto.

Los justiciables sometidos al procedimiento general de reclamación, por una parte, frente al requirente, de otra, sujeto a un procedimiento especial de reclamación de avalúos, son tratados de manera diversa por efecto de la aplicación de la norma cuestionada, sin que se vislumbre una conexión racional lógica para la diferencia establecida ni un supuesto fin de interés público que pudiera sustentarla.

Indica que no se aprecia una justificación razonable para la discriminación que provoca la aplicación del precepto impugnado, deviniendo en arbitraria.

Añade vulneración a la Constitución en su artículo 19 número 20 incisos primero y segundo, con relación a los artículos 19 número 3; 38 inciso segundo, y 76 inciso primero primera parte, e inciso segundo.

Analizando los principios de igualdad tributaria y justicia de los tributos, señala que al limitarse las causales de impugnación que los contribuyentes pueden invocar para efectos de reclamar del avalúo fiscal asignado por el Servicio a los bienes raíces en el marco del proceso de tasación de inmuebles, afectando el derecho a la acción y a la tutela judicial efectiva, así como la potestad de reclamar a la justicia de los actos de la Administración, se infringen, por vía de consecuencia, las garantías sustantivas de igualdad, justicia y capacidad contributiva, principios materiales de la tributación reconocidos en el artículo 19 N° 20 de la Constitución, máxime cuando en el proceso de determinación de la base imponible del impuesto territorial, el Servicio de Impuestos Internos ha establecido un avalúo fiscal que excede por mucho al coste de reposición de las construcciones emplazadas en el predio, así como a la valoración que respecto de dicho inmueble se informó por el perito designado en los autos.



Finalmente denuncia transgresión al artículo 19 N° 26, de la Constitución. Indica que al afectarse en su esencia la garantía de igualdad ante la ley, el derecho a la acción y a la tutela judicial efectiva, y la potestad de reclamar a la justicia de los actos de la Administración, garantías que son reconocidas en términos amplios por la Constitución, sin circunscribirlas a la mera impugnación de ciertos errores de hecho, excluyendo los demás aspectos fácticos y toda cuestión jurídica que pueda incidir en la determinación del avalúo fiscal, las disposiciones requeridas de inaplicabilidad priva a la requirente de que sus derechos podrán ser ejercidos de forma segura y plena.

Por lo expuesto solicita que la acción de fojas 1 sea acogida en todas sus partes.

### **Tramitación**

El requerimiento fue acogido a trámite por la Segunda Sala con fecha 22 de febrero de 2023, a fojas 29, disponiéndose la suspensión del procedimiento. A su turno, en resolución de 15 de marzo de 2023, a fojas 241, se declaró admisible, confiriéndose traslados de fondo.

**A fojas 251, con fecha 4 de abril de 2023, evacúa traslado el Servicio de Impuestos Internos (SII) y solicita el rechazo del requerimiento.**

Comienza contextualizando antecedentes de hecho de la gestión pendiente invocada. Indica que con fecha 28 de diciembre de 2022, la requirente interpuso, en contra del avalúo fiscal determinado por el SII, respecto del inmueble Rol de Avalúo N° 1713- 055, de la comuna de Iquique, en lo principal, nulidad de derecho público tributaria, y en el primer otrosí, reclamo de avalúo, ante el Tribunal Tributario y Aduanero de la Región de Tarapacá, dando lugar a la causa RUC 22-9-0000971-2, RIT AB-02-00028-2022.

Anota que, conforme a la nulidad de derecho público tributaria, la reclamante solicitó al tribunal se declare nulo el proceso de reavalúo de los bienes raíces no agrícolas del año 2014, y consecuentemente el proceso del reavalúo de los años 2018 y 2022, y se ordene la devolución de los impuestos girados y pagados en exceso respecto del bien raíz rol 1713-055, por cuanto, anota, el SII y la I. Municipalidad de Iquique habrían incurrido en una infracción de procedimiento, al no haber dado íntegro cumplimiento a todas las formalidades esenciales del proceso de reavalúo de bienes raíces no agrícolas que tuvo lugar en el año 2014, en particular, no haberse publicado el aviso de que trata el artículo 6 inciso segundo de la Ley N° 17.235, en cuya virtud se informa al público general del hecho de encontrarse los roles de avalúo a disposición de los interesados para su examen, lo que, por efecto extensivo de dicha nulidad, afectaría a todos los actos posteriores y vinculados a ella, como sería, el



proceso de reavalúo de los años 2018 y, particularmente, del año 2022, y que es materia de la gestión pendiente.

Agrega que, conjuntamente, y según lo previsto en el artículo 149 del Código Tributario, la requirente, mediante reclamo de avalúo, solicitó al mismo tribunal tener por configuradas las causales N° 2 y N°3 del artículo 149, declarando que: i) El Servicio de Impuestos Internos habría incurrido en error en la aplicación de la tabla de clasificación de la edificación de los predios, lo que tuvo consecuencias en el valor de las construcciones emplazadas, debiendo declararse un valor inferior como avalúo de las mismas; ii) en subsidio, que el Servicio efectuó una errada determinación de la calidad de las construcciones; iii) en subsidio, que el Servicio efectuó una errada determinación del valor unitario de la construcción, ya que no habría considerado el valor real de la construcción considerando acero y albañilería; iv) en subsidio, que el impuesto aplicado sería manifiestamente desproporcionado o injusto en comparación con otras áreas homogéneas de idéntica conformación o destino; v) en subsidio, que para determinar el avalúo fiscal correspondiente al primer semestre del 2022, se debía aplicar un reajuste del 4,2% determinado según variación del IPC calculado entre los meses de julio de 2021 a diciembre de 2021 y, a su vez, a ese producto se debía aplicar un factor de 5,8%, calculado sobre la variación del IPC de los meses de enero y junio de 2022 y, no el cálculo que habría efectuado la Administración.

Anota que, evacuando el traslado, el SII argumentó defensas respecto de la nulidad, como del reclamo de avalúo.

Luego, indica que el Tribunal Tributario y Aduanero de la Región de Tarapacá tuvo por evacuado los traslados y citó a las partes a audiencia de conciliación, la que se celebró el día 21 de febrero del presente año, no produciéndose.

Por lo expuesto, señala que el requerimiento debe ser desestimado en todas su partes. Acota que el asunto sometido a la decisión de este Tribunal es de mera legalidad y no de inconstitucionalidad en la aplicación de una norma, en tanto el requerimiento se encuentra fundado en argumentos generales respecto a encontrarse el actor en una situación de imposibilidad de reclamar del avalúo de los predios, atendidas las limitaciones que establecerían los incisos segundo y final del artículo 149 del Código Tributario, afectándose en definitiva su derecho a la tutela judicial efectiva y la posibilidad de impugnar los actos de la administración que determinan la base imponible del impuesto territorial que se devengue al efecto.

Las alegaciones presentadas en el reclamo, tanto en la nulidad de lo principal, como en el primer otrosí, apuntan a si las actuaciones del Servicio, , respecto al avalúo practicado del bien raíz rol 1713-055, con ocasión del reavalúo general de los bienes raíces no agrícolas, con vigencia a contar del 1° de enero del año 2022, se encuentra, o no, acorde a derecho, lo que es un asunto de mera legalidad. Anota que la existencia de un error de procedimiento como fundamento de la nulidad tributaria, y de errores de clasificación y de cálculo en la determinación de los avalúos, conforme al procedimiento de reclamo del artículo 149 y siguientes del Código Tributario, en



cuanto esta última norma señala causales en las que ha de fundarse su reclamo de avalúo, con la cual el requirente no está conforme, pues limitaría las causales de reclamación, sosteniendo sería contraria a la Constitución, resultan ser un asunto o materia que reiteradamente reclaman los contribuyentes, y para que resuelvan dichas discrepancias es que conocen de las reclamaciones los Tribunales Tributarios, especializados en estas materias. En este sentido, indica que el asunto planteado es de mera legalidad y adolece de falta de fundamento plausible.

Explica que el precepto cuestionado no podrá tener una influencia decisiva en el caso de autos, por cuanto, por un lado, funda su reclamo en infracciones que conllevarían la nulidad de los actos reclamados y en dos de las causales que señala la norma, y por otro, solicita a este Tribunal que se declare la inaplicabilidad por inconstitucionalidad del inciso segundo de la norma, donde se contienen las causales, siendo peticiones contradictorias que pretenden un pronunciamiento en el marco de la legalidad, además de una asimilación indebida de la causal de procedencia de reclamo con los fundamentos que deben esgrimirse y acreditarse para desvirtuar la actuación fiscal, lo que eliminaría la carga de fundamentación y acreditación que tienen los litigantes.

Así, indica, el requirente fundamenta su presentación en una serie de argumentos que carecen de un sustento jurídico apropiado para lograr la pretensión de declaración de inaplicabilidad por inconstitucionalidad del inciso segundo y final del artículo 149 del Código Tributario, realizándose afirmaciones abstractas acerca de la supuesta vulneración a la Carta Fundamental, aplicables a la generalidad de los casos que pudieran suscitarse entre contribuyentes, sin especificar qué ocurriría en el caso concreto.

Acota la requerida que del escrito del requerimiento consta que, a fin de argumentar respecto de la influencia sustancial que tendría la norma impugnada en la controversia, la requirente se coloca en el caso hipotético de que su acción será desechada, lo que no ha ocurrido en la especie, por lo que no se vislumbra agravio en la decisión del asunto controvertido, dado que no se ha dictado sentencia definitiva en dichos autos, constituyendo su razonamiento en meras especulaciones, en orden a dejar asentado el rechazo de su reclamo en caso de que no se declare la inaplicabilidad de las normas impugnadas.

Unido a lo señalado, argumenta que el requerimiento busca el establecimiento de una nueva causal de reclamo. La disposición legal cuestionada ha sido ejercida por el requirente, la cual ha permitido interponer la acción ante el juez competente y hacer valer sus descargos dentro de las bases del debido proceso que asegura la disposición legal, solicitando en dicho ámbito que el juez del fondo determine si los actos reclamados se encuentran o no viciados de nulidad, y de acogerse la nulidad impetrada, si los avalúos adolecen o no de los errores que alega, procediendo o no su modificación conforme a la ley. De esta manera, explica que se pretende crear una nueva causal ad-hoc que permita fundar su reclamo del avalúo de los bienes raíces, lo





que resulta improcedente en la presente sede, desde que, por la vía de la inaplicabilidad, no se puede crear ni otorgar recursos o causales a fin de fundar una reclamación, lo que llevaría a esta judicatura a adquirir la impronta de legislador positivo y no negativo, otorgándole un rol de productor de normas procedimentales de los órganos colegisladores.

En el fondo, indica que no se producen las vulneraciones constitucionales alegadas, Acota que no se afecta el derecho a la acción ni a una tutela judicial efectiva, puesto que ha sido el mismo requirente quien, en virtud del procedimiento especial de reclamo de avalúo de los bienes raíces consagrado en los artículos 149 y siguientes del Código Tributario, ejerció su acción en contra del avalúo determinado por el Servicio.

Por ello, indica que no puede verse afectado su derecho a la acción y a la tutela judicial efectiva si la requirente ejerció oportunamente y ante los Tribunales competentes las acciones que el legislador expresamente estableció para estos casos, fundando su pretensión precisamente en algunas de las causales que ahora intenta desconocer. En efecto, resulta contradictorio que el precepto cuestionado por la requirente en esta sede constitucional sea el mismo en el que funda su reclamo ante el Tribunal Tributario, reclamo en el que postula que las circunstancias relatadas se subsumen en las causales contempladas en los preceptos legales impugnados en autos.

Anota que, ante el carácter eminentemente técnico y por la especial naturaleza del impuesto territorial y la determinación de su base imponible por la autoridad administrativa tributaria, se hace necesario un procedimiento especial diverso del general de reclamaciones, a fin de impugnar el avalúo de los bienes raíces. En el caso del avalúo de los bienes raíces, es el SII quien efectúa el proceso de determinación de la obligación tributaria por expreso mandato del legislador contenido en la Ley N° 17.235, estableciéndose al efecto un procedimiento especial de reclamo contenido en los artículos 149 y siguientes del Código Tributario. Así, se trata de situaciones distintas, pero que permiten, en ambos casos, reclamar ante los Tribunales correspondientes, como aconteció, indica, en la gestión pendiente.

Señala que, en dicho mérito, las normas cuya inaplicabilidad solicita al caso concreto no impiden el acceso a la justicia, sino que sólo limitan las causales aplicables en el caso del reclamo del avalúo de los bienes raíces, las que no son *decisoria litis* respecto de la acción deducida en lo principal de su gestión pendiente, esto es, la acción de Nulidad de Derecho Público Tributaria.

Añade que no se produce discriminación arbitraria ni se infringe el principio de igualdad ante la ley. Indica que no toda desigualdad de trato en la ley supone una infracción a la garantía constitucional del derecho a la igualdad, sino que dicha infracción la produce sólo aquella desigualdad que introduce una diferencia entre situaciones que pueden considerarse iguales y que carece de una justificación objetiva



y razonable. Este Tribunal ha estimado que el control de la igualdad es el juicio de razonabilidad, proporción y justificación.

Indica que en el caso concreto el artículo 149 del Código Tributario es incapaz de contravenir la norma constitucional de igualdad ante la ley, porque establece causales para reclamar de los avalúos de bienes raíces en carácter general, es decir, aplica para todos los contribuyentes que se encuentran en la misma situación; no obedece a una existencia artificiosa o injustificada, puesto que forma parte del procedimiento especial de reclamo para estos casos que contempló el legislador; y, la norma forma parte de un procedimiento especial de reclamo para cierto tipo de acto administrativo, distinto a los actos que se reclaman en un procedimiento general de reclamaciones.

La norma impugnada cumple con los principios vinculados al derecho a la igualdad ante ley, como son la justificación, razonabilidad y proporcionalidad de la medida.

En conjunto con lo anterior, añade que no se ve afectado el derecho a igualdad tributaria, justicia y capacidad contributiva. Señala que en los hechos no se produce la infracción constitucional, toda vez que el requirente ha podido ejercer la acción de Nulidad de Derecho Público Tributaria y el reclamo del avalúo de los bienes raíces, los que configuran la gestión pendiente, basando su alegación en la norma que ahora cuestiona, es decir, no hay afectación a su derecho a la acción y a la tutela judicial efectiva. Esto reafirma el criterio sostenido de que el requerimiento se basa en el carácter general y no concreto.

Lo que se cuestiona, más bien, es el procedimiento especial de reclamo de los avalúos de los bienes raíces en su conjunto, lo que dista de ser una materia susceptible de ser discutida a través de un requerimiento de inaplicabilidad por inconstitucionalidad, respecto a un caso concreto. Lo que el requirente busca por esta vía es impugnar una sentencia que le resulta desfavorable, lo que constituye un asunto de mera legalidad y no de constitucionalidad.

Finalmente señala que no existe vulneración de ningún derecho en su esencia. Anota que, en virtud de que los preceptos legales impugnados no se produce la vulneración de las garantías denunciadas correspondiente al artículo 19, numerales 2º y 3º, y 20, de la Constitución, por lo que, luego, no puede transgredirse el contenido esencial de esos mismos derechos. Sin perjuicio de lo anterior, acota que el requirente yerra al establecer que los preceptos impugnados afectan en su esencia el debido proceso toda vez que, tal como ha sostenido este Tribunal, el debido proceso garantiza el derecho al racional y justo procedimiento e investigación, asegurando, por un lado, que toda sentencia de un órgano que ejerza jurisdicción ha de fundarse en un proceso previo legalmente tramitado, y, por otro, que corresponderá al legislador establecer las garantías de un procedimiento racional y justo, siendo ello lo esencial de dicho derecho. Agrega que dentro de los elementos del debido proceso el legislador reconoció el derecho a la revisión jurisdiccional a través de tribunales especializados



de los actos de la Administración, como los actos reclamados, además de consagrarse la facultad de interponer recursos para revisar las sentencias dictadas por tribunales que conozcan de tales impugnaciones.

Indica que el mencionado es el aspecto esencial del derecho a la tutela judicial efectiva. Al haber sido ejercida por el requirente la disposición cuestionada, que le ha permitido interponer la acción ante el juez competente y hacer valer sus descargos dentro de las bases del debido proceso que asegura la disposición legal, no puede entenderse afectada la esencia de tal garantía.

Por lo anterior solicita el rechazo del requerimiento.

A fojas 401, por decreto de 10 de abril de 2023, se trajeron los autos en relación.

#### **Vista de la causa y acuerdo**

En Sesión de Pleno de 24 de agosto de 2023 se verificó la vista de la causa, oyéndose la relación pública y los alegatos de los abogados Rodrigo Durán Araneda, por la parte requirente, y Esteban Herrera Sepúlveda, por la parte del Servicio de Impuestos Internos. Se adoptó acuerdo con igual fecha conforme fue certificado por el relator de la causa, a fojas 413.

#### **Y CONSIDERANDO:**

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

La Presidenta del Tribunal, Ministra señora NANCY YÁÑEZ FUENZALIDA, el Ministro señor NELSON POZO SILVA, la Ministra señora DANIELA MARZI MUÑOZ, y la Suplente de Ministro señora NATALIA MUÑOZ CHIU, votaron por rechazar la acción deducida.

Por su parte, los Ministros señores CRISTIÁN LETELIER AGUILAR, JOSÉ IGNACIO VÁSQUEZ MÁRQUEZ y MIGUEL ÁNGEL FERNÁNDEZ GONZÁLEZ, y el Suplente de Ministro MANUEL NÚÑEZ POBLETE, estuvieron por acoger parcialmente el requerimiento en la impugnación al inciso final del artículo 149 del Código Tributario y en la expresión “solo” contenida en su inciso segundo.

**SEGUNDO:** Que, en esas condiciones se ha producido empate de votos en lo que respecta a la impugnación al inciso final del artículo 149 del Código Tributario y en la expresión “solo” contenida en su inciso segundo, con lo cual, atendido el quorum exigido por el artículo 93, inciso primero, N° 6, de la Carta Fundamental para acoger



un requerimiento de inaplicabilidad por inconstitucionalidad, y teniendo en cuenta, de la misma forma, que por mandato del literal g) del artículo 8° de la Ley N° 17.997, Orgánica Constitucional del Tribunal Constitucional, el voto de la Presidenta de esta Magistratura no dirime un empate, como el ocurrido en el caso *sub-lite*, y, no habiéndose alcanzado la mayoría para acoger el presente requerimiento de inaplicabilidad, éste deberá ser necesariamente desestimado.

### **VOTO POR RECHAZAR**

**La Presidenta del Tribunal, Ministra señora NANCY YÁÑEZ FUENZALIDA, el Ministro señor NELSON POZO SILVA, la Ministra señora DANIELA MARZI MUÑOZ, y la Suplente de Ministro señora NATALIA MUÑOZ CHIU, votaron por rechazar íntegramente el requerimiento dados los fundamentos que a continuación se señalan:**

#### **1. Antecedentes del caso concreto y conflicto constitucional**

1°. Que, la gestión pendiente en que incide el presente proceso constitucional, es un juicio seguido ante el Tribunal Tributario y Aduanero de la Región de Tarapacá en el que se acciona de nulidad de derecho público tributaria y de reclamo de avalúo respecto de los inmuebles individualizados en la parte expositiva de la sentencia. En cuanto al reclamo de avalúo, la requirente, solicitó al mismo tribunal declarar que se acoja su reclamación por configurarse las causales N° 2 y N° 3 del artículo 149 del Código Tributario.

En cuanto al estado procesal actual de la gestión pendiente, es menester señalar que el procedimiento fue suspendido por orden de esta Magistratura luego de haberse realizado la audiencia de conciliación.

2°. Que, el requirente sostiene que el precepto impugnado infringe las garantías constitucionales de los artículos 19 número 3 incisos primero y sexto, 38 inciso segundo y 76 inciso primero primera parte e inciso segundo de la Constitución Política de la República, por cuanto las limitaciones que presentan las causales taxativas de la norma recurrida afectan el derecho y la potestad de reclamar ante la justicia por los actos de la Administración, pues no podría hacer valer alegaciones distintas a las señaladas en las causales en que puede fundar su reclamo. Asimismo, sostiene que esta norma legal resulta contraria al derecho a la igualdad ante la ley, garantizada en el artículo 19, numeral 2 y también invoca como infringido el numeral 20 respecto del principio de igualdad tributaria, puesto que se afectan las garantías sustantivas de igualdad, justicia y capacidad contributiva al existir un avalúo que excede el coste de reposición de las construcciones en el predio y el propio valor del inmueble.



## 2. Pronunciamiento previo de esta Magistratura

3°. Que, no es primera vez que esta Magistratura conoce, vía inaplicabilidad, de un requerimiento en contra de la preceptiva actualmente cuestionada. En la STC rol 10.907, por mayoría, se acogió parcialmente el requerimiento y se declaró inaplicable el artículo 149, inciso segundo en el vocablo “sólo”, e inciso final, del Código Tributario.

En dicha Sentencia se sostuvo que la palabra “solo” perturba la tutela judicial efectiva, puesto que restringe la posibilidad de defensa a quien disiente de las bases del avalúo de un bien gravado (STC rol 10.907, cc. 2° y 4°), para lo cual el fallo se basa en la jurisprudencia de este Tribunal que ha declarado inaplicable el adverbio “solo” del artículo 32 de la Ley N° 18.287, así como el artículo 470 del Código del Trabajo que emplea la misma alocución (STC Rol 10.907, c. 3°). Concluye sosteniendo que la declaración de inaplicabilidad permitirá *“que el Juez Tributario pueda conocer íntegramente del reclamo presentado por el requirente, sobre la base de razones objetivas. Considerando que la imposibilidad de cuestionar la sustancia o contenido de las tablas de clasificación de los bienes gravados, impiden al juez aplicar la ley con miras a declarar un impuesto proporcionado y justo”* (STC rol 10.907, c. 5°).

4°. Que, en atención a que el presente voto determinará el rechazo del requerimiento, se hace necesario expresar circunstanciadamente los motivos para tal decisión. De esta forma no sólo se razonará de acuerdo con el voto de minoría de la STC rol 10.907, que se comparte en integridad, sino que además se entregará una argumentación adicional que se hará cargo de lo razonado en la Sentencia ya individualizada. Así lo ha sostenido esta Magistratura, a propósito de las recientes modificaciones de las líneas jurisprudenciales, *“en aras de los principios de transparencia y de motivación de las sentencias, resulta necesario dar razones para tal cambio jurisprudencial. Como las necesidades de certeza jurídica y de igualdad ante la ley y ante la Constitución hacen relevante que las líneas jurisprudenciales de este Tribunal gocen de un nivel de homogeneidad y consolidación que las haga reconocibles, cuestión que empalma con el derecho de todo justiciable a la igual protección por el sistema jurídico en el ejercicio de sus derechos (artículo 19, numeral 3°, inciso primero, de la Constitución vigente), no puede obviarse entonces que este órgano de justicia constitucional debe hacerse cargo de lo que implica un cambio jurisprudencial”* (STC rol, 12.612-21, c. 7°).

5°. Que, como se dijo, la sentencia estimatoria de inaplicabilidad discurre sobre la base de que la expresión “solo” es una “perturbación” de la tutela judicial efectiva, remitiéndose a tales efectos a la jurisprudencia de esta Magistratura relativa los artículos 32 de la Ley N° 18.287 y 470 del Código del Trabajo que expresarían “limitaciones legislativas al ejercicio de derechos procesales” y que serían contrarias a la Constitución.

Sin embargo, son variados los aspectos de tal razonamiento que, precisados, dan cuenta de la inexistencia del conflicto constitucional que se alega en la especie. Por de pronto, se homologan sin mayor justificación los conceptos de “limitación” y



“perturbación”, omitiendo cualquier referencia al concepto de “regulación” de los derechos fundamentales. Luego, aun aceptando que estamos en presencia de una limitación -cuestión controvertible como se verá- menester habría sido precisar cuál es el derecho fundamental que está siendo intervenido, para luego, determinar si tal intervención se ajusta a los estándares constitucionales (proporcionalidad y contenido esencial del derecho). De otro lado, para trasladar los pronunciamientos previos de esta magistratura respecto de la alocución “sólo” -denotativa de taxatividad- contenido en otros artículos declarados inaplicables en forma previa, habría que justificar por qué el conflicto suscitado en este caso (regulación de una acción contenciosa especial) es homologable a los previos que, en realidad, decían relación, por un lado, con la regulación de recursos procesales y, de otro, con la regulación de las excepciones establecidas para el juicio ejecutivo laboral.

Dar por sentado todos los aspectos precedentemente mencionados llevaría a una conclusión implícita poco deseable en sede de inaplicabilidad: una abstracta presunción de inconstitucionalidad de la palabra “sólo” -u otra análoga expresión de taxatividad- cualquiera sea el contexto legislativo procesal utilizado. Esto debe ser descartado y de ello dan cuenta las recientes sentencias desestimatorias de inaplicabilidad relativas a los artículos 32 de la Ley N° 18.287 (STC roles 12695; 12705, 12.985, 13.105, 13.324), y 470 del Código del Trabajo (STC roles 12.063 y 13046).

### **3. Sobre la supuesta infracción a los artículos 19 número 3 incisos primeros y sexto; 38 inciso segundo; y 76 de la Constitución**

6°. Que, asilándose en los artículos 19 N°3, 38 y 76 de la Constitución, el requirente arguye que en la especie se afecta el derecho a la acción, a la tutela judicial efectiva y a la potestad de reclamar a la justicia de los actos de la administración (fs. 10-11). Sobre este punto, y más allá de las discusiones terminológicas (derecho a la acción, de acceso a la justicia o tribunales, tutela judicial efectiva, etc.) no hay dudas de la existencia de un derecho fundamental a la protección judicial, y en el ámbito de la actuación administrativa, el artículo 38 inciso segundo de la Carta Fundamental es claro al establecer que *“Cualquier persona que sea lesionada en sus derechos por la Administración del Estado, de sus organismos o de las municipalidades, podrá reclamar ante los tribunales que determine la ley, sin perjuicio de la responsabilidad que pudiere afectar al funcionario que hubiere causado el daño”*.

7°. Que, sin embargo, lo alegado por el requirente es algo distinto. Sostiene que está impedido de impetrar el reclamo tributario del artículo 149 del Código Tributario por causales distintas a las allí establecidas, y eso, sería atentatorio de la tutela judicial efectiva. Planteado en estos términos, cuesta ver cuál es la cuestión constitucional, porque del hecho de que exista un derecho a la protección judicial, no se deriva el derecho a una acción contencioso-administrativa específica, con causales amplias de impugnación, y que deba ser necesariamente conocida por un Tribunal especializado. Esto es lo que propone el requirente.



De la lectura de los preceptos constitucionales que se denuncian como infringidos aparece con claridad que es competencia del legislador regular el sistema de acciones contencioso-administrativas, lo que comprende, entre otras, el Tribunal competente, las causales del reclamo, los titulares de la acción y las reglas de procedimiento. Estas reglas no son decididas por el afectado -tampoco por el Tribunal Constitucional- pues el artículo 76 supedita el deber de inexcusabilidad de los Tribunales a la reclamación de su intervención en forma legal y en negocios de su competencia, y entonces no hay un derecho a un pronunciamiento de fondo si es que el reclamo no se ajusta a las reglas previamente definidas por el legislador.

8°. Que, el dilema planteado por el requirente no es de orden constitucional, sino que se mueve en el plano de las opciones legislativa del diseño de la justicia administrativa tributaria, en particular, con el establecimiento de Tribunales especializados con competencias específicas y con causales de reclamo que delimitan las acciones que allí pueden ejercerse. En este punto, surge la cuestión relativa a lo que ocurre cuando (i) el Tribunal especial no tiene competencia específica para un asunto que, por su conexión con la materia, sería esperable que la tuviera; (ii) el administrado desea plantear un reclamo por causales distintas a las expresamente contempladas para el ejercicio de la acción especial; (iii) el acto es impugnado por quien no es titular de la acción que activa la jurisdicción especial. En todos estos casos, existen respuestas de distinto orden, desde interpretar en forma extensiva las reglas que regulan atribuciones del Tribunal especial o, en su defecto, aceptar la competencia de la justicia ordinaria para conocer del asunto a través de una acción contencioso-administrativa general. De este modo, se ha señalado que *“la configuración ambigua en el texto constitucional de aquellos procesos contencioso-administrativos caracterizados como ‘generales’, le entregan a [los] órganos jurisdiccionales llamados a conocer de estos procesos un gran campo de acción a la hora de interpretar el alcance y coordinación de estos en relación con los otros procesos especiales, permitiendo abrir o cerrar foros alternativos, generando ámbitos dinámicos y cambiantes de yuxtaposición de procesos”* (Guerra Schleeff, Felipe, 2017, Redundancia jurisdiccional como estrategia en ámbitos conflictivos del contencioso-administrativo en Chile, en Revista de Derecho XXX N°1, p. 155).

9°. Que, aterrizados los razonamientos precedentes al caso concreto, no se observa una vulneración al derecho a la protección judicial ante actos de la administración. En efecto, la requirente acudió ante el tribunal especial que señala la ley fundándose en el propio precepto reprochado al invocar la causal de su numeral 2°, para lo cual tendrá la carga de justificar que las alegaciones planteadas se encuadran con la causal específica del reclamo, cuestión que deberá ser resuelta por la judicatura de fondo y sobre el cual versará la actividad probatoria, demostrando la suficiencia de la causal invocada para dar por acreditado o descartar las circunstancias fácticas que justifican su pretensión judicial. Pero de otro lado, si desea plantear un reclamo por una causal diversa a las autorizadas por el artículo 149 del Código Tributario, bien pudo haber impetrado el reclamo de vulneración de derechos del contribuyente contemplado en el párrafo 2° del Libro III. Aún si se estimare que tales



acciones especiales son insuficientes para aquilatar las alegaciones que pretende plantear el administrado, quedan a salvo las acciones contencioso-administrativas generales y, tanto es así, que en la gestión pendiente también se ha deducido una acción de nulidad de derecho público tributaria.

10°. Que, la requirente ha solicitado la inaplicabilidad del inciso segundo y final del Código Tributario, pretensión incorrecta, si se considera que es precisamente el inciso segundo el que establece el reclamo al que busca acceder sin limitación. Asumimos que el reproche, en realidad, está dirigido respecto de la expresión “sólo” y del inciso final del artículo 149 del Código Tributario.

Ahora bien, si de limitaciones se trata, el artículo 149 del Código Tributario establece una acción contencioso-administrativa específica ante un Tribunal especializado, y la expresión “sólo” a lo más restringe las causales de interposición de dicha acción, delimitándola. Pero en términos dogmáticos constitucionales, no estamos ante una “limitación” de un derecho fundamental, sino sólo de una regulación no limitativa, pues el artículo 149 establece una acción especial con sus propios requisitos, sin excluir el ejercicio de otros mecanismos de protección judicial ante actos de la administración, con lo cual el derecho a la tutela judicial efectiva no se ha intervenido.

Y aquí es trascendente enfatizar que incluso las limitaciones de derechos fundamentales -que en este caso no hay- son autorizados por la Carta Fundamental en la medida que se satisfaga los estándares del principio de proporcionalidad y no se afecte el contenido esencial del derecho respectivo, pero esta discusión ni siquiera llega a plantearse en este caso pues, amén de la falta de densidad argumentativa del requerimiento en este aspecto, el derecho a la tutela judicial efectiva se mantiene intacto por el precepto cuestionado.

11°. Que, cosa distinta es la opinión que se pueda tener en relación con el mérito, conveniencia u oportunidad de ampliar las causales del reclamo especial de que se trata, pero ello no es un problema de constitucionalidad, sino de opciones de política legislativa que podrán parecernos más o menos adecuadas, pero que no habilitan a esta Magistratura a intervenir, máxime cuando el carácter supresivo de la inaplicabilidad determina que esta no sea un mecanismo idóneo para ampliar las causales de una acción en un proceso contencioso-administrativo especial.

#### **4. Sobre la supuesta infracción al principio de igualdad ante la ley**

12°. Que, por otra parte, la requirente alega que se vulnera la igualdad ante la ley, efectuando una comparación entre el procedimiento de reclamo de avalúos fiscales y el procedimiento general de reclamación, último en el que el contribuyente puede impugnar los actos terminales de la Administración que determinen o incidan en el cálculo de impuestos, sin que se contemple la limitación de causales del inciso





segundo del artículo 149 del Código Tributario, con lo cual, a juicio del requirente, se produce una diferencia de trato que no tiene una justificación razonable.

13°. Que, a propósito de lo dispuesto del artículo 19, numeral 2°, de la Constitución, este Tribunal ha señalado reiteradamente y durante décadas que *“La igualdad ante la ley consiste en que las normas jurídicas deben ser iguales para todas las personas que se encuentren en las mismas circunstancias y, consecuentemente, diversas para aquellas que se encuentren en situaciones diferentes. No se trata, por consiguiente, de una igualdad absoluta sino que ha de aplicarse la ley en cada caso conforme a las diferencias constitutivas del mismo. La igualdad supone, por lo tanto, la distinción razonable entre quienes no se encuentren en la misma condición. Así, se ha concluido que la razonabilidad es el cartabón o standard de acuerdo con el cual debe apreciarse la medida de igualdad o la desigualdad”* (STC 784 c. 19, en el mismo sentido, STC 3063 c. 32°, 7217 c. 24°, 7203 c. 28°, 7181 c. 24°, 7972 c. 40°).

De igual manera, en un ejercicio de control concreto de normas en el marco de un proceso de inaplicabilidad, esta Magistratura razonó que *“Para efectos de dilucidar si se produce una infracción al derecho a la igualdad ante la ley, es necesario determinar, en primer lugar, si realmente estamos frente a una discriminación o diferencia de trato entre personas que se encuentran en una situación similar, para luego examinar si tal diferencia tiene el carácter de arbitraria importando una transgresión a la Carta Fundamental. Así, debe analizarse si tal diferencia carece de un fundamento razonable que pueda justificarla y si, además, adolece de falta de idoneidad para alcanzar la finalidad que ha tenido en vista el legislador. La razonabilidad es el cartabón o estándar que permite apreciar si se ha infringido o no el derecho a la igualdad ante la ley. De esta manera, la garantía de la igualdad ante la ley no se opone a que la legislación contemple tratamientos distintos para situaciones diferentes, siempre que tales distinciones o diferencias no importen favores indebidos para personas o grupos”* (STC 784 c. 19, en el mismo sentido, STC 1138 c. 24°, 1140 c. 19°, 1340 c. 30°, 1365 c. 29°, 2702 c. 7°, 2838 c. 19°, 2921 c. 11°, 2922 c. 14°, 3028 c. 11°, 2895 c. 9°, 2983 c. 3°, 6685 c. 17°, 5674 c. 3°, 4434 c. 33°, 4370 c. 19°, 3470 c. 18°, 5275 c. 27°).

Adicionalmente, esta Magistratura ha entendido que *“la igualdad ante la ley consiste en que las normas jurídicas deben ser iguales para todas las personas que se encuentren en las mismas circunstancias y que no deben concederse privilegios ni imponerse obligaciones a unos que no beneficien o graven a otros que se hallen en condiciones similares. Un primer test para determinar si un enunciado normativo es o no arbitrario, consiste en analizar su fundamentación o razonabilidad y la circunstancia de que se aplique a todas las personas que se encuentran en la misma situación prevista por el legislador. Ahora bien, no basta con que la justificación de las diferencias sea razonable, sino que además debe ser objetiva. Si bien el legislador puede establecer criterios que permitan situaciones fácticas que requieran de un tratamiento diverso, ello siempre debe sustentarse en presupuestos razonables y objetivos que lo justifiquen, sin que quede completamente entregado el establecimiento al libre arbitrio del legislador. Así, para poder determinar si se infringe la igualdad ante la ley, es necesario atender además a la finalidad perseguida por el legislador para intervenir el derecho fundamental de*



*que se trata, la que debe ser adecuada, necesaria y tolerable para el destinatario de la misma"* (STC 1133 c. 17, en el mismo sentido, STC 1217 c. 3°, 1399 cc. 13° a 15°, 1988 cc. 65 a 67°, 1951 cc. 17° a 19°, 2841 c. 13°, 2703 c. 13°, 2921 c. 12°, 3028 c. 12°, 3473 c. 21°, 7217 c. 24°)

14°. Que, al desarrollar la vulneración de la garantía de igualdad ante la ley, el requirente asume que el precepto impugnado establece una restricción. Esto tiene como premisa la idea de que todas las acciones contencioso-administrativas en materia tributaria deben dar lugar a un proceso contencioso-administrativo de revisión plena del mismo modo en que lo sería el procedimiento general de reclamación tributaria del título II del Código Tributario. Es decir, recurre al procedimiento general de las reclamaciones del Código Tributario como un baremo o estándar de comparación.

15°. Que, la propia naturaleza general del procedimiento del título II del Código Tributario pugna con esa premisa, pues tal naturaleza lleva implícita la idea de que el legislador puede configurar distintos tipos de procedimientos tributarios, estableciendo distintos tipos de reclamos y acciones, y fijar sus reglas especiales. Esto resulta palmario de la simple lectura del artículo 123 del Código Tributario que establece que se sujetará al procedimiento general *"las reclamaciones por aplicación de las normas tributarias, con excepción de las regidas expresamente por los Títulos III y IV de este Libro"*, con lo cual queda claro que se admite y autorizan reglas especiales según los distintos tipos de reclamaciones. Y entonces, es claro que las reglas del Título II del Código Tributario ceden cuando el legislador tributario contempla una acción especial, con un procedimiento y reglas especiales.

De esta forma, el análisis que nos presenta la requirente en términos de igualdad ante la ley llevaría a la conclusión de que el legislador se encuentra impedido de modificar las reglas del Título II del Código Tributario en cuanto a las causales de un reclamo tributario, sin embargo, tal rigidez no se desprende de ningún precepto constitucional, ni tampoco legal.

16°. Que, con todo, y tal como se sostuvo en el voto disidente de la STC rol 10.907, el factor de diferenciación de las causales que permite interponer el reclamo es racional y se explica por la especial naturaleza del impuesto territorial y de determinación de su base imponible.

Finalmente, cabe observar que la norma se aplica para todos los contribuyentes por igual cuando reclamen del avalúo que se le haya asignado a un bien raíz, apreciándose un mandato que tiene caracteres de generalidad y abstracción propio de las normas legales, no divisándose de que forma el artículo establece la diferencia arbitraria alegada.



## 5. Sobre la supuesta infracción al artículo 19 N° 20 y N° 26 de la Constitución

17°. Que, en relación con la supuesta vulneración de los principios de legalidad, igualdad, y justicia tributaria, el requerimiento no entrega argumentaciones de constitucionalidad que requieran consideraciones adicionales a las analizadas y descartadas en los considerandos precedentes. Lo mismo ocurre con la supuesta infracción a la garantía del N° 26 del artículo 19 de la Carta Fundamental, pues se ha descartado que exista una afectación al derecho a la tutela judicial efectiva, ya que la norma no impide su libre ejercicio ni lo somete a exigencias que lo hagan irrealizable.

En estos mismos capítulos, el requirente arguye que *“en el proceso de determinación de la base imponible del impuesto territorial, el Servicio de Impuestos Internos ha establecido un avalúo fiscal que excede por mucho al coste de reposición de las construcciones emplazadas en el predio, así como a la valoración que respecto de dicho inmueble se informó por el perito designado en autos”* (fs. 15) y que *“el resultado del proceso de avalúo resultó ser desproporcionado y no acorde con la realidad, al avaluar el Servicio las construcciones emplazadas en el predio de mi representada en una suma que excede en gran medida a su valor comercial”* (fs. 16) argumentos que se desenvuelven en el plano de la mera legalidad, siendo de resorte exclusivo su resolución por los jueces del fondo, no divisándose de qué forma el precepto cuestionado produce la situación vulneratoria que reprocha.

18°. Que, por todo lo expuesto, el requerimiento de autos debe ser desestimado

### VOTO POR ACOGER

**Los Ministros señores CRISTIÁN LETELIER AGUILAR, JOSÉ IGNACIO VÁSQUEZ MÁRQUEZ y MIGUEL ÁNGEL FERNÁNDEZ GONZÁLEZ, y el Suplente de Ministro MANUEL NÚÑEZ POBLETE, estuvieron por acoger parcialmente el requerimiento en la impugnación al inciso final del artículo 149 del Código Tributario y en la expresión “solo” contenida en su inciso segundo, por las siguientes razones:**

#### **I. Conflicto de constitucionalidad**

1°. Que, se ha requerido la inaplicabilidad del artículo 149, incisos segundo y final del Código Tributario, por cuanto, el requirente sostiene que la aplicación de estos preceptos legales en la gestión judicial pendiente vulnera las garantías de, igualdad ante la ley, tutela judicial efectiva igualdad tributaria y seguridad jurídica, consagradas en los numerales 2°,3° 20° y 26° del artículo 19 constitucional, respectivamente.

La gestión judicial pendiente es la causa RIT AB-02-00028-2022 del Tribunal Tributario y Aduanero de Tarapacá, caratulada “Moustafa Abbas Safieddine con Servicio Impuestos Internos Dirección Regional de Iquique”, que conoce de una



acción de nulidad de derecho público y reclamación por avalúo de los bienes raíces de la segunda serie de la comuna de Iquique;

2°. Que, las reglas tributarias impugnadas disponen en primer lugar, las cuatro únicas causales en que se puede fundar la reclamación del avalúo y la reposición respectiva. Luego, en el inciso final establece que se desechará de plano la reclamación o reposición fundada en causal diferente.

Entonces, el conflicto de constitucionalidad planteado dice relación con que la aplicación de la norma impugnada restringe las causales de procedencia de la reclamación y reposición del avalúo.

Corresponde a esta Magistratura determinar si la aplicación de estos preceptos legales infringe o no la Constitución Política en la gestión pendiente que se sigue ante el Tribunal Tributario y Aduanero de Tarapacá, en especial en la exigencia que impone el texto fundamental al legislador, en orden a establecer siempre un procedimiento racional y justo dentro del debido proceso y la existencia de una tutela judicial efectiva. Sin que corresponda pronunciarse de la discusión trabada en la gestión pendiente acerca del sentido y alcance del reavalúo asignado a los bienes raíces en la tasación general roles de avalúo 1713-055;

3°. Que esta Magistratura ha conocido del precepto legal censurado en una oportunidad anterior, en el rol N°10.907-21, en que se acogió parcialmente el requerimiento, criterio jurisprudencial que se tendrá presente por estos Ministros, que están por acoger parcialmente el requerimiento de autos.

Además, este Tribunal ha declarado inaplicable por inconstitucional este tipo de impedimentos (en el ejercicio de derechos procesales), como es en materia de policía local, declarando la inaplicabilidad del adverbio “sólo” del artículo 32, Ley N°18.287 (STC Rol N°11.363);

## **II. Caso concreto**

4°. Que, con fecha 28.12.2022 la requirente dedujo en lo principal acción de nulidad de derecho público y en el primer otrosí, reclamación por avalúo de los bienes raíces de la segunda serie de la comuna de Iquique. La tasación del inmueble corresponde al rol de avalúo 1713-055 de la comuna de Iquique. El Servicio de Impuestos Internos le asignó el destino de “Comercio”.

Respecto a la nulidad de derecho público, la reclamante solicitó al tribunal se declare nulo el proceso de reavalúo de los bienes raíces no agrícolas del año 2014 y, consecuentemente, el proceso del reavalúo de los años 2018 y 2022, por cuanto se habría incurrido en una infracción del procedimiento, al no haber dado íntegro cumplimiento a las formalidades esenciales del proceso de reavalúo de bienes raíces no agrícolas del año 2014.



En el reclamo de avalúo solicitó al tribunal declarar que se acoja su reclamación por configurarse las causales N°2 y 3 del artículo 149 del Código Tributario, de esta forma, que se rebajara el avalúo total de las construcciones de los inmuebles respectivos de la comuna de Iquique, estimando el requirente que “existió una errónea aplicación de las tablas de clasificación respecto del bien gravado o de una parte del mismo, así como la superficie de las diferentes calidades de terreno, todo ello en los términos del artículo 149 N°2 del Código Tributario” (fs.03).

Del reclamo conoce el Tribunal Tributario y Aduanero de Tarapacá bajo el RIT AB-02-00028-2022. Con fecha 31.01.2023 el Tribunal Tributario y Aduanero de Tarapacá tuvo por evacuado los traslados y citó a las partes a audiencia de conciliación, la que se celebró el 21.02.2023, sin producirse la referida conciliación.

El procedimiento se encuentra suspendido por resolución de esta Magistratura del 22.03.2023;

#### **Del procedimiento especial de reclamo de avalúos de bienes raíces.**

5°. Que, el título III del Código Tributario se denomina “De los Procedimientos Especiales” y contempla en su párrafo 1° “Del procedimiento de reclamo de los avalúos de bienes raíces”, como primera norma el artículo 149 objetado -en las partes que indica el libelo- del mismo código.

Dentro de las causales de reclamo se distingue entre las causales de reclamo del avalúo asignado en tasación general del inciso segundo del artículo 149 referido y, de las que resultan de una modificación individual, esta última regulada en el artículo 17 de la Ley sobre Impuesto Territorial. Las primeras son taxativas, señalando el inciso final del artículo 149 una sanción para el reclamo que se funde en una causal diversa, cual es que el reclamo se desechará de plano.

En este sentido la doctrina ha expresado que “una reclamación de avalúo que se base en otra causal de impugnación que no sea de las previstas en la señalada norma legal no debe ser admitido a tramitación. Entendemos que ello es así por cuanto por razones de política tributaria el legislador ha decidido solamente se pueda reclamar por estas limitadas y específicas causales y no por otras” (Ugalde Prieto, Rodrigo (2009) Tribunales Tributarios y Aduaneros, Thomson Reuters, 2ª edición, p.250).

El citado autor señala que resulta criticable esta restricción de las causales de reclamo, atendida la forma en que se ha regulado la determinación del avalúo que es la base imponible del tributo establecido en la ley N°17.235, tal cual resulta del inciso 1° del artículo 1° de la ley N°17.235. Las denomina “extraordinariamente restrictivas causales de reclamo que establece el artículo 149 del Código Tributario”.

Agrega que “no existe aquí una actividad reglamentaria que complemente la ley o que se refiera a aspectos de detalle o de importancia secundaria o adjetiva, de



modo que la base imponible se encuentre realmente condicionada o regulada por la ley. Por el contrario, el núcleo de la base imponible se fija por la autoridad administrativa, mediante una resolución que no es reclamable, que no se publica en el Diario Oficial y que no se sujeta al trámite de toma de razón.

Esta situación implica una abierta vulneración del principio de la legalidad, puesto que lo más relevante para la aplicación de este tributo es el avalúo fiscal, de modo que si tal avalúo es fijado por la autoridad administrativa y de acuerdo a sus propios criterios es claro que el núcleo del tributo no es fijado por la ley, sino que por el Servicio de Impuestos Internos. Esta vulneración se agrava si tenemos a la vista la limitación de las causales para reclamar” (Ugalde, Rodrigo y otros, ob.cit., p.254);

### **Infracción a la garantía del artículo 19 N°3 constitucional**

6°. Que, el requirente esgrime que la aplicación de los preceptos objetados en la gestión pendiente *“resulta inconstitucional por afectar el derecho a la acción y a la tutela judicial efectiva, así como la potestad de reclamar a la justicia de los actos de la Administración”* (fs.10). Agrega que *“Si el resultado del proceso resulta desproporcionado el contribuyente se ve privado de herramientas jurídicas para su impugnación, atendida la estrechez de las causales de reclamo a que se ha venido haciendo referencia”* (fs.12);

7°. Que, resulta oportuno recordar la doctrina de este Tribunal en materia de tutela judicial efectiva, garantizada por el artículo 19 N°3, inciso primero constitucional *“al reconocerse con fuerza normativa, que todas las personas son iguales en el ejercicio de los derechos, lo que comprende, en nuestro medio, su igualdad de posibilidades ante los órganos jurisdiccionales, incluyendo, en primer término, el derecho a la acción, sin el cual quedaría amenazado e incompleto.*

*En efecto, el primer inciso del numeral 3º del artículo 19 lo reconoce en forma expresa, correspondiendo su titularidad a la persona como sujeto legitimado para su ejercicio, el que está contemplado en una norma autosuficiente y autoejecutiva.*

*Como complemento necesario, los incisos siguientes establecen garantías normativas del mismo, consistentes en la legalidad del tribunal y del proceso, además del parámetro de densidad material mínima de dichas normas legales, consistentes en las garantías del racional y justo procedimiento, a lo cual se le sumó la investigación, fijan el límite a la autonomía del legislador, a la hora de establecer el marco regulatorio del proceso jurisdiccional, como forma de solución del conflicto y de los actos necesarios para abrirlo, sustanciarlo y cerrarlo.*

*Debemos reafirmar entonces que el derecho a la tutela judicial efectiva tiene una doble dimensión, por una parte adjetiva, respecto de los otros derechos e intereses, y por la otra, sustantiva, pues es en sí mismo un derecho fundamental autónomo, que tiene por finalidad que las personas accedan al proceso como medio ordinario de resolución de los conflictos jurídicos, lo que resulta un presupuesto mínimo de todo Estado de derecho.”* (STC Rol N°815 c.10);



8° Que, como expresa Diez-Picazo (2021) el significado primigenio de la tutela judicial efectiva lo constituye el acceso a la jurisdicción en que toda situación jurídicamente relevante debe poder hacerse valer, y en el caso considerado dándose un hecho que no se ajuste a algunos de los motivos expresados en las normas objetadas, no le es posible al reclamante acceder al procedimiento establecido para reclamar del avalúo fiscal se consuma la vulneración reclamada en estos autos constitucionales. De manera que, lo reseñado constituye la manifestación palmaria en orden a estimar que las reglas cuestionadas ciertamente no se ajustan al Código Político en vigor;

9°. Que, por consiguiente, en la gestión pendiente, la aplicación de la palabra “sólo”, contenida en el inciso segundo del artículo 149 del Código Tributario hace que el contribuyente quede imposibilitado de reclamar por otras causales de las mencionadas en la norma objetada, lo que coarta su derecho a acceder al tribunal para que dirima el asunto planteado, infringiéndose el estándar exigido por la Constitución Política, quedando en estado de indefensión.

La indefensión, tal como lo ha entendido la jurisprudencia constitucional española consiste en “la privación o limitación no imputable al justiciable de cualesquiera medios legítimos de defensa de la propia posición dentro del proceso; y por ello mismo, hay indefensión cuando falta una plena posibilidad de contradicción. (STC Roles N° s 101/2001 y 143/2001, entre muchas otras);

10°. Que, entonces, la palabra “sólo” del inciso segundo del artículo impugnado perturba la tutela judicial efectiva, al restringir la posibilidad de una plena defensa a quien, legítimamente, disiente de las bases del avalúo de un bien gravado, siendo contraria a la Constitución Política;

11°. Que, siguiendo lo razonado por la sentencia rol N°10.970, a partir de esta sentencia no se ha de entender que se admite que cualquier reclamo fundamentado en la situación particular de un reclamante deba ser considerado.

Admitir esto implicaría contradecir, precisamente, la igualdad ante la ley en materia tributaria. Lo que posibilita este pronunciamiento es que el Juez Tributario pueda conocer íntegramente del reclamo presentado por el requirente, sobre la base de razones objetivas. Considerando que la imposibilidad de cuestionar la sustancia o contenido de las tablas de clasificación de los bienes gravados, impiden al juez aplicar la ley con miras a declarar un impuesto proporcionado y justo.

De este modo, el efecto del acogimiento del requerimiento apareja que el avalúo se fijará a la luz de los demás elementos objetivos que consten en la ley y en el proceso. De esta forma, esta Magistratura está dando cumplimiento a que la ley no fije tributos “manifiestamente desproporcionados o injustos” (artículo 19 N° 20 de la Constitución). (STC Rol N°10.907, c.5);



12°. Que, la ley suprema pone como limitación al legislador, el respeto a los derechos fundamentales y al contenido esencial de los mismos, y bajo ese concepto el precepto legal objetado, llevado al caso concreto, tiene un efecto contrario a la Constitución por vulnerar la obligación de garantizar una tutela judicial efectiva, al constreñir a tan sólo cuatro causales las posibilidades de reclamo del contribuyente y no permitir controvertir el avalúo realizado, impedimento que, como se ha expresado previamente, genera una situación de indefensión no tolerada por la Carta Fundamental, por lo que la aplicación del precepto legal censurado, en el caso concreto, produce efectos contrarios a ella, lo que redundaría en que la acción de inaplicabilidad deducida, a juicio de estos Ministros, deberá necesariamente prosperar.

### PREVENCIÓN

**El Suplente de Ministro señor MANUEL NÚÑEZ POBLETE concurre al voto por acoger el requerimiento de fojas 1 teniendo en cuenta, además, las siguientes consideraciones:**

1°. El precepto legal impugnado restringe el contencioso judicial y el recurso administrativo de reposición a solo una hipótesis de revisión, cual es, básicamente, el error expresado en cuatro casos (suponiendo que el cuarto caso, que remite a una norma legal que reguló las tasaciones ordenadas antes de 1974, mantiene vigencia).

2°. De acuerdo con el tenor literal del artículo 149 del Código Tributario, en sus incisos impugnados, no es entonces posible requerir, mediante la reclamación y la reposición, la revisión del acto administrativo por otro vicio que no sea el error en los casos expresamente tipificados. Vicios de legalidad sustantiva, vicios trascendentes de legalidad procedimental, vicios de motivación o de racionalidad, e incluso otras posibilidades de error, por mencionar algunos, han quedado fuera de las posibilidades de impugnación. Por otra parte, si se examinan las causales de modificación de los avalúos en el artículo 10º de la Ley Nº 17.235 sobre impuesto territorial (DFL Nº 1 de 1998, D.O. de 16 de diciembre de 1998), se puede observar que el precepto legal impugnado ni siquiera cubre la totalidad de causales por las que, en esa Ley, se permite dicha rectificación: la modificación por cambios de destinación, por siniestros, por factores que disminuyen el valor del bien raíz o por la omisión de bienes, por errores en el otorgamiento de exenciones, entre otras, tampoco están considerados en el listado de hipótesis de revisión del artículo 149 inciso 2º. El mismo ejercicio se puede hacer con los artículos 11 y 12 del señalado cuerpo legal.

3°. La estructura básica del artículo 149 del Código Tributario proviene, en casi idénticos términos, del texto contenido en el Decreto Ley Nº 830, publicado en el Diario Oficial de 31 de diciembre de 1974 y que, desde el 1º de enero de 1975, derogó el antiguo Código Tributario contenido en el DFL Nº 190 de 5 de abril de 1960.





El texto vigente, además de ser preconstitucional y por tanto ajeno a los mandatos de legalidad, igualdad y justicia tributarias, es sustancialmente distinto al que contenía la versión del Código de 1960, cuyo artículo 149 originalmente disponía, en su inciso 1º, que “[l]os contribuyentes y las Municipalidades respectivas podrán reclamar del avalúo que se haya asignado a un bien raíz en la tasación general, *o de cualquier elemento que deba servir de base para determinarlo*, dentro del mes siguiente a la fecha de la publicación de los roles de avalúos. De esta reclamación conocerá el Director” (cursivas añadidas). La revisión integral ha sido entonces posible en forma previa, sin que se advierta ninguna justificación en la restricción legal que no sea reforzar, mediante la inmunidad de control, la potestad administrativa recaudatoria. Esta inmunidad, en opinión de este Suplente de Ministro, no es compatible con la Constitución.

4º. La inmunidad de control que configura el precepto legal impugnado, al tiempo que vulnera el derecho a la tutela judicial (ínsito en la igual protección de la ley en el ejercicio de los derechos), también vacía de contenido a las garantías de legalidad, igualdad y justicia tributaria que reconoce la Constitución en el artículo 19 N° 20 y deja al contribuyente en un estado de indefensión frente a los órganos concernidos con la determinación de los elementos básicos para cobrar el tributo. En efecto, de cara a la asignación del avalúo, el legislador no puede descartar de plano la invocación de ningún vicio que evidencie la vulneración de la ley (legalidad tributaria), de la igualdad o de la justicia tributaria.

Con relación a este asunto debe además hacerse presente que los derechos contenidos en el artículo 19 N° 20 constituyen un instrumento de protección que resguarda la propiedad y la libertad aseguradas en los numerales 24 y 21 del mismo artículo 19. Su desprotección, por tanto, también impacta en el goce de los dos derechos recién mencionados y muy especialmente en el derecho de propiedad del contribuyente sobre el inmueble gravado con el impuesto territorial.

5º. La imposibilidad de reclamar del avalúo asignado a un bien raíz por razones distintas a cuatro hipótesis muy específicas de error, al privar de tutela a los derechos a la legalidad, igualdad y justicia tributarias (que comprende el derecho a reclamar en contra de los impuestos injustos o desproporcionados) constituye, por último, una de las formas más básicas de afectar la garantía normativa general contenida en el artículo 19 N° 26 de la Constitución. Esta última norma impide al legislador imponer “condiciones, tributos o requisitos que imoidan su liber ejercicio”. Para sostener lo anterior, basta con recordar el criterio contenido en la sentencia Rol N° 43 de 1987, que explica la afectación al libre ejercicio de un derecho se configura especialmente “en aquellos casos en que el legislador lo somete a exigencias que lo hacen irrealizable, lo entran más allá de lo razonable o lo privan de tutela jurídica” (c. 21º). La privación de tutela jurídica, en el caso concreto, es entonces una forma de afectar en libre ejercicio de los derechos asociados a la obligación legal de pagar contribuciones y a la propiedad sobre el inmueble.



6°. De acuerdo con lo anteriormente dicho, es preciso acoger el requerimiento de fojas 1, declarando inaplicables el adverbio “sólo”, contenido en el enunciado inicial de su inciso segundo, y la plenitud de su inciso final.

**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, HABIÉNDOSE PRODUCIDO EMPATE DE VOTOS, NO SE HA OBTENIDO LA MAYORÍA EXIGIDA POR EL ARTÍCULO 93, INCISO PRIMERO, NUMERAL 6°, DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA PARA DECLARAR LA INAPLICABILIDAD REQUERIDA, POR LO CUAL SE RECHAZA EL REQUERIMIENTO DEDUCIDO A FOJAS 1.**
- II. ÁLCESE LA SUSPENSIÓN DEL PROCEDIMIENTO DECRETADA EN AUTOS. OFÍCIESE.**

Redactó el voto por rechazar el requerimiento la Presidenta del Tribunal, Ministra señora NANCY YÁÑEZ FUENZALIDA. El voto por acogerlo fue escrito por el Ministro señor CRISTIÁN LETELIER AGUILAR.

La prevención al voto por acoger fue redactada por el Suplente de Ministro, señor MANUEL NÚÑEZ POBLETE.

Comuníquese, notifíquese, regístrese y archívese.

**Rol N° 14.058-23-INA**

Pronunciada por el Excmo. Tribunal Constitucional, integrada por su Presidenta, Ministra señora Nancy Adriana Yáñez Fuenzalida, y por sus Ministros señor Cristian Omar Letelier Aguilar, señor Nelson Roberto Pozo Silva, señor José Ignacio Vásquez Márquez, señor Miguel Ángel Fernández González, señora Daniela Beatriz Marzi Muñoz, la Suplente de Ministro señora Natalia Marina Muñoz Chiu y Suplente de Ministro señor Manuel Antonio Nuñez Poblete.

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



**8CFC3575-4CBF-4B67-B523-72C4D008961B**

Este documento incorpora una firma electrónica avanzada. Su validez puede ser consultada en [www.tribunalconstitucional.cl](http://www.tribunalconstitucional.cl) con el código de verificación indicado bajo el código de barras.