



2023

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

---

**Sentencia**

**Rol 14.443-2023 INA**

[5 de diciembre de 2023]

---

REQUERIMIENTO DE INAPLICABILIDAD POR  
INCONSTITUCIONALIDAD RESPECTO DEL ARTÍCULO CUARTO  
TRANSITORIO DE LA LEY N° 21.210, QUE MODERNIZA LA  
LEGISLACIÓN TRIBUTARIA; Y LOS ARTÍCULOS 139, INCISO  
PRIMERO, Y 140, DEL CÓDIGO TRIBUTARIO, EN SU REDACCIÓN  
PREVIA A LAS MODIFICACIONES INTRODUCIDAS POR LA LEY N°  
21.210; Y 768, INCISO SEGUNDO, DEL CÓDIGO DE  
PROCEDIMIENTO CIVIL

AGROFRUTA LIMITADA

EN EL PROCESO RIT N° GR-17-00233-2017, RUC N° 17-9-0001493-7, SEGUIDO  
ANTE EL TERCER TRIBUNAL TRIBUTARIO Y ADUANERO DE LA REGIÓN  
METROPOLITANA

**VISTOS:**

Que, Agrofruta Limitada acciona de inaplicabilidad respecto del artículo cuarto transitorio de la Ley N° 21.210, que moderniza la legislación tributaria; y los artículos 139, inciso primero, y 140, del Código Tributario, en su redacción previa a las modificaciones introducidas por la Ley N° 21.210; y 768, inciso segundo, del Código de Procedimiento Civil, en el proceso RIT N° GR-17-00233-2017, RUC N° 17-9-0001493-7, seguido ante el Tercer Tribunal Tributario y Aduanero de la Región Metropolitana.

**Preceptos legales cuya aplicación se impugna**

Los preceptos impugnados disponen lo siguiente:

**“Código Tributario**

**Artículo 139.-**

*Contra la sentencia que falle un reclamo sólo podrá interponerse el recurso de apelación. (...).*

**Artículo 140.-**

*En contra de la sentencia de primera instancia no procederá el recurso de casación en la forma ni su anulación de oficio. (...).*

**Ley 21.210****Artículo cuarto transitorio.-**

*Las modificaciones incorporadas por el artículo primero de esta ley a lo dispuesto en los artículos (...) 139, 140 (...) del Código Tributario, solo serán aplicables a las solicitudes o juicios, según corresponda, que se presenten o inicien con posterioridad a la entrada en vigencia de la presente ley”.*

**“Código de Procedimiento Civil****Art. 768. (...)**

*En los negocios a que se refiere el inciso segundo del artículo 766 sólo podrá fundarse el recurso de casación en la forma en alguna de las causales indicadas en los números 1º, 2º, 3º, 4º, 6º, 7º y 8º de este artículo y también en el número 5º cuando se haya omitido en la sentencia la decisión del asunto controvertido.”*

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

La gestión pendiente incide en el proceso RIT N° GR-17-00233-2017, RUC N° 17-9-0001493-7, seguido ante el Tercer Tribunal Tributario y Aduanero de la Región Metropolitana.

Explica la requirente que con fecha 30 de agosto de 2016 el SII emitió las liquidaciones N° 1018 a 1021, determinando una diferencia impositiva de la requirente Agrofruta Limitada, por concepto de impuesto de primera categoría para el período tributario 2013 (año comercial 2012).

Con fecha 20 de diciembre de 2017 la requirente interpuso reclamo tributario, conocido por el Tercer Tribunal Tributario y Aduanero de la Región Metropolitana de Santiago bajo el RIT GR-17-00233-2017, RUC 17-9-0001493-7.

Con fecha 29 de mayo de 2023 el tribunal dictó sentencia definitiva y rechazó el reclamo confirmando las liquidaciones N° 1018 a 1021 de 30 de agosto de 2017.

Ante ello, el 17 de junio 2023 la requirente dedujo recurso de casación en la forma y recurso de apelación.

Interpuesto requerimiento de inaplicabilidad ante el Tribunal Constitucional fue admitido a trámite el requerimiento decretándose suspensión con fecha 23 de junio de 2023.

Posteriormente, con fecha 3 de julio de 2023 el tribunal resolvió: (i) Declarar inadmisibles por improcedente el recurso de casación en la forma deducido, atendida la fecha de interposición del reclamo de autos y lo dispuesto en el artículo primero y cuarto transitorio de la Ley N° 21.210; y, (ii) Tener por interpuesto el recurso de apelación por la parte reclamante en contra de la sentencia definitiva.

Seguidamente, con fecha 7 de julio de 2023 la requirente interpuso incidente de Nulidad Procesal en contra de la resolución antes mencionada, en cuanto fue



emitida con posterioridad a la notificación de la suspensión del procedimiento decretada, y recurso de reposición en contra de la misma resolución.

Luego, con fecha 11 de julio de 2023 respecto del incidente de nulidad, el tribunal señaló que debía ocurrirse ante quien corresponda, en cuanto se elevaron los autos ante la Corte de Apelaciones. Asimismo, declaró inadmisibles el Recurso de Reposición por improcedente.

Se arguyen contravenciones constitucionales toda vez que la aplicación al caso concreto de los preceptos impugnados implica limitar la entrada en vigencia de la norma en el caso concreto, impidiendo que el requirente acceda al proceso con los mecanismos que otorga la ley, la que, siendo general y abstracta, aplicaría para todos salvo para el requirente.

Del mismo modo, se violenta el derecho a tutela judicial ante la improcedencia de recurso de casación. Existe una manifiesta restricción para el litigante tributario de impetrar todos los recursos procesales que la Ley franquea para solicitar la revisión de una sentencia dictada por un tribunal de primera instancia.

Con lo anterior, se vulnera la garantía constitucional de la igualdad ante la Ley y el debido proceso (derecho al recurso). Además, del artículo 19 N° 26, sobre la protección de los derechos en la esencia.

#### **a. Igualdad ante la ley.**

La normativa carece de razonabilidad o estándares objetivos que justifiquen su aplicación diferenciada.

En la especie se le priva “del uso de aquel instrumento procesal que el ordenamiento jurídico proporciona precisamente para subsanar los vicios de forma que puedan afectar a las decisiones de los jueces, garantizando así la existencia de una tutela jurídica real y efectiva, la que sólo puede obtenerse en atención a la exigencia de igualdad y a la prohibición de cualquier conducta o manifestación de arbitrariedad que pueda producirse en este sentido.”

El trato discriminatorio se exagera en la medida en que la arbitrariedad de estas normas solo aplica a quienes iniciaron procedimientos de forma previa a las modificaciones introducidas a la normativa en febrero del año 2020, con la entrada en vigencia de la Ley que Moderniza la Legislación Tributaria. Así, se ve impedida de interponer un recurso de casación en la forma en contra de la sentencia definitiva, mientras que aquellos cuyos procesos de reclamación tributaria sean posteriores, no se ven afectados por la restricción arbitraria impuesta por estos artículos, conforme a lo que indica el artículo Cuarto Transitorio de la Ley N° 21.210.

No hay una explicación jurídica en la que cual se sostenga, revelándose, de esta forma, como una decisión caprichosa y antojadiza adoptada por el legislador.

#### **b. Debido proceso.**

Impedir injustificadamente la interposición de un recurso de nulidad de forma, por adolecer la sentencia definitiva impugnada de vicios formales manifiestos, torna imposible garantizar la defensa, privándole, en los hechos, de este derecho de



acceder al debido proceso, racional y justo, por medio de una infundada discriminación temporal.

No basta con la mera interposición de un recurso de apelación, en el entendido que el Tribunal de Alzada se limitará a conocer de aquello que supone un perjuicio según lo consignado en la sentencia impugnada, sin adentrarse en los vicios de nulidad de los que aquella adolece.

### **c. Afectación de los derechos en la esencia.**

La requirente argumenta que la restricción por parte del legislador en orden a no permitir el ejercicio e interposición del recurso de casación en la forma contra sentencias definitivas de primera instancia y privar a los superiores jerárquicos de subsanar dichos yerros, significaría imponer condiciones que no encuentran sustento racional dentro del procedimiento especial de Reclamo Tributario seguido ante los Tribunales Tributarios y Aduaneros. En consecuencia, se vulneraría el derecho de recurrir en su núcleo esencial acarreado como consecuencia la abierta vulneración del artículo 19 N° 26 de nuestra Carta Fundamental.

### **Tramitación**

El requerimiento fue acogido a trámite por la Segunda Sala, a fojas 140, con fecha 23 de junio de 2023 y declarado admisible por la misma Sala, a fojas 1675, con fecha 8 de agosto de 2023.

**A fojas 1689, en presentación de fecha 28 de agosto de 2023, el Servicio de Impuestos Internos evacuó traslado de fondo y solicitó el rechazo del requerimiento.**

Explica lo siguiente a efectos de negar la existencia de contravenciones constitucionales:

### **a. Igualdad ante la ley.**

No hay contravención en cuanto las disposiciones impugnadas son aplicables a todos los litigantes involucrados en el procedimiento general de reclamación tributaria, incluido el SII. Así, al SII también le son aplicables los preceptos impugnados, por lo cual tampoco puede deducir recurso de casación en la forma, en contra la sentencia de primera instancia, encontrándose en la misma situación que el reclamante.

Asimismo, agrega que cabe tener en consideración que no obstante existir una limitación de interponer el recurso de casación en la forma, en contra la sentencia de primera instancia, dictada en procedimiento general de reclamación tributaria, ella obedece a parámetros razonables y objetivos, puesto el legislador previó dicha situación y no obstante establecerla, contempló, para resguardar los derechos de las partes, las facultades de corrección y/o enmienda de los vicios en que se hubieran incurrido, en los artículos 140 y 144, del Código Tributario, normas legales que le permitirían recurrir e impugnar dichos vicios, estableciendo, un medio de impugnación para recurrir de dicha resolución judicial, bajo dichas causales.



### **b. Debido proceso y derecho al recurso.**

En el caso concreto, no se afecta el debido proceso, por cuanto aquella corresponde a una garantía integral, cuya expresión se observa a lo largo de todo el ejercicio jurisdiccional, el cual en el presente caso contempla específicamente una forma de impugnación, no pudiendo circunscribirse su procedencia, o improcedencia, a la existencia de un determinado recurso de derecho estricto, como es el recurso de casación en la forma.

Destaca que el recurso de apelación en materia tributaria cubre los fines propios establecidos tanto para el recurso de apelación como para el recurso de casación en la forma, regulados en el Código de Procedimiento Civil, para el resto de los procedimientos civiles.

En consecuencia, el recurso de casación es un mecanismo excepcional y extraordinario, que sólo procede en aquellos casos en que el legislador lo ha dispuesto (en materia tributaria, respecto de la sentencia de primera instancia, sólo después de la dictación de la Ley N° 21.210).

### **c. Afectación de los derechos en la esencia.**

Se arguye que:

El derecho al recurso no es irrealizable, ya que se puede recurrir mediante el recurso de apelación en contra de la sentencia de primera instancia y luego de la sentencia de segunda instancia, mediante los recursos de casación, ejerciendo la defensa debida.

No se priva a la requirente de tutela jurídica, ya que las demás normas legales contenidas en el Código Tributario tienen por finalidad, asegurar al litigante tributario la interposición de los recursos señalados, y las competencias para que los tribunales puedan conocer de los recursos que les correspondan, ejerciendo un control jurisdiccional.

A fojas 1720, en resolución de fecha 13 de septiembre de 2023, se trajeron los autos en relación.

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

En Sesión de Pleno de 9 de noviembre de 2023 se verificó la vista de la causa, oyéndose la relación pública, alegatos del abogado Carlos Khader Pereira Jadue, por la requirente, y de la abogada Karen Díaz Aranda por el Servicio de Impuestos Internos, adoptándose acuerdo con igual fecha según certificación.

### **Y CONSIDERANDO:**

**PRIMERO:** Que la requirente solicita la inaplicabilidad del artículo cuarto transitorio de la Ley 21.210, así como de los artículos 139 inciso primero y 140 del Código Tributario en su redacción previa a la mencionada ley; finalmente, también pide la inaplicabilidad del artículo 768 inciso segundo del Código de Procedimiento Civil. En síntesis, plantea el solicitante que existe una desigualdad ante la ley debido a que los contribuyentes que inician su reclamo tributario con posterioridad a la



entrada en vigencia de la Ley 21.210 cuentan con la posibilidad de recurrir de casación en la forma en contra de la sentencia de primera instancia, derecho del que, por obra del artículo cuarto transitorio impugnado, su parte está privada, lo que constituiría una discriminación arbitraria. Como consecuencia, además, se vulneraría el derecho a la tutela judicial efectiva y, con ello, la garantía del debido proceso, el principio de racionalidad y la garantía de la no afectación de los derechos fundamentales en su esencia, incluida en el artículo 19 N° 26 de la Constitución Política de la República.

**SEGUNDO:** Que el Servicio de Impuestos Internos hizo presente a esta magistratura que no existiría gestión judicial pendiente, puesto que el Tercer Tribunal Tributario y Aduanero de la Región Metropolitana había declarado inadmisibles los recursos de casación en la forma intentados por la requirente, de modo tal que solo pendería el recurso de apelación, que no es materia a la que alcance el precepto que constituye la materia principal de este reclamo. Sin embargo, esa resolución de inadmisibilidad había sido dictada el 3 de julio del año en curso, después de comunicada al tribunal de base la suspensión del procedimiento decretada por esta sede, y fue objeto de una incidencia de nulidad promovida por el aquí requirente y allá recurrente, y, habiendo dispuesto la Itma. Corte de Apelaciones de Santiago que el Tribunal Tributario la resolviera, éste la acogió y dejó sin efecto aquella declaración de inadmisibilidad, proveyendo en su lugar que al respecto se resolvería en su oportunidad, la que con toda evidencia ha de tener lugar después de que este Tribunal Constitucional resuelva el fondo del requerimiento y alce la suspensión vigente. En tales circunstancias, sí existe gestión judicial pendiente respecto de la casación en la forma que el requirente ha querido interponer, y desde luego resulta central, para la resolución de dicha cuestión pendiente, la aplicación, o no, del artículo cuarto transitorio de la Ley 21.210, de modo que es imperativo analizar los argumentos de fondo, que deciden la causa.

**TERCERO:** Que adentrándonos, pues, en la materia de fondo, cabe desestimar el requerimiento, según se dirá. El reclamo, en suma, se puede y debe concentrar en la disposición del artículo cuarto transitorio de la Ley 21.210, pues es esa norma la que determina que se apliquen en su tenor antiguo todos los otros preceptos impugnados. Pues bien, el solicitante invoca al efecto la Ley Sobre Efecto Retroactivo de las Leyes, para decirnos que las normas de procedimiento rigen in actum; esto es, que se aplican a los procesos ya iniciados, en lo relativo a trámites no cumplidos al momento de comenzar la vigencia de la nueva ley. Eso ciertamente es verdad, pero tal razonamiento olvida la jerarquía normativa de la Ley Sobre Efecto Retroactivo de las Leyes, que no es de rango constitucional, sino simplemente legal, de suerte tal que el legislador está perfectamente habilitado para cambiar el efecto referido, sea en general, modificando esa ley, o sea para un caso específico, como aquí ha ocurrido, en tanto no se afecten derechos adquiridos, y desde luego el requirente no tenía derecho a recurrir de casación contra el fallo de primer grado, no solo porque éste no se había dictado sino, más importante, porque precisamente cuando se inició el juicio no se había promulgado la ley 21.210, de manera que el reclamante nunca tuvo ni siquiera la expectativa de contar con el recurso de casación contra la sentencia de primera instancia.

**CUARTO:** Que, con todo, el requirente reclama que esa norma excepcional constituida por el artículo cuarto transitorio impugnado, no se sujeta a una racionalidad o razonabilidad que la justifique, de modo tal que, al constituirse en una simple arbitrariedad, produce el efecto de desigualdad ante la ley, que denuncia.



Al respecto, cabe señalar que el legislador es libre para determinar si una modificación de procedimiento se aplica o no a los procesos ya iniciados, y tan lógico o razonable es que así sea, porque se habla de aplicarla a actos procesales no realizados aún, como lo es la solución contraria, porque se mantiene así el procedimiento al que las partes accedieron conociendo sus reglas y porque, al fin y al cabo, todo proceso judicial constituye una unidad, aunque esté conformado por una sucesión de actuaciones. El propio requirente ha citado autores diciendo que si el proceso “estuviera ya iniciado, deberá tramitarse con arreglo a los trámites de la ley antigua (el destacado es nuestro) o bien ajustarse solo en su continuación a los trámites de la ley nueva”. Desde luego, y como dijimos, el límite para el segundo caso es el respeto a los derechos adquiridos, y en el caso del primero el límite debe estar dado por el respeto a las normas del debido proceso que ese procedimiento antiguo asegurara, lo que ya veremos que en la especie no se trasgrede. Ciertamente, en ninguna de las dos opciones de que tratamos puede hablarse de retroactividad de la ley. En suma, la elección del legislador, en este caso, es una de las posibilidades legítimas con las que contaba, sin que pueda predicarse a su respecto un defecto de falta de razonabilidad.

**QUINTO:** Que, en ese entendido, el problema de la igualdad ante la ley no debe examinarse comparando el caso del reclamante con el de otros contribuyentes sometidos a procedimientos distintos, en razón de la ley vigente al momento de iniciarse la respectiva causa, pues la aplicación de la ley en el tiempo puede generar diferencias en la normativa aplicable a cada caso, sino que debe examinarse con relación a las posibilidades de las demás partes del pleito; en este caso con respecto al Servicio de Impuestos Internos, que estuvo siempre, igual que el actor, privado de la posibilidad de recurrir de casación contra el fallo de primera instancia que se dictara en la causa. Luego, no existe la desigualdad que se pretende.

**SEXTO:** Que, además, tampoco se produce un efecto contrario a la garantía del debido proceso y a la tutela judicial efectiva (y esto se engarza con lo ya dicho en cuanto al límite para el legislador respecto a su derecho a optar por mantener el procedimiento antiguo para los juicios ya iniciados), porque el reclamante cuenta con un recurso de apelación, que interpuso y que, en virtud de lo dispuesto por el artículo 140 en vigor para la gestión pendiente, obliga (y es muy importante destacar que obliga, no solo faculta) a la Corte de Apelaciones a corregir los vicios en que hubiere incurrido el tribunal de primer grado. De este modo, el solicitante pudo invocar, en su apelación, los mismos defectos que se enmarcan en cualquiera de las causales de casación de forma, y requerir de la Corte su corrección, lo que por lo demás guarda perfecta armonía con lo prescrito por el artículo 768 del Código de Procedimiento Civil, en su penúltimo inciso. La relevancia de esta obligación de las Cortes, establecida en el artículo 140 del Código Tributario, en su versión impugnada, fue suficientemente destacada por este mismo Tribunal en su fallo del rol 13.087-2022, y allí se dijo que el requirente no se había hecho cargo de explicar por qué el vicio que quería reclamar por vía de casación no podía ser corregido por la Corte de Apelaciones en sede de apelación, conforme a la obligación legal que al efecto pesa sobre ella. Pues bien, en esta causa tampoco se interna el actor en ese punto, aparte de expresar consideraciones generales sobre la diferencia entre los recursos de apelación y casación. Es más, en su requerimiento afirma que mediante la apelación el tribunal de alzada se limitará a conocer del perjuicio sufrido por su parte con la sentencia impugnada “sin adentrarse en los vicios de nulidad de los que aquella adolece” (el destacado es de la parte), pero esta última afirmación pugna



directamente con el tenor literal del artículo 140 ya analizado, que precisamente ordena a ese tribunal de alzada corregir tales vicios. Así pues, cabe repetir el razonamiento de este Tribunal desarrollado en su fallo del rol 13.087-2022, cuando señala que *“En el caso concreto el requirente no ha explicado ni justificado cual es el genuino perjuicio de la restricción de la casación en la forma, si idéntica controversia ha planteado a través del recurso de apelación, que se trata de un mecanismo ordinario de impugnación que aparece como idóneo para la enmienda de los vicios que alega, más aún considerando las facultades correctivas del artículo 140 del Código Tributario”*. En suma, y como se dijo en la sentencia citada, el efecto de inconstitucionalidad debe producirse en el caso concreto, y ello supone una carga para el requirente, en cuanto a explicar, y con ello demostrar, de qué manera la privación de un recurso que conforme a la nueva normativa sí tendría, le ha perjudicado efectivamente en sus derechos, lo que no parece ocurrir si todo su reclamo –incluido el de los vicios que imputa al fallo de primer grado– puede ser conocido en sede de apelación. Reparemos en que en esa apelación, en sus páginas 37 y 38, el actor denuncia expresamente el defecto en que habría incurrido el juez al denegar un oficio al Servicio de Impuestos Internos para que remitiera documentos acompañados a fiscalizaciones, que es precisamente el fundamento de su casación formal en lo que toca a la causal del artículo 768 N° 9 del Código de Procedimiento Civil. En cuanto a la causal del artículo 768 N° 5, que su escrito de casación basaba en la falta de fundamentación que atribuía a la sentencia, ello está desarrollado igualmente en la apelación, a lo largo del escrito, pero en particular en sus páginas 53, 54 y 56, y en los numerales 1 y 3 de sus conclusiones. Luego, de ninguna manera parece demostrado que el contribuyente no hubiere podido reclamar de los vicios que denuncia cometidos por el juzgador. Esta reflexión también es relevante para analizar el problema de la igualdad ante la ley, pues más allá de que se comparta o no la posición según la cual el legislador tiene derecho a optar entre mantener la regla general de la aplicación in actum de una norma procesal, o diseñar un mecanismo distinto conforme al cual la causa ya iniciada continúe sujeta al procedimiento vigente a la época en que se trabó la litis, no cabe nunca olvidar que la inaplicabilidad debe referirse al caso concreto, y no se ve, ni se explica, según se acaba de decir, en qué sentido el requirente se encuentra en situación desmedrada frente al caso de contribuyentes que presentan sus reclamos con posterioridad a la Ley 21.210, si en ambos casos, por una vía o por otra, la Corte está obligada a revisar la existencia de vicios y, en su caso, a corregirlos.

**SÉPTIMO:** Que, además, el requirente, aparte de la apelación que ya interpuso, sí cuenta con el recurso de casación, tanto en la forma como en el fondo, contra la sentencia de segunda instancia, de manera tal que, más allá de la cuestión acerca de si el debido proceso exige o no la concesión de tal recurso extraordinario, aquí sí se cuenta con él, de modo que ni aún en un extremo (que este tribunal tampoco comparte) podría afirmarse que falte la tutela judicial efectiva, ni ningún otro elemento del debido proceso, que la Constitución garantiza. En cuanto al derecho al recurso, que el requerimiento también invoca, se ha fallado ya suficientemente por esta sede (precisamente, también, en el fallo citado del rol 13.087-2022) que el mismo, aunque no consagrado expresamente en la Carta Fundamental, debe entenderse incluido en el concepto de procedimiento racional y justo, que utiliza el artículo 19 N°3 inciso sexto, pero tal derecho no se refiere a un remedio procesal determinado, y mucho menos a uno de carácter extraordinario, como lo es la casación, bastando que se asegure la posibilidad de obtener una revisión de lo fallado en primera instancia, puesto que ni la Constitución ni los



tratados internacionales ratificados por Chile, que pueda entenderse que doten de mayor contenido a la exigencia constitucional, especifican qué tipo de recurso deba ser el asegurado, pareciendo a esta Magistratura que en el caso sublite se satisface el debido proceso con el recurso de apelación concedido a la parte, tanto más si en este caso específico ese remedio procesal incluye de modo expreso la revisión y corrección de los vicios en que hubiere incurrido el tribunal inferior. Con mayor razón, pues, no cabe suponer un efecto de inconstitucionalidad al artículo 768 del Código de Procedimiento Civil porque limite, para los juicios regidos por leyes especiales, no ya el recurso de casación mismo, sino solo sus causales.

**OCTAVO:** Que, en consecuencia, no se han vulnerado, en la gestión pendiente, ni el artículo 1° inciso primero, ni el artículo 19 en sus numerales 2° y 3°. Por las mismas razones, no se ha podido infringir el artículo 19 N° 26, todos de la Constitución Política, pues no se ha afectado al solicitante en lo esencial de ninguno de sus derechos. Por todas estas razones, el requerimiento no puede prosperar.

**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 DE INAPLICABILIDAD POR INCONSTITUCIONALIDAD DEDUCIDO A FOJAS 1. OFÍCIESE.**
- II. ÁLCESE LA SUSPENSIÓN DEL PROCEDIMIENTO DECRETADA EN AUTOS. OFÍCIESE.**
- III. QUE NO SE CONDENA EN COSTAS A LA PARTE REQUERENTE POR ESTIMARSE QUE TUVO MOTIVO PLAUSIBLE PARA LITIGAR.**

**DISIDENCIA**

**Acordada la sentencia con el voto en contra de los Ministros señores CRISTIÁN LETELIER AGUILAR y JOSÉ IGNACIO VÁSQUEZ MÁRQUEZ, quienes estuvieron por acoger íntegramente el requerimiento de autos, con la salvedad del artículo 139, inciso primero, del Código Tributario, respecto del cual estuvieron por acoger únicamente la voz “sólo”. Lo anterior, por las siguientes consideraciones:**

**a. PRECEPTOS IMPUGNADOS**

**1°.** Que, en estos autos constitucionales se han impugnado los artículos 139, inciso primero y 140, en su texto anterior a la entrada en vigencia de la Ley N° 21.210, publicada en el Diario Oficial de 24 de febrero de 2020; el artículo cuarto transitorio de la misma ley, y el artículo 768, inciso segundo, del Código de Procedimiento Civil;



2°. Que, el texto literal de cada una de dichas disposiciones es el siguiente tenor:

**Artículo 139.** Contra la sentencia que falle un reclamo **sólo** podrá interponerse el recurso de apelación, dentro del plazo de quince días contado desde la fecha de su notificación.

**Artículo 140.** En contra de la sentencia de primera instancia no procederá el recurso de casación en la forma ni su anulación de oficio. Los vicios en que se hubiere incurrido deberán ser corregidos por el Tribunal de Apelaciones que corresponda.”

**Artículo cuarto transitorio de la Ley N°21.210.** Las modificaciones incorporadas por el artículo primero de esta ley a lo dispuesto en los artículos 26 bis, 111 bis, 120, 133, 139, 140, 143, 145 y 161, todos del Código Tributario, solo serán aplicables a las solicitudes o juicios, según corresponda, que se presenten o inicien con posterioridad a la entrada en vigencia de la presente ley”;

***Código de Procedimiento Civil. Art. 768.***

*En los negocios a que se refiere el inciso segundo del artículo 766 sólo podrá fundarse el recurso de casación en la forma en alguna de las causales indicadas en los números 1°, 2°, 3°, 4°, 6°, 7° y 8° de este artículo y también en el número 5° cuando se haya omitido en la sentencia la decisión del asunto controvertido.”*

**b. EL CASO CONCRETO**

4°. Que, con fecha 30.08.2016, el Servicio de Impuestos Internos emitió las liquidaciones N°1018 a 1021, determinando una diferencia impositiva de la requirente Agrofruta Limitada, por concepto de impuesto de primera categoría correspondiente al período tributario 2013 (año comercial 2012).

Con fecha 20.12.2017, la requirente interpuso reclamo tributario, conocido por el Tercer Tribunal Tributario y Aduanero de la Región Metropolitana de Santiago bajo el RIT GR-17-00233-2017, RUC 17-9-0001493-7.

Con fecha 29.05.2023 el tribunal dictó sentencia definitiva y rechazó el reclamo confirmando las liquidaciones N°1018 a 1021 de 30 de agosto de 2017;

5°. Que, con fecha 17 de junio 2023 la requirente dedujo recurso de casación en la forma y recurso de apelación. Interpuesto requerimiento de inaplicabilidad ante el Tribunal Constitucional fue admitido a trámite el requerimiento decretándose suspensión con fecha 23 de junio de 2023.

Posteriormente, con fecha 03.07.2023 el tribunal resolvió: (i) Declarar inadmisibles por improcedente el recurso de casación en la forma deducido, atendida la fecha de interposición del reclamo de autos y lo dispuesto en el artículo primero y cuarto transitorio de la Ley N°21.210; y, (ii) Tener por interpuesto el recurso de apelación por la parte reclamante en contra de la sentencia definitiva.

Seguidamente, con fecha 07.07.2023 la requirente interpuso incidente de Nulidad Procesal en contra de la resolución antes mencionada, en cuanto fue emitida con posterioridad a la notificación de la suspensión del procedimiento decretada, y recurso de reposición en contra de la misma resolución.



Luego, con fecha 11.07.2023 respecto del incidente de nulidad, el tribunal señaló que debía ocurrirse ante quien corresponda, en cuanto se elevaron los autos ante la Corte de Apelaciones. Asimismo, declaró inadmisibile el Recurso de Reposición por improcedente;

**c. ANTECEDENTES SOBRE LAS DISPOSICIONES IMPUGNADAS DEL CÓDIGO TRIBUTARIO**

6°. Que, en relación con el artículo 139 inciso primero del Código Tributario, este fue incorporado a dicho cuerpo legal por la Ley N°20.322, en 2009, con la finalidad de consagrar al recurso de apelación como el **único medio de impugnación** para lograr la ***especialización en materias tributarias de las Cortes de Apelaciones y, adicionalmente, contribuir a la celeridad del procedimiento tributario*** (Informe de la Comisión de Constitución, Legislación, Justicia y Reglamento del Senado, recaído en el proyecto de ley, en segundo trámite constitucional, que fortalece y perfecciona la jurisdicción tributaria y aduanera, 4 de julio de 2008, p. 26, Boletín N 3.139-05).

Cabe tener presente que el artículo 139 fue objeto de control preventivo y obligatorio, en 2008, por nuestra Magistratura (c. 6°, Rol N°1.243), en virtud de lo dispuesto en el artículo 93 inciso primero N°1° de la Carta Fundamental, habiendo sido declarado conforme a ella, sin que sea procedente aplicar lo dispuesto en el artículo 84 N° 2 de nuestra Ley Orgánica Constitucional, por cuanto, en esa oportunidad, dicho pronunciamiento se efectuó sin referirse a vicio alguno, de tal manera que no resulta posible aplicar aquí la causal aludida;

7°. Que, por su parte, el artículo 140 proviene del texto original del Código Tributario - contenido en el Decreto Ley N 830, de 1974- y pese a que, durante la tramitación de la Ley N°20.322, se planteó una indicación parlamentaria para derogarlo, ella no prosperó al ser retirada por su autor (Indicaciones formuladas durante la discusión general del proyecto de ley que fortalece y perfecciona la jurisdicción tributaria y aduanera, 26 de octubre de 2007, p. 13, Boletín N°3.139-05);

8°. Que, conviene igualmente tener presente que esta Magistratura ha señalado, en relación al referido artículo 140, que "(...) [d]icha norma escatima la casación contra el fallo de primer grado, en la confianza de que el órgano de apelación habrá de enmendar los defectos aludidos. Es lo cierto, sin embargo, que ella no hace referencia a la casación contra la sentencia de segunda instancia, para el evento de que ese tribunal no actúe como está previsto y reproduzca en su sentencia los mismos vicios de que adolece el fallo de primer grado. Vale decir, una sentencia estimatoria puede tener influencia decisiva" (c. 11°, Rol N°2.529);

**d. LA REFORMA DE 2020 AL CÓDIGO TRIBUTARIO**

9°. Que, en virtud de la Ley N°21.210 se modificaron sustancialmente los preceptos legales requeridos, **haciendo procedente, en contra de la sentencia que falle un reclamo, los recursos de apelación y casación en la forma**, de acuerdo con el nuevo artículo 140, lo cual se informó favorablemente por la Excelentísima Corte Suprema porque "(...)al ampliar el grado de control y revisión de las sentencias dictadas por los Tribunales Tributarios y Aduaneros a las formas procesales, permitirá dar mayor eficacia a las garantías de las partes y, en definitiva, al debido proceso" (Oficio N°166-2019, 5 de agosto de 2019, Boletín N°12.043-05).



Más aún, considerando que, en esa misma reforma, se reemplazó el artículo 145 del Código Tributario para disponer que “(...) en los juicios sobre reclamaciones tributarias no registrá la limitación contenida en el inciso segundo del artículo 768 del Código de Procedimiento Civil”.

Sin embargo, estas nuevas disposiciones no son aplicables en la gestión pendiente atendido lo preceptuado en el artículo cuarto transitorio de la Ley N°21.210, por lo que continúan aplicándose en ella los preceptos legales requeridos de inaplicabilidad, como determinó, por cierto, el Tribunal Tributario y Aduanero al denegar la casación en la forma;

#### **e. ALCANCE DE LOS PRECEPTOS LEGALES**

**10°.** Que, desde una perspectiva lógica, es necesario apuntar que reglas como la ahora impugnada y otras equivalentes, que importan *limitar* o *excluir* la procedencia de recursos en general o bien de algunos recursos en particular, o que introducen limitaciones temáticas respecto a un recurso dado, suponen necesariamente la alteración de las reglas generales existentes al respecto.

Lo anterior resulta claro, pues no se podría concebir la necesidad de establecer una regla que disponga la improcedencia de todo recurso o bien de alguno en particular, si la legislación en su contexto, atendida la naturaleza de la resolución judicial respectiva no permitiese la interposición de aquellos. Si ello fuere así, se trataría de un mero *pleonismo* del legislador, a quien ha de suponerse racional. Sin embargo, ese no es el caso.

El legislador, consciente de que una determinada resolución jurisdiccional, acorde a su naturaleza, es susceptible de ser impugnada mediante algún o algunos recursos procesales, decide excluirlos, en aras a la consecución de alguna finalidad que estima en el momento, deseable.

En la especie, el artículo 139, en su expresión “sólo”, cierra la posibilidad de que la sentencia definitiva que falla el reclamo proceda otros recursos diversos al de apelación, contemplados en la legislación, como ocurre con el recurso de casación en la forma. El artículo 140 dispone en línea semejante, pues establece que contra la sentencia de primera instancia no procederá el recurso de casación en la forma, ni la anulación de oficio.

Por su parte, el artículo 768, inciso 2°, limita temáticamente el recurso de casación en la forma tratándose de juicios regidos por leyes especiales, excluyendo la posibilidad de interponerlo por causales distintas a las señaladas en el precepto reprochad. Recuérdese que conforme al nuevo artículo 145 del Código Tributario – cuya aplicación excluye el artículo cuarto transitorio de la Ley N°21.210, esa limitación no es aplicable a los procesos no alcanzados por la misma;

#### **f. LA EXISTENCIA DE MEDIOS ALTERNATIVOS RESULTA INSUFICIENTE**

**11°.** Que, la ausencia de un recurso anulatorio efectivo, en casos complejos o relevantes, como es el caso del contencioso tributario, según se dirá, arriesga dejar indemnes infracciones que son graves a la luz de la Constitución, con menoscabo injustificado de los afectados y del interés público comprometido, sin que sea suficiente, para alcanzar el estándar exigido por la Carta Fundamental, como se ha alegado por la requerida, que se contemplen otros recursos, como el de apelación,



porque se trata de medios que tienen finalidades diversas y habida consideración que “[e]n nuestro medio la apelación tiene alcances limitados, puesto que -en principio- no admite la introducción de nuevas cuestiones controvertidas, y además porque la segunda instancia en nuestro medio es básicamente una revisión, que permite a las partes una restringida producción de pruebas. Aunque la apelación en nuestro ordenamiento sea limitada, existe un deber del tribunal de segunda instancia de pronunciarse y fallar las cuestiones deducidas por el apelante como agravio del recurso, cuestión que no siempre se realiza, dejándose de fundamentar muchos aspectos que expresamente se incluyeron como puntos materia de la revisión (...)” (Alejandro Romero Seguel: “Recurso de Casación Forma y Fondo. Materia Civil”, Revista Chilena de Derecho Vol. 27 N°3, 2000, p. 578), lo cual, en materia tributaria, queda confirmado por las modificaciones introducidas por la Ley N° 21.210. Así las cosas, el fundamento objetivo del legislador para establecer los recursos dentro del proceso “no es otro que el error humano” y agrega que ellos “cumplen una función social, como sería velar por la justa composición del conflicto (...). Es así como es interés de la sociedad velar por el respeto del debido proceso de ley como derecho fundamental, lo cual se logra mediante los recursos de casación y nulidad” (Maturana Miquel, Cristián; Mosquera Ruíz, Mario (2010). Los recursos procesales. Santiago: Editorial Jurídica de Chile, p. 36);

**12°.** Que, no resulta suficiente paliativo que el vicio tenga que alegarse mediante otro arbitrio, cuya naturaleza y finalidad es diversa, sobre todo si la causal invocada ha sido específicamente incluida por la propia ley como una de las hipótesis susceptibles de ser examinadas mediante el recurso de casación en la forma;

**13°.** Que, por cierto, a juicio de estos disidentes, en esta sede de inaplicabilidad no resulta posible sostener que corresponde desestimar la inaplicabilidad porque el vicio formal que debería ser conocido a través de la casación en la forma puede ser subsanado por otra, por ejemplo, porque se ha interpuesto recurso de apelación o mediante el ejercicio de facultades de oficio, habida consideración que resolverlo así importa irrumpir en la competencia del juez del fondo, anticipando esta Magistratura como deberá actuar ese juez, en cuanto a dirimir, en esta sede, si el recurso intentado subsume el vicio de forma o si cabe proceder de oficio, nada de lo cual es de nuestra competencia, pues lo que aquí corresponde controlar es si el precepto legal resulta, en su aplicación, contrario o no a la Carta Fundamental, sin que la potencial conducta del juez de la causa en la definición de los asuntos referidos pueda determinar nuestra decisión. Tal es así que, en definitiva, si el juez del fondo decide -como podría hacerlo actuar de manera distinta a como pretendió preverlo esta Magistratura, no avanzando en el conocimiento del vicio formal con motivo de la apelación o casación en el fondo deducida o decidiendo no actuar de oficio, entonces, puede consumarse, sin control efectivo, la inconstitucionalidad alegada por el requirente, la cual ya no podrá ser subsanada, quedando el agraviado a merced de la previsión errada de esta Magistratura;

#### **g. CASACIÓN Y CONTENCIOSO TRIBUTARIO**

**14°.** Que, adicionalmente, es menester relevar la trascendencia del recurso de casación, en la forma y en el fondo, en el contencioso tributario, particularmente desde el ángulo del derecho a un procedimiento racional y justo, puesto que “[s]í, se crean cuantiosas acciones en el papel, pero al propio tiempo se ponen tantas



injustificadas trabas a su ejercicio efectivo, que difícilmente pueden superar un benévolo test de juridicidad. Diremos que no son inocentes de sospecha de anticonstitucionalidad y suelen ir en cohorte: plazos cortísimos para reclamar, cosa que transcurran ya y la determinación quede luego a firme; la obligación de consignar el total o parte de la multa antes de poder accionar, lo que incentiva a elevar el monto de la pena y constituye un absurdo, cuando justamente se reclama que la sanción es improcedente o confiscatoria; el agotamiento previo de la vía administrativa como requisito para habilitar la acción procesal; la intervención judicial reducida a una única instancia; la imprevisión de un probatorio donde se tenga la oportunidad de desvirtuar los hechos en que se basa la autoridad; la prohibición al juez para suspender el acto impugnado; la amenaza de que si pierde la acción el actor “necesariamente” será condenado en costas; además –en algunos casos– de tener que pagar intereses leoninos a partir del día siguiente al vencimiento del plazo para reclamar la pena administrativa” (Iván Aróstica Maldonado: “Los Contenciosos Administrativos Especiales en la Legislación Chilena. Una Visión Crítica a la Luz de la Constitución”, *Ius Publicum* N° 20, 2008, pp. 93-94);

15°. Que, llevadas estas premisas a la sede del contencioso administrativo, la función de casación, en el fondo y en la forma, adquiere especial relevancia, pues “(...) la verdad es que es difícil construir una tipología muy ordenada de éstos, atendido la diversidad de reglas que ha dado el legislador en esta materia. Así ya desde su denominación (reclamación, apelación, recurso o demanda), la tramitación que debe seguir la demanda (ordinaria, sumaria, proceso de protección, tramitación incidental o sin forma de juicio), los plazos de interposición de ésta (5, 10, 15, 30 o 60 días), las reglas probatorias que siguen (ya sea en cuanto al término probatorio, los medios de prueba y la valoración de éstos) y el contenido mismo de la sentencia (anulatoria, condenatoria o reparatoria), denotan una pluralidad y heterogeneidad difícilmente sistematizable” (Juan Carlos Ferrada Bórquez: “Los Procesos Administrativos en el Derecho Chileno”, *Revista de Derecho de la Pontificia Universidad Católica de Valparaíso* XXXVI, Valparaíso, 2011, p. 266);

#### **h. DERECHO AL RECURSO Y RECURSO DE CASACIÓN**

16°. Que, en este caso y conforme al planteamiento de la requirente, el eventual vicio en que habría incurrido la sentencia dictada por el Tribunal Tributario y Aduanero y respecto del cual no procede el recurso de casación en la forma, por lo que no podrá ser revisado, por ese medio procesal, por la Ilustrísima Corte de Apelaciones de dicha ciudad ni -de ser procedente- por la Excelentísima Corte Suprema;

17°. Que, a juicio de estos disidentes, el recurso de casación sea en la forma o en el fondo, si bien no aparece expresamente mencionado en el texto constitucional, es una herramienta dispuesta por el legislador y que persigue materializar diversas exigencias constitucionales. Por una parte, la casación en el fondo se vincula con lo dispuesto por el artículo 19, N°2, de la Constitución, conforme al cual la Constitución asegura a todas las personas “La igualdad ante la ley”, y que “Ni la ley *ni autoridad alguna* podrán establecer *diferencias arbitrarias*”. Como se advirtió al momento de introducirla a nuestro ordenamiento, “La casación en el fondo introduce en nuestra legislación una novedad reclamada por las necesidades de dar *uniforme aplicación a las leyes*” (Mensaje de S.E El Presidente de la República, Jorge Montt, con el que sometió a aprobación el Código de Procedimiento Civil).



Igualmente, es un instrumento que contribuye a materializar la igual protección de la ley en el ejercicio de sus derechos (artículo 19, N° 3, inciso 1°) y que las sentencias de los órganos que ejerzan jurisdicción se funden realmente en “un proceso previo *legalmente tramitado*”. Y es que la casación en la forma, precisamente, apunta a invalidar sentencias dictadas con omisión de requisitos legales o que son fruto de un procedimiento vicioso. En este sentido, también ha de considerarse que el artículo 7° sujeta específicamente a los órganos del Estado al principio de juridicidad, en cuanto sus actuaciones son válidas sólo si quienes las integran han sido investidos regularmente, las realizan dentro de su competencia y en la forma que prescriba la ley, requisito este último que debe entenderse referido también a las normas procesales aplicables, previniendo el inciso final del artículo 7° que la contravención a dicho principio se sancionará con la nulidad, que en el ámbito judicial se manifiesta, especialmente, a través de los recursos de casación y nulidad;

**18°.** Que, en relación con lo anterior, y como apunta la doctrina, “El recurso de *casación en la forma* persigue el *respeto de las garantías procesales* de las partes en el proceso. En cambio, el recurso de *casación en el fondo* persigue en su esencia la uniforme y correcta aplicación de las leyes, unificando la jurisprudencia, velando así por la *igualdad ante la ley*” (Bordalí, Andrés; Cortés, Gonzalo; Palomo, Diego (2016). *Proceso Civil: Los recursos procesales y otros medios de impugnación*. Santiago: Thomson Reuters, p. 202).

O bien, en otros términos, el recurso de casación en la forma “tiene como propósito asegurar el respeto de las reglas que la ley señala para la tramitación del proceso” y el recurso de casación en el fondo “busca la aplicación del estándar impuesto por la Constitución Política consistente en que se *respete el derecho fundamental de igualdad ante la ley* (Const. Pol., art, 19 N° 2)” (Becar Labraña, Emilio (2018). *Los recursos procesales en la reforma procesal civil y el impacto que significan en el papel de los Tribunales Superiores de Justicia en Chile. En especial, a propósito de los recursos de apelación y extraordinario*. En *Actualidad Jurídica* N° 37, p. 370);

**19°.** Que, entonces, la decisión del legislador, materializada en los preceptos impugnados, implica que el asunto será zanjado de modo incuestionable por la Corte de Apelaciones, exclusivamente en sede de apelación, lo que implica privar a la Corte de Apelaciones respectiva, como también a la Corte Suprema, de la potestad casacional que le es consustancial.

Lo anterior no es irrelevante, pues como se ha fallado, “(...) desde la perspectiva constitucional, dotar al Máximo Tribunal del Poder Judicial de la potestad casacional *cumple una función extraordinariamente relevante dentro del ordenamiento jurídico, pues, sin perjuicio de otras finalidades, permite unificar la interpretación de la ley en el ámbito jurisprudencial, coadyuvando a la realización de principios y derechos de jerarquía constitucional*, como la seguridad jurídica y la igualdad ante la ley, a la par que corregir vicios graves, como la falta de motivación, todos de raigambre constitucional, como hemos expresado, conforme a los artículos 6°, 7° y 19 N° 3° de la Carta Fundamental. *Por ello, la labor casacional que cabe desplegar a la Excelentísima Corte Suprema en la materia es esencial para la vigencia del Estado de Derecho*” (STC Rol N° 11.062, c. 18°);

**20°.** Que, igualmente, como ha considerado nuestro Tribunal, sustraer del conocimiento de la Corte Suprema, por vía de casación, asuntos complejos y de interés cotidiano para las personas, “es una decisión que el legislador *debe ponderar*



*con extremo cuidado* y ello, vale la pena precisarlo, no desprovee a la casación en la forma del carácter de recurso *extraordinario*, en cuanto a que sólo procede por ciertas causales y bajo el cumplimiento de estrictos requisitos, pero sin que de ello pueda colegirse que, además, sólo sería procedente en el juicio ordinario *o cuando, excepcionalmente, el legislador lo determine, sin que esta definición pueda ser evaluada constitucionalmente*” (STC Rol N° 11062, c. 30°).

Lo dicho, ciertamente, es predicable igualmente respecto de análoga determinación legislativa, tratándose de las Cortes de Apelaciones;

**21°.** Que, el recurso, como expresa la doctrina, es el medio técnico que ejerce una parte dentro del proceso en que se dictó una resolución, que no ha alcanzado el carácter de firme o ejecutoriada, para la impugnación y subsanación de los errores que ella eventualmente pueda adolecer, dirigido a provocar la revisión de la misma, ya sea por el mismo juez que la dictó o por otro de superior jerarquía. No debiendo perderse de vista que “La existencia de los recursos nace de la realidad de la falibilidad humana, que en el caso de la sentencia recae en la persona del juez, y en la pretensión de las partes de no aceptar la resolución que les cause un perjuicio por no haber acogido las peticiones formuladas en el proceso” (Maturana Miquel, Cristián; Mosquera Ruíz, Mario (2010). Los recursos procesales. Santiago: Editorial Jurídica de Chile, p. 21).

Los recursos tienen como fundamento objetivo “el error humano en que se puede incurrir por los jueces en la solución de los conflictos, encontrándose estos medios de impugnación concebidos como los medios destinados a obtener su reparación” (Maturana /Mosquera (2010) p. 30). Haciendo presente la doctrina que algunos de ellos, además la satisfacción del interés particular del recurrente y la justa composición del conflicto, *tienen asignadas finalidades que miran al interés social*. “Es así como es interés de la sociedad velar por el *respeto del debido proceso de ley* como derecho fundamental, lo cual se logra mediante los recursos de casación y nulidad; así como es de interés del Estado lograr la obtención de una *uniformidad de la jurisprudencia en cuanto a la aplicación de la ley* para la solución de los conflictos, lo que se pretende alanzar en el recurso de casación en el fondo...” (Maturana/Mosquera (2010) pp. 30-31);

**22°.** Que, el artículo 19 N°3, inciso sexto constitucional, obliga al legislador establecer un procedimiento racional y justo, lo cual debe entenderse como la existencia de un debido proceso. Este mismo Tribunal, siguiendo el criterio sentado en la historia del establecimiento del artículo 19 N° 3° de la Constitución, ha afirmado que *el derecho al recurso* forma parte de la garantía del debido proceso legal consagrada en el inciso sexto de la norma aludida.

En efecto, reconociendo que la Constitución no detalló, en su texto, los elementos precisos que componen la garantía del debido proceso legal, ha señalado que “*el derecho a un proceso previo, legalmente tramitado, racional y justo que la CPR asegura a todas las personas, debe contemplar las siguientes garantías: la publicidad de los actos jurisdiccionales, el derecho a la acción, el oportuno conocimiento de ella por la parte contraria, el emplazamiento, adecuada defensa y asesoría con abogados, la producción libre de pruebas conforme a la ley, el examen y objeción de la evidencia rendida, la bilateralidad de la audiencia, la facultad de interponer recursos para revisar las sentencias dictadas por tribunales inferiores.*” (Entre otras, STC roles N°s 478, c. 14°; 576, cc. 41° al 43°; 699, c. 9°; 1307, cc. 20° a 22°; 1448, c. 20°; 1557, c. 25°; 1718, c. 7°; 1812, c. 46°; 1838, c. 11°;



1876, c. 20°; 1968, c. 42°; 2111, c. 22°; 2133, c. 17°; 2354, c. 23°; 2381, c. 12° y 2657, c. 11°). (Énfasis agregado).

En múltiples ocasiones ha sostenido, en otros términos, que “El debido proceso contempla, entre sus elementos constitutivos el derecho al recurso, el cual consiste en la facultad de solicitar a un tribunal superior que revise lo resuelto por el inferior, y el racional y justo procedimiento necesariamente debe contemplar la revisión de las decisiones judiciales” (STC Roles N°2743 C.26, 3119 C.19, 4572 C.13, entre otras);

**23°.** Que, el derecho al recurso, como indiscutible elemento integrante del debido proceso, no es un derecho absoluto. Se ha sentenciado al efecto que “(...) esta Magistratura no ha sido llamada a examinar, mediante razonamientos de constitucionalidad en abstracto, si el sistema de impugnación que establece un precepto legal contraviene o no la Constitución, sino que, para analizar el reproche de constitucionalidad en el caso concreto, debe considerar siempre la naturaleza jurídica del proceso. En otras palabras, una discrepancia de criterio sobre la decisión adoptada por el legislador en materia de recursos o mecanismos impugnatorios no resulta eficaz y pertinente por sí misma para configurar la causal de inaplicabilidad, que en tal carácter establece el art. 93, N°6, CPR. (STC Rol N 1.448, c. 43°; 1.838, c. 19°) y 2.853, c. 21°)” (Rol N°3.338, c. 7°);

**24°.** Que, como lo ha dicho este Tribunal respecto de una norma que priva la posibilidad de casar en forma por ciertos motivos, , “el artículo 19 N° 3° prescribe que, para garantizar a todas las personas la igual protección en el ejercicio de sus derechos, las sentencias deben fundarse en un proceso previo legalmente tramitado reservando a la ley establecer *siempre* las garantías de un justo y racional procedimiento, lo cual debe entenderse no sólo en el sentido de toda ocasión u oportunidad, sino de la amplitud o extensión con que se regule cualquier procedimiento judicial o administrativo; y, asimismo, dichas garantías deben orientarse a hacer efectiva la cautela de los derechos y la racionalidad del procedimiento, entre cuyos elementos resulta primordial que los pronunciamientos judiciales contemplen los fundamentos de hecho y de derecho que sustentan la decisión que satisfaga ese derecho constitucional, examinando las alegaciones formuladas por las partes, ponderando las pruebas aportadas y *aplicando el derecho* que corresponda” (STC Rol N°10.068, c. 4°);

**25°.** Que, igualmente, es preciso considerar que como se ha fallado, “es connatural al ejercicio de la jurisdicción e ineludible, por ende, para el juzgador; a la vez que constituye un derecho para el justiciable, porque concreta la tutela judicial efectiva, que las sentencias, sobre todo si son definitivas, contengan cuanto sea necesario para dotar de certeza y racionalidad lo que en ellas se decide (...) sin que aparezca basamento constitucional para distinguir tampoco según la instancia en que la sentencia fue dictada” (STC Rol N°11.062, c. 5°);

**26°.** Que, los justiciables sometidos al Código de Procedimiento Civil, por una parte, frente al requirente, de otra, sujeto a un procedimiento previsto en una ley especial, como es el Código Tributario en este caso, son tratados de manera diversa, por efecto de la aplicación de los preceptos legales impugnados, sin que se vislumbre una conexión racional lógica para la diferencia así establecida ni un supuesto fin de interés público que la sustente.

En otras palabras, no se aprecia una justificación razonable para la discriminación que provoca la aplicación de los preceptos impugnados, deviniendo la



misma en arbitraria, sin que, pueda tampoco sustentarse en las razones de especialización de las Cortes de Apelaciones o de celeridad esgrimidas al dictarse la Ley N°20.322, que no se logran vedando el recurso de casación en la forma, como lo ha comprendido la reforma adoptada en la Ley N°21.210;

**27°.** Que, teniendo en consideración lo hasta ahora razonado, las disposiciones impugnadas, a juicio de estos disidentes, no resultan conciliables con las exigencias del debido proceso, a las que se ha aludido en las motivaciones precedentes, toda vez que bajo las razones de especialización de las Cortes de Apelaciones o de celeridad esgrimidas al dictarse la Ley N°20.322, el legislador estableció reglas cuyo efecto práctico es eliminar el control por vía casacional, frente a una sentencia que de no mediar las señaladas disposiciones, podría ser susceptible de dicha impugnación; velándose conforme se ha expuesto, en el caso de los recursos de casación en la forma y en el fondo que son objeto de ablación, por la tramitación regular de los asuntos y la igual aplicación de la ley, materializando entonces sendas garantías constitucionales del justiciable.

Nótese que conforme se razonó, el contencioso tributario es complejo, adquiriendo entonces la función de casación, en el fondo y en la forma, especial relevancia;

**28°.** Que, en mérito de todos los considerandos referidos, estos Ministros disidentes estuvieron por acoger la acción de inaplicabilidad planteada.

### **PREVENCIONES**

**El Ministro señor NELSON POZO SILVA** concurre a la sentencia, teniendo presente, además, los siguientes fundamentos:

#### **I.- CONFLICTO CONSTITUCIONAL**

**1°.** Que, siguiendo un criterio histórico en sentencias previas y dada la materia sobre la que versa el reproche del actor apunta a sostener que las normas impugnadas, en su aplicación concreta, vulneran garantías constitucionales relativas al debido proceso, la igualdad ante la ley, discriminando arbitrariamente, y la esencia de los derechos fundamentales, contrariando lo dispuesto en el artículo 1 inciso 1°, artículo 19 N°2, N°3, N° 6 y 26, todos de la Constitución Política de la República, “en cuanto la imposibilidad de interponer un recurso de casación en la forma en contra de la sentencia definitiva que rechaza el reclamo interpuesto por Agrofruta Limitada que le impide, que un tribunal de instancia conozca de la totalidad de la prueba del caso de marras, por omisión en la cual incurrió el Tercer Tribunal Tributario y Aduanero al dictar la sentencia definitiva de 29 de mayo de 2023, configurándose a su vez una evidente discriminación injustificada en perjuicio de la requirente.”. (Fojas 18);

#### **II.- NATURALEZA EXTRAORDINARIA DEL RECURSO DE CASACIÓN EN LA FORMA**

**2°.** Que “los recursos procesales se han clasificado tradicionalmente en arbitrios ordinarios y extraordinarios. Los primeros son aquellos que la ley concede



comúnmente y respecto de la generalidad de las resoluciones judiciales, es decir, serían la regla general; por su parte, los recursos extraordinarios serían aquellos que proceden respecto de determinadas resoluciones y solo por alguna de las causales taxativas establecidas en la ley, en consecuencia, serían la excepción. Así, los recursos extraordinarios: sólo permiten obtener la modificación o reemplazo de una resolución judicial cuando se basan en alguno o algunos de los defectos o vicios prescritos expresamente en la ley; el juez que lo conoce tiene limitadas sus facultades en virtud de la naturaleza misma de la investigación que la ley le encomienda; y no suspenden la ejecución de los fallos, salvo los casos excepcionales determinados por ley” (Espinosa Solís de Ovando, Alejandro (1985): De los recursos procesales en el Código de Procedimiento Civil (Santiago de Chile, 6ª ed., Ed. Jurídica de Chile, p. 3);

3°. Que, el recurso de casación es un medio de impugnación extraordinario, dado que procede respecto de determinadas resoluciones judiciales y por algunas de las causales taxativas establecidas por ley. Se trata de un remedio procesal de nulidad típico, que surge como garantía para la correcta aplicación e interpretación del Derecho material y es definido comúnmente como aquel recurso “que tiene por objeto obtener la invalidación o anulación de una sentencia en los casos expresamente señalados por la ley “(Casarino Viterbo, Mario (2009): Manual de Derecho Procesal. Derecho Procesal Civil (Santiago de Chile, tomo IV, Ed. Jurídica de Chile, p. 130), conforme al artículo 764, del Código de Procedimiento Civil.

4°. Que, tal distinción es determinante, porque lo que garantiza el derecho al recurso es la existencia de un arbitrio ordinario. Así, el acceso a un recurso extraordinario no está garantizado ni constitucional ni convencionalmente, correspondiendo determinar su establecimiento, procedencia y formalidades al legislador, ya que no se trata de un elemento esencial del debido proceso. De esta manera, cabe señalar que no existe un derecho a la casación, a la apelación ni a un recurso determinado, sino lo que asegura el debido proceso es la existencia de un arbitrio procesal ordinario, que permita una revisión integral de la respuesta jurisdiccional. El proceso de reclamación tributaria es susceptible de ser impugnado por medio del recurso, en este caso el de apelación, que constituye el arbitrio ordinario típico que permite revisar la respuesta jurisdiccional en toda su extensión;

### **III.- DERECHO AL RECURSO Y DEBIDO PROCESO LEGAL**

5°. Que, en lo que se refiere a los componentes del debido proceso, nuestra Magistratura ha señalado, reiteradamente, que el Constituyente no precisó los componentes del mismo, encomendando al legislador la potestad para definir y establecer sus elementos. De esta manera, es claro que no existe en Chile un modelo único de garantías integrantes del debido proceso debiendo el legislador, en todo caso, adoptar los resguardos necesarios para no dejar a las partes en indefensión. Se trata, asimismo, de evitar el establecimiento de requisitos que impidan o limiten el libre ejercicio del derecho de acceso a la jurisdicción que es parte del derecho a la tutela judicial efectiva. Particularmente, debe considerar el aseguramiento de dos garantías que necesariamente entran en tensión - la revisión de las decisiones y el término de un procedimiento con decisión que tenga fuerza de cosa juzgada-. La decisión al respecto se encuentra dentro de la esfera de sus competencias y dependerá, fundamentalmente, de la naturaleza del asunto controvertido en que ambos principios operen. (STC roles N ° s 2204, cc. 13 y 15 y 2259, cc. 13 y 15);



**6°.** Que, se ha precisado también que, aunque nuestra Constitución exige un debido proceso que consagre la revisión de las sentencias, ello no significa que se consagre el derecho a recursos específicos (STC roles N° s 576, cc. 43 y 44; 1432, cc. 12 y 14; 1443, cc. 13 y 17; 1876, c. 24; 1907, c. 51; 2323, cc. 23 y 25; 2354, cc. 23 y 25 y 2452, c. 16). Al mismo tiempo, ha reiterado que el Tribunal Constitucional no ha sido llamado a examinar, mediante razonamientos de constitucionalidad en abstracto, si el sistema de impugnación que establece un precepto legal contraviene o no la Constitución Política de la República, sino que, para analizar el reproche de constitucionalidad en el caso concreto, debiendo considerar siempre la naturaleza jurídica del proceso de que se trate. (STC roles N° s 1448, c. 43 y 1838, c. 19);

**7°.** Que, asimismo, ha puntualizado que el reconocimiento del “derecho al recurso” como requisito del debido proceso, admite matices y precisiones. Así, de los antecedentes de la historia fidedigna de la Constitución vigente se hizo ver que, “como regla general”, se reconoce la facultad para interponer recursos, lo que de suyo implica la evidente constitucionalidad de algunas hipótesis de excepción en que tales recursos no van a ser admisibles o, simplemente, no existirán (STC Rol N° 2723, c. 10).

En ese mismo sentido, la ausencia de recursos puede ser constitucionalmente compensada por la jerarquía, integración, composición e inmediatez del tribunal que conoce del asunto. Incluso más, cuando se reconoce legalmente el derecho al recurso, en el contexto señalado, menos existirá una exigencia constitucional respecto al tipo de recurso (STC Rol N° 2723, c. 11);

Así, no habrá inconstitucionalidad “cuando el diseño legal procesal contemple otros medios para corregir el vicio en el procedimiento o si existe una razón objetiva para restringir o suprimir legalmente el acceso a la casación formal en un procedimiento especial (...)” (STC Rol N° 2723, c. 28).

**8°.** Con mayor razón, cuando se trata de un recurso de derecho estricto que procede sólo en virtud de norma expresa y por las causales que taxativamente señala la ley (artículo 764 del Código de Procedimiento Civil) y ya se trate de infracciones formales (artículo 768 del mismo Código) o de vicios de fondo, cuando una sentencia se ha pronunciado con infracción de ley habiendo influido ésta substancialmente en lo dispositivo del fallo (artículo 767 del mismo Código). Lo importante es que los justiciables gocen de garantías efectivas de un “procedimiento racional y justo” que asegure que no quedarán en una situación de indefensión frente a una eventual arbitrariedad en que incurra el juzgador.

**9°.** Que, en el contexto que se analiza, el requirente goza de recursos para impugnar la sentencia, aun cuando no pueda deducir el recurso de casación en la forma contra la sentencia de primer grado para que se pondere toda la prueba y se fundamente la forma en que se falla el asunto litigioso como pretende.

**10°.** Asimismo, es posible señalar que, no es que en materia de reclamos tributarios la procedencia del recurso de casación esté vedada. Por el contrario, el artículo 122 del Código Tributario -que debe complementarse con el artículo 145 del mismo cuerpo legal- prescribe que: “Corresponde a la Corte Suprema el conocimiento de los recursos de casación en la forma y en el fondo que se deduzcan contra las sentencias de segunda instancia dictadas por las Cortes de Apelaciones, en los casos en que ellos sean procedentes de conformidad al Código de Procedimiento Civil y a las disposiciones del presente Código.”



Pero, en este caso, la procedencia del recurso de casación en la forma supone aplicar las reglas generales del Código de Procedimiento Civil que limitan la revisión de los requisitos de la sentencia sólo al caso en que ella haya omitido la decisión del asunto controvertido. Así, no permite impugnar la falta de consideración de los fundamentos de hecho y de derecho que la sustenten como interesaría al requirente.

**11°.** Que, en consecuencia, no puede sostenerse que, en la especie, el hecho de que el ordenamiento jurídico no permita al requirente interponer el recurso de casación en la forma por las causales N° 5 y N° 7, lo coloque, necesariamente, en una situación de indefensión.

En primer término, porque se ha desarrollado todo un procedimiento administrativo tributario tendiente a solucionar la discrepancia surgida con el Servicio de Impuestos Internos que ha decantado en las liquidaciones impugnadas. En segundo lugar, porque, atendida la particular naturaleza de los procedimientos tributarios, el Código del ramo permite interponer tanto los recursos de casación en la forma como en el fondo contra los fallos de segunda instancia y este último se concede en plenitud de forma tal que “cubre todos los aspectos revisables de una liquidación tributaria, atendida su naturaleza jurídica y contenido esencialmente cuantitativo.” (STC Rol N° 2723, c. 34).

Que, a mayor abundamiento, al examinar de forma sistemática y analítica las normas sobre reclamación en materia tributaria, es posible observar la decisión legislativa no implica que se validen los vicios en que se podría haber incurrido en la sentencia, ya que el tribunal de segunda instancia debe corregir los vicios de forma que detecte, incluso sin necesidad de que los mismos sean denunciados por la parte afectada. Conforme a ello, se ha ampliado el grado de competencia que tienen los tribunales de alzada, respecto a los asuntos que puede resolver mediante el recurso de apelación que se interponga en contra de las sentencias de primer grado, cubriendo los fines propios establecidos tanto para el recurso de apelación como para el recurso de casación en la forma, regulados en el Código de Procedimiento Civil. Así en la práctica (sentencia Rol IC N° 257-2017 y Rol IC N° 752-015, ambas de la Corte de Apelaciones de Santiago), los litigantes han puesto en conocimiento de las distintas Cortes de Apelaciones, tanto vicios cometidos durante la tramitación del proceso como aquellos en que ha incurrido el tribunal en la dictación de sentencia definitiva, alegaciones respecto de las cuáles, en virtud de lo expresado en el artículo 140 del Código Tributario, que señala que “los vicios en que se hubiere incurrido deberán ser corregidos por el Tribunal de Apelaciones que corresponda”, han efectuado un pronunciamiento expreso (traslado SII, Fojas 249).

**12°.** Que, por las razones expresadas precedentemente, quien suscribe no considera que se infrinja el debido proceso legal asegurado en el artículo 19, N° 3°, inciso sexto, de la Constitución;

#### **IV.- IGUALDAD ANTE LA LEY**

**13°.** Que, como se ha señalado en la parte expositiva, el actor funda asimismo su solicitud de inaplicabilidad, en que por el solo hecho de tratarse de un procedimiento general de reclamación seguido ante el Tribunal Tributario y Aduanero, iniciado con anterioridad a la entrada en vigencia de la Ley N° 21.210, se priva a los individuos afectos a este proceso de las herramientas procesales que asisten a todos los demás litigantes para hacer valer sus derechos en juicio cuando estos se han visto menoscabados por una sentencia que presenta manifiestos vicios de forma. Para efectos de determinar si existe una vulneración al derecho a la



igualdad ante la ley, consagrado en el artículo 19, N° 2° de la Constitución Política, resulta necesario determinar si el planteamiento formulado por el requirente importa aceptar que estamos frente a una discriminación arbitraria o carente de racionalidad.

**14°.** Que, efectivamente, dentro de la libertad de que goza el legislador para configurar los procedimientos -siempre que respete las exigencias de racionalidad y justicia- puede dar un trato diverso a situaciones que, objetivamente, son disímiles, esto es, que por su propia naturaleza o por el tipo de interés comprometido, exijan una tramitación más rápida y eficaz. En este contexto, lo que resultaría irrazonable sería que, dentro del universo de aquellos que están afectos a procedimientos especiales e, incluso, al mismo procedimiento especial se produjeran diferencias injustificadas;

**15°.** Que, en tal evento, y como ya se explicó, el Código Tributario permite recurrir de casación en contra de las sentencias de segundo grado constituyendo el recurso de casación en el fondo una vía amplia de impugnación que cubre todos los aspectos revisables del juicio tributario, como las que plantea el requirente, atendida su naturaleza jurídica y contenido esencialmente cuantitativo;

**16°.** Que, además, debe considerarse que existe una razón objetiva, con respaldo constitucional (la potestad tributaria del Estado), que avala el hecho de que el legislador haya dado un tratamiento diferente a las reclamaciones de esta naturaleza, estableciendo un procedimiento especial que asegure la satisfacción de los intereses generales que rodean este tipo de controversias. “Es la manifestación del deber de contribuir”.

Como lo anterior no puede significar desconocer los derechos de los justiciables, se adoptaron los debidos resguardos para evitar la arbitrariedad en el juzgamiento confiando a la Corte de Apelaciones respectiva la opción de revisar lo decidido por el juez tributario.

**17°.** Que, por lo demás, la igualdad ante la ley no sólo se traduce en la interdicción de la arbitrariedad (artículo 19, N° 2°, inciso segundo, de la Constitución) sino que asegura también la generalidad y abstracción características de este tipo de normas (artículo 19, N° 2°, inciso primero de la Constitución). Así, “la importancia de la generalidad de una norma en materia procesal radica en el hecho de que se aplica a ambas partes del juicio, quienes se encuentran en la misma situación para interponer las impugnaciones, asegurándose de ese modo un principio primordial del procedimiento civil: la bilateralidad de la audiencia”. (STC Rol N° 2034, c. 14 del voto disidente). De tal forma, no puede concluirse que existe infracción a la igualdad ante la ley si tanto el contribuyente como el Servicio de Impuestos Internos se encuentran privados de recurrir de casación en la forma en las hipótesis planteadas por el requirente;

**18°.** Que, por los razonamientos expuestos, quien suscribe este voto no divisa fundamentos suficientes para estimar que la aplicación del artículo Cuarto Transitorio de la Ley N° 21.210, y en consecuencia de aquello, también las contenidas en los artículos 139 inciso 1° y artículo 140 del Código Tributario, en su redacción previa a las modificaciones introducidas por la Ley N° 21.210 que Moderniza la Legislación Tributaria publicada el 24 de febrero de 2020, y el artículo 768 inciso 2° del Código de Procedimiento Civil, a la gestión que pende ante el Tercer Tribunal Tributario y Aduanero de la Región Metropolitana de Santiago, importe vulneración al derecho a la igualdad ante la ley.



## V.- CONCLUSIONES

**19°.** Que, el recurso de apelación es un arbitrio ordinario, que permite por mandato legal conocer los hechos y el derecho, en su máxima amplitud, constituyendo un sistema de revisión completo que desmiente cualquier pretensión de alcances limitados, en base a la controversia jurídica deducida a partir del conflicto establecido en primera instancia, razón por la cual cualquier vicio formal perfectamente es susceptible de subsanarse por la vía de tal impugnación;

**20°.** Que, además, el artículo 223 del Código de Procedimiento Civil prevé que durante la vista de la causa se podrá invitar a los abogados a que extiendan sus consideraciones a cualquier punto de hecho y de derecho comprendido en el proceso, pudiendo pedirles que precisen determinados puntos de esa naturaleza que consideren importantes, incluso dictando medidas para mejor resolver al tenor del artículo 159 del CPC, lo cual denota la amplitud para conocer vicios formales, e incluso anular de oficio, todo o parte, de un proceso en el ámbito del recurso de apelación;

**21°.** Que, junto a lo ya expuesto, existe el artículo 775 del Código de Procedimiento Civil que señala: “No obstante lo dispuesto en los artículos 769 y 774, pueden los tribunales, conociendo por vía de apelación, consulta o casación o en alguna incidencia, invalidar de oficio las sentencias cuando los antecedentes del recurso manifiesten que ellas adolecen de vicios que dan lugar a la casación en la forma, debiendo oír sobre este punto a los abogados que concurran a alegar en la vista de la causa e indicar a los mismos los posibles vicios sobre los cuales deberán alegar.

**22°.** Que, por los razonamientos expuestos y lo argumentado precedentemente, este previniente estima que debe rechazarse el requerimiento deducido a fojas 1 y siguientes.

**La Ministra señora MARÍA PÍA SILVA GALLINATO previene que concurre al voto por rechazar el requerimiento en todas sus partes,** teniendo presente además que resulta contradictorio y demuestra la falta de fundamento del requerimiento que en éste se solicite declarar la inaplicabilidad en la gestión judicial pendiente del artículo 140 del Código Tributario, precepto, que como se ha expresado, es el que obliga a la Corte de Apelaciones a pronunciarse sobre los eventuales vicios de forma de que adolecería la sentencia del juez tributario, siendo, por lo tanto, la aplicación de dicha norma la que conduce a proteger sus derechos e intereses legítimos en su actual condición de apelante de la sentencia dictada por el Tercer Tribunal Tributario y Aduanero.

**El Ministro señor MIGUEL ÁNGEL FERNÁNDEZ GONZÁLEZ estuvo por acoger el requerimiento de autos** respecto del artículo cuarto transitorio de la Ley N° 21.210, que moderniza la legislación tributaria por las siguientes consideraciones:

**1°.** Que, usualmente (v. gr., en los Roles N° 8.006 y N° 10.395), tratándose de impugnaciones a la preceptiva legal, contenida en el Código de Procedimiento Civil y en el Código Tributario, con antelación a la reforma introducida por la Ley N° 21.210,



he concurrido a acoger las acciones de inaplicabilidad intentadas en contra de las disposiciones que impiden recurrir de casación en la forma porque su aplicación resulta contraria al derecho a un procedimiento racional y justo, asegurado en el artículo 19 N° 3° inciso sexto de la Constitución;

2°. Que, precisamente, en virtud de aquella reforma legal se modificó sustancialmente el régimen recursivo de casación en sede tributaria, haciendo procedente, en contra de la sentencia que falle un reclamo, los recursos de apelación y casación en la forma, de acuerdo con el nuevo artículo 140 del Código del ramo, lo cual se informó favorablemente por la Excelentísima Corte Suprema porque “(...) *al ampliar el grado de control y revisión de las sentencias dictadas por los Tribunales Tributarios y Aduaneros a las formas procesales, permitirá dar mayor eficacia a las garantías de las partes y, en definitiva, al debido proceso*” (Oficio N° 166-2019, 5 de agosto de 2019, Boletín N° 12.043-05);

3°. Que, sin embargo, la causa que se somete ahora a nuestro conocimiento y decisión plantea una cuestión diversa, a criterio de este Juez Constitucional, atendida la impugnación del artículo cuarto transitorio de la Ley N° 21.210 que determina que, precisamente, aquel nuevo régimen recursivo sólo se aplica a las solicitudes o juicios, según corresponda, que se presenten o inicien con posterioridad a su entrada en vigencia y no a los anteriores, cuyo es el caso de la gestión pendiente;

4°. Que, por ello, la cuestión de constitucionalidad no estriba, primordialmente, en la vulneración del derecho al procedimiento racional y justo, como en casos anteriores, respecto de lo cual sólo cabría reiterar las argumentaciones ya vertidas en favor de su inconstitucionalidad, sino que dice relación, más directamente, con el respeto de la igualdad ante la ley, con prohibición de establecer diferencias arbitrarias, contenida en el artículo 19 N° 2° de la Carta Fundamental;

5°. Que, en efecto, se trata de dirimir si la diferencia trazada por el legislador -entre las causas tributarias iniciadas antes de la entrada en vigencia de la Ley N° 21.210 (como la gestión pendiente) y las que comenzaron con posterioridad, en cuanto a que respecto de aquellas no resulta procedente el recurso de casación en la forma, en tanto que en las segundas sí se dispone de ese arbitrio- se encuentra debidamente justificada o si, al contrario, configura una discriminación arbitraria;

6°. Que, es mi parecer que la diferencia establecida por el legislador, en el artículo cuarto transitorio impugnado en estos autos, contiene una diferencia arbitraria desde que no aparecen razones o motivos que sirvan para justificarla, pues, como recordábamos en el Rol N° 219, “(...) *el Tribunal Constitucional se ha pronunciado desde antiguo sobre el principio general de la igualdad ante la ley establecido en la Constitución y es así como en el considerando septuagesimosegundo de la sentencia de 5 de abril de 1988 dictada con ocasión del control de constitucionalidad del proyecto de ley orgánica constitucional sobre votaciones populares y escrutinios (STC Rol N° 53) estableció, citando al constitucionalista argentino Segundo Linares Quintana que:*

*“II ... 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...*”.

*Es decir, la igualdad ante la ley presupone que se trate en forma igual a quienes son efectivamente iguales, y sólo a ellos. y en forma desigual a quienes no lo sean. Ahora, si se hacen diferencias, pues la igualdad no es absoluta, es necesario que ellas no sean arbitrarias, y es por ello que este Tribunal en la misma sentencia hizo suyas otras expresiones del mismo tratadista Linares Quintana sobre este punto, señalando que “la razonabilidad es el catarbón o standard de acuerdo con el cual debe apreciarse la medida de igualdad o la desigualdad”* (c. 17°);

7°. Que, entonces, esta Magistratura debe preguntarse acerca de la justificación o motivo que sustenta la diferencia de trato dispuesta por el precepto legal impugnado, la que, sin embargo, no aparece en la historia de la ley, al extremo que cuando S.E. el Presidente de la República, en el primer trámite constitucional, presenta la indicación que incorpora el recurso de casación en la forma, no propone incluirlo entre las normas exceptuadas en el artículo cuarto transitorio (Formula indicaciones al proyecto de ley que moderniza la legislación tributaria, Boletín N° 12.043-05, 8 de mayo de 2019, p. 30). La exclusión aparece recién, durante el segundo trámite constitucional, en el Informe de la Comisión de Hacienda del Senado (13 de enero de 2020, p. 694), sin mediar explicación para ello, mediante una nueva indicación presidencial (p. 469);

8°. Que, más bien, lo que aparece justificado, como lo señaló la Excelentísima Corte Suprema, según ya se transcribió, ha sido dotar de casación en la forma en materias tributarias, tal y como lo hacen las normas permanentes, incorporadas al Código Tributario, por la Ley N° 21.210;

9°. Que, en consecuencia, la diferencia que establece el artículo cuarto transitorio de la Ley N° 21.210, entre los justiciables que iniciaron su acción antes de que ella entrara en vigencia (los que no disponen del recurso de casación en la forma) y los que la comenzaron con posterioridad (que sí tienen derecho a ese recurso) configura una discriminación o diferencia arbitraria, pues carece de justificación, por lo que estuvo por acoger su inaplicabilidad.

Sin embargo, no concurro a inaplicar los artículos 139 y 140 del Código Tributario, en su redacción anterior a la Ley N° 21.210, ni el artículo 768 inciso segundo del Código de Procedimiento Civil, puesto que, inaplicado el artículo cuarto transitorio, cobran plena aplicación en la gestión pendiente las disposiciones contenidas en los actuales artículos 139 y 140 del Código Tributario, esto es y en otras palabras, la inaplicabilidad de la norma transitoria torna, *per se*, inaplicables las demás disposiciones impugnadas, haciendo procedente, en definitiva, el recurso de casación en la forma intentado, debiendo pronunciarse a su respecto la Ilustrísima Corte de Apelaciones de Santiago.

Redactó la sentencia el Ministro señor RAÚL MERA MUÑOZ. La disidencia fue escrita por los Ministros señores CRISTIÁN LETELIER AGUILAR. Las prevenciones fueron escritas por el Ministro señor NELSON POZO SILVA, la Ministra señora MARÍA PÍA SILVA GALLINATO y el Ministro señor MIGUEL ÁNGEL FERNÁNDEZ GONZÁLEZ.

Comuníquese, notifíquese, regístrese y archívese.

**Rol N° 14.443-23 INA.**

0001867

UNO MIL OCHOCIENTOS SESENTA Y SIETE



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, señora María Pía Silva Gallinato, señor Miguel Ángel Fernández González, señora Daniela Beatriz Marzi Muñoz y señor Raúl Eduardo Mera Muñoz.

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



**2B92FD0D-2C52-4C25-988E-26FEBFD96A87**

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.