



Universidad de Chile  
Facultad de Derecho  
Magister en Derecho con Mención en Derecho Tributario

“LOS EFECTOS DE LA RETROACTIVIDAD EN LA DETERMINACIÓN  
DEL AVALÚO DE BIENES RAÍCES”

Gabriela A. Salazar Pinto

Proyecto Actividad Formativa Equivalente a Tesis (AFET)

Para optar al Grado de Magíster en Derecho

con Mención en Derecho Tributario.

Profesor Guía:

Eduardo Morales Robles

Licenciado en Ciencias Jurídicas y Sociales.

Santiago, Chile

2017

## ÍNDICE

	Página
<b>Introducción</b> .....	3
<b>Capítulo 1: Análisis del Marco Normativo en la Tasación Fiscal de los Bienes Raíces</b> ...7	
<b>Capítulo 2: Efectos de la Retroactividad en la Modificación de la Tasación Fiscal de los Bienes Raíces</b> .....	12
<b>2.1.</b> Transgresión al Principio de la Irretroactividad Existiendo Buena Fe ...	12
<b>2.2.</b> Transgresión a la Teoría de los Actos Propios .....	16
<b>2.3.</b> Transgresión Constitucional en Materia de Retroactividad .....	21
<b>2.4.</b> Transgresión al Principio de la Responsabilidad por los Actos de los Funcionarios de la Administración del Estado .....	27
<b>2.5.</b> Transgresión a la Seguridad Jurídica y Patrimonial .....	30
<b>Capítulo 3: Conclusiones</b> .....	34
<b>3.1.</b> Correcta Aplicación de las Normas Generales de Interpretación de la Ley. Artículos 19 al 24 del Código Civil.....	34
<b>3.2.</b> El Antiguo Aforimo “ <i>Legi Speciali Per Generalem Non Derogatur</i> ”, no es Absoluto .....	40
<b>Bibliografía Consultada</b> .....	46

## INTRODUCCIÓN

El impuesto territorial se aplica sobre el avalúo de los bienes raíces, determinado conforme las disposiciones de la Ley N° 17.235, específicamente por lo prescrito en su Título III, “De la Tasación de los Bienes Raíces”, normativa que entrega al Servicio de Impuestos Internos la facultad de reevaluar cada cuatro años los inmuebles, pudiendo solicitar la asistencia y cooperación de los municipios y requerir de los propietarios la información de sus propiedades.

De lo anterior es posible colegir que el impuesto territorial en Chile es uno de los pocos **en cuya determinación no interviene el contribuyente**, sino más bien lo hace de forma exclusiva la autoridad fiscal, que, atendiendo a los antecedentes de que dispone, efectuará una tasación que será la base imponible para la aplicación del tributo. Por tal razón resulta de suma importancia que la avaluación de los bienes raíces se efectúe en forma precisa, atendiendo a parámetros objetivos, claros y predispuestos por el legislador, evitando con ello arbitrariedades que puedan afectar los derechos de los contribuyentes.

Pues bien, la Ley no sólo ha facultado al Servicio de Impuestos Internos para la determinación de la tasación inmobiliaria, sino que también lo faculta para efectuar modificaciones a dichas tasaciones, cumpliéndose alguna de las causales dispuestas en el Párrafo 2° del Título V de la Ley N° 17.235, pudiendo distinguir entre ellas un **primer grupo de causales**, contenidas en los artículos 10 letras d), e), y g), 11 y 12, que responden a un cambio en las características objetivas del inmueble, como serían nuevas construcciones e instalaciones, demoliciones totales o parciales, nuevas obras de

urbanización, alteración de la capacidad potencial del uso del suelo, entre otros; y un **segundo grupo de causales**, contenidas en el artículo 10, letras a), b), c), y f), (y en las cuales se centrará nuestro estudio), que permiten la modificación de oficio del avalúo de bienes raíces, por errores u omisiones en su determinación por parte de la misma autoridad fiscal.

En relación al momento desde el cual se hace aplicable la modificación del avalúo de un bien raíz, el artículo 13 de la Ley N° 17.235 dispone en su inciso primero, como regla general, que las modificaciones en las tasaciones regirán desde el 1° de enero del año siguiente a aquél en que ocurra el hecho que determine la modificación, o en caso de no poderse precisar la fecha de ocurrencia del hecho, desde el 1° de enero del año siguiente a aquél en que el Servicio constate la causal respectiva. Luego, en su inciso segundo dispone de forma especial, que las modificaciones de avalúos a que se refieren las letras a), b), c) y f) del artículo 10, **regirán desde la misma fecha en que estuvo vigente el avalúo que contenía el error o la omisión**, dejando en claro en el inciso final de la disposición que lo anterior es sin perjuicio de los plazos de prescripción dispuestos en los artículos 2.521 del Código Civil y 200 del Código Tributario. En consecuencia, **el legislador permite la retroactividad en la modificación de la base imponible del impuesto territorial, cuando el Servicio de Impuestos Internos, ha incurrido en errores u omisiones en la tasación fiscal de los predios.**

En la misma línea, el artículo 19 de la Ley N° 17.235, faculta al Servicio de Impuestos Internos para hacer efectivas las variaciones que se determinen respecto de los impuestos girados en los roles semestrales de contribuciones, **mediante roles**

**suplementarios** y roles de reemplazo. Asimismo, precisa que los roles suplementarios contendrán las diferencias de contribuciones provenientes de modificaciones que importen una mayor contribución a la que figura en los roles semestrales, y los roles de reemplazo contendrán todas aquellas modificaciones que signifiquen rebaja de la contribución anotada en los roles semestrales, incluyéndose en este caso, el total del nuevo monto por cobrar. Luego, en su inciso tercero dispone que “las contribuciones que deban pagarse retroactivamente con respecto al semestre en que se pongan en cobranza los roles suplementarios y de reemplazos, se girarán sobre la base del avalúo del semestre en que se pongan en cobro dichos roles. La retroactividad no podrá ser superior a tres años.”

El análisis normativo que se introduce precedentemente no resulta banal, por cuanto la retroactividad planteada en los términos expuestos es inconsistente con el resto del ordenamiento jurídico vigente, y genera problemas de aplicación normativa que el presente trabajo pretende abordar. Para ello, se analizará la actual normativa sobre determinación del avalúo de bienes raíces, cómo opera la retroactividad en la modificación de la tasación de los predios, y como con ello se transgreden principios rectores de nuestra legislación, como la primacía de la irretroactividad; la presunción de buena fe del contribuyente; la teoría de los actos propios de la administración; importantes disposiciones constitucionales como aquéllas contenidas en el artículo 19 N° 24 y 19 N° 26; responsabilidad por los actos de los funcionarios de la administración del Estado; y seguridad jurídica y patrimonial en el mercado de transferencia de bienes raíces, recogiendo en el proceso importante jurisprudencia y doctrina atinente al tema.

Asimismo, por medio del presente trabajo, se presentará al lector una solución jurídica práctica, que permita resolver los problemas de aplicación derivados de la retroactividad que actualmente ejerce la autoridad administrativa en la tasación fiscal de los precios y sus modificaciones posteriores, buscando con ello significar un aporte en la materia y contribuir a su estudio y análisis crítico.

## CAPÍTULO 1

### ANÁLISIS DEL MARCO NORMATIVO EN LA TASACIÓN FISCAL DE LOS BIENES RAÍCES Y SUS MODIFICACIONES POSTERIORES.

Conforme pudo adelantarse en la introducción de este trabajo, el análisis se centrará en la facultad que el legislador ha entregado al Servicio de Impuestos Internos para la determinación y modificación del avalúo de bienes raíces (base imponible del impuesto territorial), cómo opera la retroactividad en la modificación de la tasación de los predios, y sus efectos en relación a otras normas y principios del resto del ordenamiento jurídico.

Pues bien, el legislador ha dispuesto en el Párrafo 2° del Título V de la Ley N° 17.235 la forma de modificar el avalúo de los bienes raíces, y conforme se expuso en el acápite precedente, aquí podemos distinguir causales del primer grupo y del segundo grupo. Por medio de este trabajo, nos abocaremos al estudio y análisis de aquéllas que conforman el segundo grupo, puesto que respecto de ellas se produce a nuestro entender una equívoca aplicación de la norma tributaria al habilitar al Servicio de Impuestos Internos para que modifique el avalúo de bienes raíces con efecto retroactivo, por haber incurrido en errores u omisiones previos en la tasación fiscal.

En efecto, el **artículo 10** de la norma en estudio dispone:

“Los avalúos o contribuciones de los bienes raíces agrícolas y no agrícolas serán modificados por el Servicio de Impuestos Internos, por las siguientes causales:

- a) Errores de transcripción y copia, entendiéndose por tales los producidos al pasar los avalúos, de los registros o de los fallos de los reclamos de avalúos a los roles de avalúos o contribuciones;
- b) Errores de cálculo, entendiéndose por tales los que pudieren cometerse en las operaciones aritméticas practicadas para determinar tanto la superficie del inmueble, como su avalúo, o su reajuste;
- c) Errores de clasificación, como por ejemplo los siguientes: atribuir la calidad de regados a terrenos de rulo, o de planos a los de lomaje, de concreto a las construcciones de otro material, etc.;
- d) Cambio de destinación del predio que importe un cambio de la serie en que hubiere sido incluido de acuerdo al Artículo 1º, o un cambio de destino o uso dentro de la misma serie, que implique alteración en el avalúo o en las contribuciones;
- e) Siniestros u otros factores que disminuyan considerablemente el valor de una propiedad, por causas no imputables al propietario u ocupante;
- f) Omisión de bienes en la tasación del predio de que forman parte, y
- g) Error u omisión en el otorgamiento de exenciones.”

Asimismo, en el **artículo 13** del mismo cuerpo normativo, se establece la temporalidad con que se aplicarán las modificaciones en la tasación de los predios, incorporadas por el Servicio de Impuestos Internos, disponiendo:

“Las modificaciones de avalúos o de contribuciones regirán desde el 1º de enero del año siguiente a aquél en que ocurra el hecho que determine la modificación, o en caso de

no poderse precisar la fecha de ocurrencia del hecho, desde el 1° de enero del año siguiente a aquél en que el Servicio constate la causal respectiva.

**Las modificaciones de avalúos a que se refieren las letras a), b), c) y f), del artículo 10, regirán desde la misma fecha en que estuvo vigente el avalúo que contenía el error o la omisión.**

No obstante, lo dispuesto en el inciso primero de este artículo, las modificaciones a que se refieren las letras e) del artículo 10 y c) del artículo 12, regirán desde el 1° de enero del año en que ocurra la causal siempre que se soliciten dentro de ese mismo año. En virtud de estas rebajas no procederá la devolución de impuestos.

Lo anterior sin perjuicio de la prescripción que establece el Artículo 2521 del Código Civil y Artículo 200 del Código Tributario.”

De la lectura de los artículos transcritos es posible concluir que las únicas causales que permiten la variación en la tasación de los predios con efecto retroactivo son aquellas dispuestas en las letras a), b), c), y f) del artículo 10 de la norma en estudio, y en relación a ello el artículo 19 de la Ley de Impuesto Territorial establece:

“El Servicio de Impuestos Internos hará efectivas las variaciones que se determinen respecto de los impuestos girados en los roles semestrales de contribuciones a que se refiere el artículo anterior, mediante roles suplementarios de contribuciones y roles de reemplazos de contribuciones que se confeccionarán por comunas.

Los roles suplementarios contendrán las diferencias de contribuciones provenientes de modificaciones que importen una **mayor contribución** a la que figura en los roles semestrales; los roles de reemplazo contendrán todas aquellas modificaciones que

signifiquen rebaja de la contribución anotada en los roles semestrales, incluyéndose en este caso, el total del nuevo monto por cobrar.

Las contribuciones que deban pagarse retroactivamente con respecto al semestre en que se pongan en cobranza los roles suplementarios y de reemplazos, se girarán sobre la base del avalúo del semestre en que se pongan en cobro dichos roles. **La retroactividad no podrá ser superior a tres años.**

En los casos en que, con ocasión de nuevas construcciones, ampliaciones o instalaciones, deba procederse al cobro retroactivo de contribuciones y el predio en que ellas se hayan efectuado hubiere sido objeto de enajenación, aquél se hará efectivo a contar del 1° de enero del año siguiente al de la correspondiente inscripción de dominio en el Registro de Propiedad del Conservador de Bienes Raíces.”

De la lectura del artículo 10 de la Ley 17.235 y de las causales contenidas en sus letras a), b), c) y f), es posible colegir, que en todas ellas se alude a un error u omisión del propio Servicio de Impuestos Internos, o en todo caso, de sus organismos colaboradores y no del contribuyente. En efecto, las causales a), b) y c) del artículo 10, tratan sobre **errores de transcripción y copia** al pasar los avalúos, de los registros o de los fallos de los reclamos de avalúos, a los roles de avalúos o contribuciones; de **errores de cálculo** en las operaciones aritméticas practicadas para determinar tanto la superficie del inmueble, como su avalúo, o su reajuste; y de **errores de clasificación**, como por ejemplo, atribuir la calidad de regados a terrenos de rulo, o de planos a los de lomaje, de concreto a las construcciones de otro material, etc. A su turno, la hipótesis planteada en la letra f), esto es, **la omisión de bienes en la tasación del predio** de que forman parte, también responde

a un actuar deficiente de la autoridad fiscal, puesto que sólo puede “omitir al tasar”, quien realiza la tasación, esto es, el Servicio de Impuestos Interno. Si el contribuyente no informa al Servicio todos los bienes del predio –cuando ello sea procedente y exigible-, el contribuyente no omite al tasar, sino “omite al informar”.

Despejado que los errores u omisiones a que aluden las letras a), b), c) y f) del artículo 10 de la Ley N° 17.235, son generados por el Servicio de Impuestos Internos y no por el contribuyente, no viene al caso hacer distinciones sobre la buena o mala fe del contribuyente en conductas ajenas. Como la buena fe se presume, podría estimarse que éste se encontraría de mala fe frente al error de cálculo del Servicio, cuando, por ejemplo, a requerimiento legal de la autoridad fiscal, maliciosamente le entregase información incompleta sobre sus bienes, o si al pagar el impuesto, supiera o fuera consciente de que el Servicio ha incurrido en un error en la sumatoria de los coeficientes de prorateo de los predios en cuestión, que incidieron en una errónea tasación y menor monto del impuesto territorial. En tal sentido, asumiendo la buena fe del contribuyente, el legislador incurre en una contradicción con otras normas y principios de nuestro ordenamiento jurídico, al facultar a la autoridad, por medio del artículo 13 de la Ley de Impuesto Territorial, la modificación del avalúo de bienes raíces con efecto retroactivo, y en la misma forma, el cobro de cuotas suplementarias de contribuciones, al darse las causales contenidas en las letras a), b), c), y f) del artículo 10 de la Ley N° 17.235.

## CAPÍTULO 2

### EFFECTOS DE LA RETROACTIVIDAD

#### EN LA MODIFICACIÓN DE LA TASACIÓN FISCAL DE LOS BIENES RAÍCES

##### 2.1. TRANSGRECIÓN AL PRINCIPIO DE LA IRRETROACTIVIDAD

###### EXISTIENDO BUENA FE.

Para dilucidar si el efecto retroactivo contemplado en el inciso 2° del artículo 13 de la Ley N° 17.235, comprende únicamente situaciones en las que el contribuyente se encuentra de mala fe frente al error u omisión de la autoridad fiscal, o abarca igualmente al contribuyente de buena fe, debe tenerse presente que la aludida disposición legal no ofrece distinción alguna entre el contribuyente de buena o mala fe, por tanto, sostener que ante el silencio del legislador, su efecto retroactivo alcanza también al contribuyente de buena fe, sería acoger una forma de interpretación que no se aviene con lo que constituyen principios predominantes en todas las áreas de nuestro ordenamiento jurídico, incluso en materia tributaria, donde por un lado, la retroactividad es extraordinaria y restringida, mientras que la buena fe es protegida y premiada.<sup>1</sup>

La irretroactividad se fundamenta en la racionalidad y necesidad de certeza jurídica, por ello su acotado y excepcional campo de acción, que la obliga a ser expresa y de derecho estricto, características que nuestro sistema jurídico recoge de forma expresa

---

<sup>1</sup> C. Suprema, 01 octubre 2013, rol n° 734-2013 [en: [www.westlaw.com](http://www.westlaw.com). cita online: CL/JUR/2159/2013].

en el artículo 9° del Código Civil, al señalar: “La ley puede sólo disponer para lo futuro, y no tendrá jamás efecto retroactivo”; y en el artículo 3° del Código Tributario, al disponer: “En general, la ley que modifique una norma impositiva, establezca nuevos impuestos o suprima uno existente, regirá desde el día primero del mes siguiente al de su publicación. En consecuencia, sólo los hechos ocurridos a contar de dicha fecha estarán sujetos a la nueva disposición. Con todo, tratándose de normas sobre infracciones y sanciones, se aplicará la nueva ley a hechos ocurridos antes de su vigencia, cuando dicha ley exima tales hechos de toda pena o les aplique una menos rigurosa. La ley que modifique la tasa de los impuestos anuales o los elementos que sirven para determinar la base de ellos, entrará en vigencia el día primero de enero del año siguiente al de su publicación, y los impuestos que deban pagarse a contar de esa fecha quedarán afectos a la nueva ley.”

En la misma línea, el artículo 52 de la Ley N° 19.880, que establece las Bases de los Procedimientos Administrativos dispone que “los actos administrativos no tendrán efecto retroactivo, salvo cuando produzcan consecuencias favorables para los interesados y no lesionen derechos de terceros.” De igual forma, todas aquéllas normas que facultan a la Administración del Estado para realizar actuaciones que afecten al administrado, en general, restringen sus efectos hacia el futuro, y cuando aceptan la retroactividad, siempre la buena fe se toma en consideración para limitar su alcance.

Siguiendo con el argumento, el requisito de la buena fe es sin duda subjetivo. ¿En qué consiste la buena fe? ¿En qué momento debe existir? ¿Debe probar el contribuyente la buena fe o esta se presume?

Nuestra legislación no contiene ninguna definición de la buena fe que sea de general aplicación, ni tampoco la encontramos en las normas tributarias. Al respecto, Jorge Streeter la ha descrito, para estos efectos, como “la conciencia que tiene el contribuyente de que su conducta tributaria se ha ajustado a derecho, en la forma que éste ha sido interpretado por la Dirección. Quien actúa conforme a algo, quien acomoda su conducta a una cosa, quien se ajusta a una interpretación debe conocer aquello en virtud de lo cual se comporta. Todo actuar en función de un criterio ajeno es una manifestación consciente de la persona, quien, considerando los méritos del criterio en cuestión, concluye que su conducta debe adecuarse al mismo, y actúa en consecuencia. Adecuarse o conformarse con cierto criterio no es lo mismo que coincidir con él en forma accidental. Lo primero supone conocimiento del criterio inspirador de la conducta, lo segundo, es un accidente en que ni la inteligencia ni la voluntad de la persona tienen intervención.”<sup>2</sup>

Sin perjuicio de la falta de una definición legal de la buena fe, lo claro, es que existe en nuestro ordenamiento un principio general que inspira toda la legislación, y es que la buena fe de las personas debe presumirse. En tal sentido, el artículo 707 del Código Civil, al tratar sobre la posesión, en el Título VII del Libro II, establece que la buena fe se presume, excepto en los casos en que la ley establezca la presunción contraria, disposición que no por estar incluida en el tratamiento de una materia en particular, deja de recoger un principio de carácter general, válido para todas las ramas del derecho. La validez del principio en materia tributaria además ha sido reafirmada por el artículo 21 del Código

---

<sup>2</sup> STREETER, Jorge. 1967. Revista de Derecho Económico de la Facultad de Derecho de la Universidad de Chile, Nos 21 y 22. 64 p.

Tributario, al establecer que el Servicio de Impuestos Internos no puede prescindir de las declaraciones y antecedentes presentados o producidos por el contribuyente, salvo cuando la misma norma establezca la presunción contraria, o cuando la presunción legal sea desvirtuada por prueba producida en contrario.

En consecuencia, la correcta interpretación del inciso 2° del artículo 13 de la Ley N° 17.235, es que el efecto retroactivo previsto en esa disposición aplica sólo respecto de contribuyentes que se hallan de mala fe, lo que ocurriría, por ejemplo, cuando un propietario de un inmueble omitiese información al Servicio de Impuestos Internos, a sabiendas que dicho antecedente influiría en el proceso de tasación fiscal de su propiedad, llevando a la autoridad administrativa a errar en la determinación de la base imponible del impuesto territorial; circunstancia que debería ser probada por quien la alega. No encontrándonos en tal supuesto, necesario es descartar la retroactividad ante cualquiera de las causales contenidas en el artículo 10 letras a), b) c) y f) de la ley en estudio, aplicando los efectos de la modificación de la tasación fiscal para el futuro.

## 2.2. TRANSGRESIÓN A LA TEORÍA DE LOS ACTOS PROPIOS.

Con el cobro retroactivo del impuesto territorial por mandato del artículo 13 de la Ley N° 17.235, se vulnera lo dispuesto en el artículo 26 del Código Tributario, que expresa claramente que el Servicio de Impuestos Internos no podrá efectuar cobros con efecto retroactivo si el contribuyente se ha sujetado de buena fe a las instrucciones o interpretaciones emitidas por el ente fiscalizador. Respecto a este punto, cabe precisar que la interpretación de la autoridad administrativa a la que alude la norma debe constar por escrito, en un documento oficial. Son documentos oficiales aquéllos suscritos por funcionarios competentes de un servicio público, sobre los asuntos que la ley ha puesto dentro de la órbita de atribuciones de su competencia. En definitiva, se trata de documentos emanados de los funcionarios que están debidamente facultados para interpretar la ley tributaria. En efecto, el propio artículo 26 del Código Tributario, señala, a modo de ejemplo, que son documentos oficiales las circulares y los dictámenes, pero en ningún caso pretende que esta sea una enumeración taxativa. Al tratarse de documentos que deben contener una interpretación de la ley tributaria, las liquidaciones, giros y anulaciones de giros y demás instrumentos similares no reúnen los requisitos necesarios para que se les incluya entre aquellos que el contribuyente pueda invocar a su favor. En cambio, la resolución dictada por el Departamento de Avaluaciones del Servicio de Impuestos Internos, que determina la modificación de la tasación de un bien raíz con efecto retroactivo, sí es una de aquéllas que debemos entender comprendidas en el precepto de la disposición, y someterla a nuestro análisis. Lo anterior, por cuanto si la autoridad fiscal ajusta los montos de contribuciones de

bienes raíces, que ella misma ha determinado con anterioridad, improcedentemente puede sostener que cometió un error y que corresponde que el propietario se ajuste a su corrección cuando éste último ha actuado en conformidad a lo preceptuado en la ley. Es decir, si la autoridad fiscal define su posición jurídica con la ejecución de determinadas conductas, no le es lícito con posterioridad desconocer sus propias actuaciones, o el criterio aplicado en ellas.<sup>3</sup>

La teoría de los actos propios, reconocida de forma transversal por la doctrina y jurisprudencia nacional, también conocida bajo el aforismo "*venire contra factum propriam non potest*", impone un deber jurídico de respeto, y propugna la idea de que a nadie le es lícito hacer valer un derecho en contradicción con su anterior conducta jurídica,<sup>4</sup> máxima que no sólo ha sido aplicada al derecho administrativo, sino que también ha sido recogida en diversas disposiciones de nuestro Código Civil, como los artículos 1481, 1546 y 1683, conocida bajo la expresión de buena fe, se ha transformado en un principio general invocado en todo el cuerpo de leyes. Asimismo, en materia procesal, ella permite al sentenciador ponderar la actitud lógica del actor o de su contraparte, que puede incidir en la acción misma o en un simple incidente<sup>5</sup>.

En efecto, el ejercicio contradictorio del derecho se traduce en una extralimitación del propio derecho y ese acto contradictorio provoca la inadmisibilidad de la pretensión cuando el sujeto pasivo ha modificado su situación por la confianza que ha despertado en él la

---

<sup>3</sup> STREETER. (1967). 62 p.

<sup>4</sup> C. Suprema, 11 Mayo 2017, rol n° 8047-2017 [en: [www.westlaw.cl](http://www.westlaw.cl) cita online: CL/JUR/3019/2017].

<sup>5</sup> DÍEZ DUARTE, Raúl. 1994. El contrato: Estructura civil y Procesal. Editorial Jurídica Conosur. pp. 365 y ss.

conducta vinculante. En la aplicación de la teoría de los actos propios el sujeto pasivo no necesita invocar o atribuir mala fe al sujeto activo, sino que le basta con demostrar la contradicción de la pretensión de este último. En otras palabras, esa inadmisibilidad se produce objetivamente, con prescindencia del grado de conciencia que haya tenido el agente al ejecutar la conducta contradictoria. Por otra parte, la buena fe del sujeto pasivo, como es regla, se presume y nace naturalmente de la confianza suscitada por la conducta vinculante y, por ello, el sentenciador no debe prestar atención a la eventual mala fe del sujeto activo, sino a la buena fe del sujeto pasivo.<sup>6</sup>

Cabe precisar, que la aplicación de la doctrina en análisis requiere la concurrencia copulativa de los siguientes requisitos: **a.** Una conducta jurídicamente relevante y eficaz por parte del sujeto, manifestada con anterioridad a aquélla que, luego, pretende contradecir. **b.** Una pretensión antagónica con el comportamiento precedente, exteriorizada mediante el ejercicio de un derecho subjetivo, originándose con ello una situación litigiosa debido a la contradicción de ambas conductas, con afectación del principio de la buena fe. **c.** Perjuicio grave para terceros que han ajustado su proceder a la conducta anterior y que resultan afectados por el cambio posterior de ésta; y; **d.** Identidad entre el sujeto que desarrolló la conducta original y el que, con posterioridad, pretende desconocerla, desplegando un comportamiento en sentido contrario.<sup>7</sup> Es esta conducta contraria la que contraviene o infracciona el deber de comportarse de buena fe en las

---

<sup>6</sup> C. Suprema, 10 noviembre 2008, rol N° 1334-2007 [en: [www.westlaw.cl](http://www.westlaw.cl) cita online: CL/JUR/5920/2008].

<sup>7</sup> C. Suprema, 05 diciembre 2016, rol N° 47.588-2016 [en: [www.westlaw.cl](http://www.westlaw.cl) cita online: CL/JUR/8903/2016].

relaciones jurídicas,<sup>8</sup> debiendo poner de cargo del que se contradice el riesgo de su inconsistencia.<sup>9</sup>

En relación a lo expuesto, preciso es recordar como principio básico del derecho administrativo, que las actuaciones de los poderes públicos deben generar confianza entre los ciudadanos destinatarios. Lo anterior, vinculado directamente con el principio de conservación del acto administrativo, de la buena fe y de la seguridad jurídica, los que constituyen resguardos de la tutela invalidatoria ejercida por la propia administración en relación con sus actos.<sup>10</sup>

En consecuencia, si el Servicio de Impuestos Internos, autoridad administrativa designada por la Ley, que cuenta con el respaldo técnico suficiente, incurre en errores u omisiones en la tasación de los bienes raíces, debe hacerse cargo de dicho vicio, y no obligar al contribuyente a que se ajuste a su nuevo actuar, desconociendo responsabilidad administrativa en ello.

En el mismo tenor, el artículo 52 de la Ley N° 19.880, que establece las Bases de los Procedimientos Administrativos que rigen los Actos de los Órganos de la Administración del Estado, proscribire el efecto retroactivo de los actos administrativos, salvo cuando produzcan consecuencias favorables para los interesados y no lesionen derechos de terceros, y si revisamos las disposiciones tributarias, nos encontraremos con idéntico

---

<sup>8</sup> DIEZ PICAZO, Luis. La doctrina de los actos propios. Estudio crítico sobre la jurisprudencia del Tribunal Supremo. Citado por María Fernanda Ekdahl Escobar en "La doctrina de los actos propios". Editorial Jurídica de Chile. P. 72 y 73.

<sup>9</sup> CORRAL TALCIANI, Hernán. La doctrina de los actos propios en el Derecho de Familia Chileno. Cuadernos de Extensión Jurídica N° 18, Universidad de Los Andes. p. 105 y 106.

<sup>10</sup> C. Suprema, 05 diciembre 2016, rol N° 47.588-2016 [en: [www.westlaw.cl](http://www.westlaw.cl) cita online: CL/JUR/8903/2016].

panorama. En tal sentido, el artículo 26 del Código Tributario, restringe el cobro con efecto retroactivo cuando el contribuyente se ha ajustado de buena fe a una determinada interpretación de las leyes tributarias sustentada por el Servicio, siendo inevitable concluir que cumpliéndose alguna de las causales contenidas en las letras a), b), c) y f) del artículo 10 de la Ley de Impuesto Territorial, los efectos en la modificación del avalúo deben ser proscritos para el futuro.

### 2.3. TRANSGRESIÓN CONSTITUCIONAL EN MATERIA DE RETROACTIVIDAD.

No es procedente enfocar el principio de irretroactividad de las normas y de intangibilidad de las situaciones jurídicas creadas (o teoría de los derechos adquiridos) únicamente desde una perspectiva legalista. En efecto, las normas legales que sirven de base para la irretroactividad e intangibilidad – principalmente el Código Civil y la Ley sobre Efecto Retroactivo de las Leyes – constituyen el talón de Aquiles de estos principios: ya que las disposiciones que los consagran pueden ser derogadas por norma superior o incluso de igual jerarquía, quedando el principio de irretroactividad y la teoría de los derechos adquiridos, reducidos a simples declaraciones de buenas intenciones que obligan al juez pero no al legislador. Dado el rango legal de las normas que lo consagran, el principio de irretroactividad es –al menos en materia civil– derogable por el legislador, lo que debilita profundamente la eficacia del principio, ya que como señala Claro Solar la retroactividad “queda confiada a la prudencia y tino del legislador, para el cual el principio de no retroactividad es un simple consejo, un precepto que moralmente está obligado a observar y que, sin embargo, puede desconocer y de hecho ha desconocido en diversas épocas.<sup>11</sup>

---

<sup>11</sup> CLARO SOLAR, Luis. 1978. Explicaciones del Derecho Civil Chileno y Comparado. 2ª edición. Santiago. Editorial Jurídica de Chile, 6 t, citado por Sacco Aquino, Sabina. 2006. La Constitución de 1980 como Fundamento y Origen de una Teoría Constitucional de la Irretroactividad. Revista Chilena de Derecho, vol. 33 N° 3, p. 479 – 508.

No ocurre lo mismo en materia penal, ya que la Constitución establece en el Art. 19 N° 3 inc. 7° que “ningún delito se castigará con otra pena que la que señale una ley promulgada con anterioridad a su perpetración, a menos que una nueva ley favorezca al afectado”. En consecuencia, en virtud del principio pro reo, en materia penal solo se admiten leyes retroactivas cuando favorezcan al afectado.

Con todo, hoy en día se hace necesario enfocar estas teorías desde una perspectiva constitucional. En tal sentido, el Art. 19 N° 24, asegura a todas las personas el derecho de propiedad en sus diversas especies sobre toda clase de bienes corporales o incorporales, y eleva a nivel constitucional la protección otorgada a los derechos por la vía de su incorporación al patrimonio de las personas.

Al asegurar el derecho de propiedad sobre los bienes incorporales, este inciso se ha usado para justificar la práctica de la “propietarización” de los derechos, lo que a su vez constituye una base constitucional para afirmar la irretroactividad de las normas y la intangibilidad de las situaciones jurídicas creadas por dichas normas. De esta manera, la teoría de los derechos adquiridos ha sido llevada a su máxima expresión: si los derechos se adquieren, es decir, si se incorporan al patrimonio de una persona, entonces quedan resguardados por el Art. 19 N° 24. En otras palabras, las normas se entienden “irretroactivas” y los derechos adquiridos en virtud de dichas normas se vuelven intangibles porque, al ser incorporados al patrimonio de una persona, gozan de la misma inviolabilidad de la que gozan los demás bienes de su propiedad, incluso frente a la acción del legislador. Tal noción, de que el derecho de propiedad es un límite a la retroactividad de las normas jurídicas es ampliamente compartida por la doctrina, e incluso, respecto a

ello el Tribunal Constitucional ha señalado en forma explícita que: “en materia civil, no puede, por medio de la retroactividad de la ley, violar la garantía constitucional del derecho de propiedad en sus diversas especies que consagra en la actualidad el artículo 19 N° 24 de la Constitución vigente.”<sup>12</sup>

De esta forma, cuando un acto administrativo concede un derecho, aquel ingresa al patrimonio del interesado, y queda protegido por la garantía del dominio, convirtiéndose en intangible, lo que a su vez otorga estabilidad al acto administrativo en cuestión. Lo anterior es plenamente aplicable a los derechos emanados de los distintos actos administrativos provenientes del Servicio de Impuestos Internos, y en particular en el caso de la determinación de la tasación fiscal de los bienes raíces, cuyos efectos gozan de estabilidad e intangibilidad en cuanto ingresan al patrimonio de sus propietarios.

A su turno, el Art. 19 N° 26, también sirve como fundamento de una teoría de la irretroactividad e intangibilidad, otorgando estabilidad a las situaciones jurídicas creadas sin necesidad de ampararlas en el derecho de propiedad.<sup>13</sup> En efecto, el Art. 19 N° 26 de la Constitución de 1980 garantiza a todas las personas la seguridad de que los preceptos legales que por mandato de la Constitución regulen o complementen las garantías que ésta establece o que las limiten en los casos que ella autoriza, no podrán afectar los derechos en su esencia, ni imponer condiciones, tributos o requisitos que impidan su libre ejercicio, con lo cual se está otorgando una intangibilidad directa a dichos derechos frente la acción posterior del legislador.

---

<sup>12</sup> Tribunal Constitucional, Rol 12-1982, considerando N° 16.

<sup>13</sup> SACCO AQUINO, Sabina. 2006. La Constitución de 1980 como Fundamento y Origen de una Teoría Constitucional de la Irretroactividad. Revista Chilena de Derecho, vol. 33 N° 3, p. 479 – 508.

El artículo 19 N° 26, es una norma que tiene aplicación directa y real en nuestro ordenamiento en al menos tres contextos. En primer lugar, se trata de un mandato al legislador en el cual la Constitución Política le prohíbe violar el núcleo de los derechos que la Constitución establece. En segundo lugar, el artículo 19 N° 26 debe ser considerado como una herramienta del control de la constitucionalidad de las leyes, tanto a priori como a posterior, debiendo aplicarse tanto por el mismo legislador (al decidir si los límites que pretende imponer al derecho violan o no su núcleo esencial), como por el Tribunal Constitucional o la Corte Suprema, al determinar si una determinada ley o proyecto de ley han respetado la esencia de los derechos fundamentales. Finalmente, este artículo constituye una norma básica de interpretación de la ley, debiendo el juez, al interpretar la ley para el caso concreto, analizarla bajo el supuesto que el legislador no ha vulnerado la esencia de los derechos fundamentales, es decir, interpretando la ley de manera tal que se respete la esencia de los derechos fundamentales.<sup>14</sup>

La retroactividad impide concebir las situaciones jurídicas como consolidadas, dotando las relaciones jurídicas de una precariedad, inestabilidad y confusión inaceptables<sup>15</sup>. Si ese fuese el caso, los ciudadanos vivirían en un permanente sentimiento de inseguridad y no sabrían jamás cuál es la normativa en vigencia<sup>16</sup>. Es por ello que la seguridad jurídica requiere de la regla general de la irretroactividad del ordenamiento

---

<sup>14</sup> LINAZASORO CAMPOS, Gonzalo. 1996. Derechos Fundamentales e Interpretación, en Instituciones Modernas de Derecho Civil. Homenaje al Profesor Fernando Fueyo Laneri. Santiago. Editorial Jurídica ConoSur. pp. 55-59.

<sup>15</sup> DÍAZ DE VALDÉS JULIÁ, José Manuel. 2015. La Estabilidad de los Actos Jurídicos Urbanísticos. Revista Actualidad Jurídica N° 31. Universidad del Desarrollo. pp. 255.

<sup>16</sup> MADARIAGA GUTIERREZ, Mónica. 1965. Derecho Administrativo y Seguridad Jurídica. Santiago, Editorial Jurídica de Chile. pp. 166.

jurídico. Lo anterior es plenamente aplicable no sólo a las normas legales, sino a las normas jurídicas en general, y a los actos administrativos en particular. En palabras de don Hugo Caldera Delgado, “La persistencia de los efectos del acto administrativo es un elemento indispensable para la seguridad jurídica”<sup>17</sup>. Este vínculo entre la seguridad jurídica y la irretroactividad ha sido reconocido por el propio Tribunal Constitucional, a propósito de la aplicación de penas, señalando que la retroactividad: “conduce a aceptar un estado de inseguridad jurídica que impide a los individuos un desarrollo integral de su personalidad frente al temor que naturalmente conlleva el no saber con certeza las consecuencias jurídicas de sus actos...”. Cabe también recordar que la seguridad jurídica no sólo debe ser entendida como un valor o principio general del ordenamiento jurídico, sino también como un verdadero “derecho público subjetivo universal” consagrado en el art. 19 N° 26 de la CP<sup>18</sup>.

En consecuencia, la retroactividad no puede vulnerar derechos fundamentales. Este es un límite común a toda la actividad del Estado, según lo dispuesto en los artículos 1° y 5° de la Constitución. El primero señala que la finalidad del Estado es promover el bien común, “con pleno respeto a los derechos y garantías que esta Constitución establece”; y el segundo dispone que “el ejercicio de la soberanía reconoce como limitación el respeto a los derechos esenciales que emanan de la naturaleza humana”.

Ahora bien, hoy en día, la naturaleza de la irretroactividad de las normas jurídicas como principio general de nuestro derecho ha sido expresamente reconocida por los

---

<sup>17</sup> CALDERA DELGADO, Hugo. 1981. El Acto Administrativo: Legalidad, efectos e impugnación. Santiago. Editorial Jurídica de Chile. pp. 78.

<sup>18</sup> Tribunal Constitucional, Rol 46-1987, considerando N° 22.

Tribunales de Justicia, la Contraloría, y la doctrina proveniente de las más diversas ramas del derecho, consignándolo como un principio de la mayor importancia.

2.4. TRANSGRESIÓN AL PRINCIPIO DE LA RESPONSABILIDAD POR LOS  
ACTOS DE LOS FUNCIONARIOS DE LA ADMINISTRACIÓN DEL  
ESTADO.

Si la ley ha preferido adjudicar el proceso de determinación del avalúo fiscal de los bienes raíces a la autoridad fiscal, relegando al contribuyente como un mero observador por desconfiar de sus capacidades técnicas y objetividad en la tasación, debe entonces la Administración adoptar todas las medidas para desempeñar eficientemente el encargo, y los resguardos necesarios para evitar errores u omisiones durante ese proceso, de la misma forma que al contribuyente se le exige –y sanciona- en la determinación de la base imponible de los demás impuestos. Si la Administración incurre en errores u omisiones en la ejecución de su labor, resulta manifiestamente injusto que se pretenda ahora que quien en nada contribuyó al error u omisión del Servicio, **sea la única parte de la obligación tributaria que sufra sus consecuencias**. Tal escenario, del todo injusto, supone además que el Estado no asuma ninguna responsabilidad por el error u omisión de uno de sus órganos de la Administración, en contradicción a normas fundamentales en materia de responsabilidad estatal, como el artículo 4° de la Ley 18.575, de Bases Generales de la Administración del Estado<sup>19</sup>, que en su tenor literal dispone: “El Estado será responsable por los daños que causen los órganos de la Administración en el ejercicio

---

<sup>19</sup> C. Suprema, 01 octubre 2013, rol n° 8135-2012 [en: [www.poderjudicial.cl](http://www.poderjudicial.cl)].

de sus funciones, sin perjuicio de las responsabilidades que pudieren afectar al funcionario que los hubiere ocasionado.”

En consecuencia, debe prevalecer un principio que no contravenga la prohibición constitucional de establecer tributos manifiestamente injustos (artículo 19 N° 20, inciso 2° de la Constitución Política de la República), injusticia que se genera en caso de aceptar la aplicación retroactiva de un impuesto al contribuyente, como consecuencia de haber omitido o errado la propia Administración en la determinación de la base imponible del impuesto territorial, falta en la que el propietario del bien raíz no ha tenido incidencia, y que, hasta ese minuto ha cumplido de buena fe con su obligación de pagar el tributo que creía acertadamente determinado.

Lo anterior resulta gravitante, pues no se desconoce que, en general, el Servicio de Impuestos Internos puede dentro de los plazos de prescripción contados desde la expiración del plazo legal en que debió efectuarse el pago, liquidar un impuesto, revisar cualquiera deficiencia en su liquidación y girar, en conformidad a las normas del Código Tributario, con absoluta prescindencia de la buena o mala fe del contribuyente, **pero en lo que respecta a la problemática jurídica abordada en el presente trabajo, nos referimos a las especiales particularidades del proceso de determinación de la base imponible y cobro del impuesto territorial, en el que el contribuyente no suele participar ni incidir.**

En efecto, puede suceder que, de los errores u omisiones del funcionario del Servicio de Impuestos Internos, se deriven efectos negativos en la persona o patrimonio del contribuyente. Lo anterior ocurriría, por ejemplo, si un comerciante, propietario de un bien

inmueble, ha adquirido con crédito bancario un terreno con instalaciones para desempeñar en el lugar el giro de sus negocios. La empresa no va muy bien, escasea el flujo, pero hasta el momento ha logrado seguir adelante sin caer en morosidades de pago. Luego, el funcionario asignado del Departamento de Avaluaciones del Servicio de Impuestos Internos reconoce un error en el cálculo de la tasación fiscal efectuada hace algún tiempo, y tras una nueva resolución, decide modificar el avalúo con efecto retroactivo, aumentándolo seis veces su valor inicial. Lamentablemente, nuestro comerciante no puede hacerse cargo del pago retroactivo de contribuciones por tres años, multiplicado por seis, de modo que, tras pensarlo una y otra vez, decide liquidar la propiedad, pagar el crédito bancario con que financió la compra, y con el poco saldo que le queda, pagar parte de las deudas de contribuciones, debiendo perder su activo principal generador de rentas.

Situaciones como la descrita se repiten en materia de impuesto territorial, y no vemos que la autoridad fiscal se haga cargo de los perjuicios que esto pueda ocasionar en la persona y en el patrimonio de los contribuyentes, transgrediendo principios básicos en materia de responsabilidad administrativa. No resulta sensato suponer que el propietario debió prever esta situación, y ahorrar lo suficiente para disponer de los flujos en caso de que la autoridad decidiese modificar la tasación de su propiedad, pues esto atentaría contra todo principio de seguridad y estabilidad jurídica.

## 2.5. TRANSGRESIÓN A LA SEGURIDAD JURÍDICA Y PATRIMONIAL

No puede ponerse en duda que la seguridad o certeza de la imposición es uno de los factores de mayor importancia para la adecuada aplicación de las disposiciones jurídicas en general, y de las tributarias en particular.<sup>20</sup>

Objetivamente, la certeza tributaria está garantizada por el principio de legalidad, y a su vez la ley se presume conocida por todos, siendo necesario que la disposición normativa impositiva contenga todos los elementos básicos de la obligación tributaria. Sin embargo, si nos alejamos del papel y nos situamos en la práctica, el mandato legal de que nadie puede alegar ignorancia de la ley no significa necesariamente que los contribuyentes tengan un conocimiento efectivo y práctico de las normas, siendo este punto aún más común en materia tributaria, donde existe abundante y compleja normativa sujeta a constante cambio. Lo anterior, nos lleva a concluir que no basta la certeza tributaria objetiva, basada en la legalidad del tributo, sino también que las obligaciones tributarias sean efectivamente conocidas y comprendidas por todos, es decir, que exista certeza subjetiva por parte del obligado a cumplir la norma. En efecto, debe existir un convencimiento del contribuyente que si cumple sus obligaciones tributarias en la forma que le indica la autoridad fiscal, no podrán luego revisarse sus declaraciones o los pagos que ha efectuado por haberse modificado el criterio de la administración.<sup>21</sup>

---

<sup>20</sup> STREETER. (1967). 59 p.

<sup>21</sup> STREETER. (1967). 59 p.

En tal sentido, la seguridad jurídica está garantizada al contribuyente no solo por el respeto a la legalidad de los impuestos, sino también por el convencimiento de que si cumple sus obligaciones tributarias en la forma que le indica la misma administración, no podrán luego revisarse sus declaraciones o los pagos que ha efectuado por haberse modificado el criterio del ente fiscalizador después. En efecto, para la efectiva seguridad jurídica en materia tributaria es preciso que concurren dos circunstancias: la primera, que los órganos de la administración estén facultados para interpretar las leyes tributarias y para señalar la forma en que deben aplicarse; y segundo, que los contribuyentes puedan invocar estas interpretaciones a su favor. La sola facultad de interpretar administrativamente la ley tributaria, con toda la importancia que tiene, no basta por sí misma para lograr la finalidad señalada, porque si el contribuyente no tiene la capacidad de invocar en su favor los criterios que ha sustentado la administración, queda expuesto a que se revise retroactivamente toda su situación tributaria, dentro de los plazos de prescripción, a consecuencia de cualquier variación en la interpretación administrativa.<sup>22</sup>

En razón de lo anterior, es inevitable concluir que el legislador, por medio del inciso primero del artículo 26 del Código Tributario, ha pretendido dejar establecido un principio de equidad, y además evitar a los obligados a la norma escenarios impredecibles, que muchas veces los obliga a pagos que pueden llegar a desequilibrar un negocio, aun cuando hayan cumplido sus deberes tributarios tal cual disponen las normas impartidas al respecto por el **organismo competente por estatuto orgánico**, encargado de la aplicación y fiscalización de los impuestos.

---

<sup>22</sup> STREETER. (1967). 59 p.

Cabe añadir que con la aplicación retroactiva de la determinación de la base imponible del impuesto territorial por parte de la autoridad fiscal, se produce una clara inseguridad jurídica y patrimonial, ya que pone en entredicho la certeza jurídica de los propios certificados de deuda de contribuciones de las propiedades, tan necesarios para la transferencia de bienes raíces, ya que en cualquier momento la administración puede restar validez a dichos documentos, aduciendo errores en la determinación de los avalúos.

Finalmente, de suma importancia es mencionar el rol que cumple el Departamento de Resoluciones del Servicio de Impuestos Internos, dependiente de la Subdirección Jurídica, que le corresponde el estudio de la jurisprudencia de los tribunales en materia tributaria. En ejercicio de su rol, debe mantener informados a los funcionarios de todas aquellas sentencias que coincidan con la tesis planteada por Impuestos Internos, como también, de todas aquellas divergentes. En este último caso, se deben analizar los criterios jurídicos aplicados por la administración a los contribuyentes, y estudiar la posibilidad de su modificación, buscando que la jurisprudencia administrativa se adecúe a la de los Tribunales. El principio de la certeza tributaria recomienda que el contribuyente no se vea frente al dilema de actuar de una manera que fundadamente cree que será aceptada por los tribunales, mientras por otra parte esta actitud le obliga a interponer reclamaciones por habersele cobrado el tributo con criterio fiscalizador distinto.<sup>23</sup>

Lo anterior resulta de suma importancia, puesto actualmente, la jurisprudencia de nuestros tribunales, especialmente de la Excma. Corte Suprema, ha consignado en

---

<sup>23</sup> STREETER. (1967). 62 p.

reiteradas ocasiones que no procede el cobro con efecto retroactivo de contribuciones, cuando el contribuyente se ha ajustado de buena fe a las tasaciones previas efectuadas por el Servicios de Impuestos Internos, sin embargo, la autoridad fiscal insiste en desatender estas consideraciones, y actualmente nos encontramos ante una jurisprudencia administrativa y judicial absolutamente dispar, incrementando la inseguridad jurídica de quienes deben responder con el impuesto territorial ante el Fisco.

**CAPÍTULO 3:**  
**CONCLUSIONES**

En razón de las consideraciones expuestas en los acápites precedentes, es que el presente trabajo busca proponer una solución jurídica al problema real que se genera con la aplicación simultánea del inciso 2° del artículo 13 de la Ley N° 17.235, y otras normas y principios generales de nuestro ordenamiento, especialmente, el artículo 26 del Código Tributario. Para ello, se ha recurrido al estudio de la doctrina, jurisprudencia y normativa nacional, lo que nos ha permitido arribar a las siguientes conclusiones, que en ningún caso deben tomarse de forma alternativa, sino más bien deben aplicarse de manera conjunta.

3.1. CORRECTA APLICACIÓN DE LAS NORMAS GENERALES DE INTEPRETACIÓN DE LA LEY. ARTÍCULOS 19 AL 24 DEL CÓDIGO CIVIL.

Toda norma jurídica está referida a otras con las que forma un todo sistemático inseparable. En rigor, no hay normas jurídicas aisladas, esto es proposiciones que tengan sentido jurídico por sí mismas: lo jurídico de una norma resulta de su pertenencia a un orden o sistema de normas jurídicas.<sup>24</sup>

Se ha interpretado a menudo por la jurisprudencia y la doctrina que, siendo el texto de la norma perfectamente claro, no es procedente labor interpretativa alguna. Pues bien,

---

<sup>24</sup> CORONEL DE PALMA, Luis. 1958. Relaciones entre el Derecho Tributario y el Derecho Privado. VI Semana de Derecho Financiero. Madrid. Editorial de Derecho Financiero. pp. 121-138.

dichas aseveraciones adolecen de un error, cual es creer que la claridad de una disposición puede ser previa a la interpretación, cuando es en verdad el resultado de ella. La labor interpretativa puede ser más o menos compleja, puede exigir del intérprete una mayor o menor acuciosidad, pero en realidad nunca se puede prescindir de ella.<sup>25</sup>

La finalidad de la hermenéutica es esclarecer el sentido y alcance de una norma, mirada por sí sola, y en relación con las demás disposiciones del ordenamiento jurídico, naturaleza transversal a todo tipo de norma, incluida la ley tributaria.

En tal sentido, la doctrina y jurisprudencia ha entendido que nuestra legislación contempla los cuatro elementos interpretativos propuestos por el jurista alemán Friedrich Karl Von Savigny, esto es:

- 1) El **elemento gramatical**, cuyo fin es el análisis de las palabras utilizadas por el legislador para expresar su pensamiento, es decir, el lenguaje plasmado en las disposiciones legales;
- 2) El **elemento lógico**, que descompone el pensamiento plasmado por el legislador y estudia la relación lógica entre sus partes;
- 3) El **elemento histórico** que tiene por objeto analizar el estado del derecho existente sobre la materia en la época en que la ley ha sido dictada; y
- 4) El elemento **sistemático**, que vincula las distintas instituciones y reglas del derecho, dándoles una lectura unitaria.

En razón de lo expuesto, para decidir si el efecto retroactivo contemplado en el inciso segundo del artículo 13 de la Ley N° 17.235, comprende únicamente situaciones en

---

<sup>25</sup> STREETER. (1967). 19 p.

las que el contribuyente se encuentra de mala fe frente a la omisión del Servicio, o abarca igualmente al contribuyente de buena fe, debe estarse a la correcta aplicación de las normas de interpretación contenidas en los artículos 19 al 24 del Código Civil.

Como puntapié inicial al Párrafo Cuarto del Título Preliminar del citado cuerpo normativo, el artículo 19 dispone:

“Cuando el sentido de la ley es claro, no se desatenderá su tenor literal, a pretexto de consultar su espíritu.

Pero bien se puede, para interpretar una expresión obscura de la ley, recurrir a su intención o espíritu, claramente manifestados en ella misma, o en la historia fidedigna de su establecimiento.”

Cabe precisar el verdadero sentido y alcance del inciso primero del artículo 19 transcrito. Cuando el intérprete ha desentrañado el sentido del precepto, empleando todos los elementos interpretativos, cuando ha alcanzado claridad respecto de la intención de la ley, cuando se ha formado el convencimiento acerca de cuál es el mandato ínsito de la norma, deberá dar al precepto una extensión, un alcance, que sea **declarativo** y sólo por excepción podrá darse a la ley una lectura extensiva o restrictiva del dictado de la letra. La prohibición de desatender el tenor literal no es una prohibición que se refiera a la interpretación o inteligencia que debe darse a la ley, sino que se refiere a la aplicación de la misma. Así interpretado el artículo 19 inciso 1º del Código Civil guarda perfecta armonía con lo dispuesto en el artículo 23 del mismo cuerpo legal, que dispone que la

extensión que debe darse a toda ley se determinará por su genuino sentido y que no será ampliada ni restringida por lo favorable u odioso de la disposición.<sup>26</sup>

Pues bien, el inciso primero del artículo 19 no es absoluto. En él se consagra una preferencia legal, y es la de que coincidan la extensión que fluye del sentido del precepto con aquélla que aparece del dictado de la letra. En otras palabras, la interpretación deberá ser normalmente declarativa. Pero el intérprete puede lícitamente concluir que, a pesar de su tenor literal, jurídicamente oscuro o confuso, o contradictorio con otras disposiciones pertinentes, el precepto tiene un ámbito de aplicación más amplio o más restringido, en cuyo caso nada impide que la interpretación sea extensiva o restrictiva del dictado de la letra.<sup>27</sup>

En consecuencia, si el inciso 2° del artículo 13 de la Ley N° 17.235 no ofrece distinción alguna entre el contribuyente de buena o mala fe, y resulta poco clara su aplicación en atención a otras disposiciones del ordenamiento jurídico, es plausible desatender la literalidad de su texto y recurrir a otros elementos de hermenéutica, si se repara que, de no hacer ninguna distinción, como indica la letra de la norma, su efecto retroactivo alcanzaría también al contribuyente de buena fe, sentido que no se aviene con lo que constituyen principios predominantes en todas las áreas de nuestro ordenamiento jurídico, incluso en materia tributaria, donde por un lado, la retroactividad es extraordinaria y restringida, mientras que la buena fe es protegida y premiada.<sup>28</sup>

---

<sup>26</sup> STREETER. (1967). pp. 50 y 51.

<sup>27</sup> STREETER. (1967). pp. 50 y 51.

<sup>28</sup> C. Suprema, 01 octubre 2013, rol n° 734-2013 [en: [www.westlaw.cl](http://www.westlaw.cl) cita online: CL/JUR/2159/2013].

Siguiendo la misma línea, el artículo 22 inciso 2° del citado cuerpo normativo dispone:

“El contexto de la ley servirá para ilustrar el sentido de cada una de sus partes, de manera que haya entre todas ellas la debida correspondencia y armonía.

Los pasajes oscuros de una ley pueden ser ilustrados por medio de otras leyes, particularmente si versan sobre el mismo asunto.”

En efecto, el análisis de las relaciones recíprocas entre el derecho ya existente y las nuevas leyes es, con mucho, el aspecto más importante de la historia de la ley, y constituye la verdadera historia de su establecimiento, siendo gravitante su análisis en la labor interpretativa de la norma.

A la conclusión anterior también se arriba, de acudirse a la norma de clausura que provee el Código Civil en su artículo 24, al establecer:

“En los casos en que no pudieren aplicarse las reglas de interpretación precedentes, se interpretarán los pasajes oscuros o contradictorios del modo que más conforme parezca al espíritu general de la legislación y a la equidad natural.”

En consecuencia, al liberar al contribuyente de buena fe de los efectos retroactivos del nuevo avalúo, nos ajustamos al espíritu general de nuestra legislación en materia de retroactividad y buena fe, y evitamos caer en un escenario que contraría la equidad natural, como lo sería dar idéntico trato a los contribuyentes de buena y mala fe frente al error u omisión del Servicio.

A mayor abundamiento, y como ya se expuso en el acápite 2.3. del Capítulo 2 del presente trabajo, si es que debiésemos optar por una sensata interpretación del inciso 2°

del artículo 13 de la Ley N° 17.235, que responda a las normas generales de interpretación transcritas con anterioridad, debe preferirse aquélla que no contravenga la propiedad sobre los derechos adquiridos, consagrada en el artículo 19 N° 24 de la Constitución; ni el artículo 19 N° 26, que garantiza a todas las personas la seguridad de que los preceptos legales que por mandato de la Constitución regulen o complementen las garantías que ésta establece, o que las limiten en los casos que ella autoriza, no podrán afectar los derechos en su esencia, ni imponer condiciones, tributos o requisitos que impidan su libre ejercicio. Asimismo, una sensata interpretación del inciso segundo del artículo 13 de la Ley de Impuesto Territorial, debe hacer prevalecer una aplicación de la norma que no transgreda la prohibición de establecer tributos manifiestamente injustos (artículo 19 N° 20, inciso 2°), situación que se genera de aceptar la aplicación retroactiva de un impuesto al contribuyente como consecuencia de haber omitido o errado la propia Administración en la determinación de la base imponible del impuesto territorial, vicio al que el propietario del bien raíz no contribuyó en lo absoluto, habiendo además cumplido de buena fe con su obligación de pagar el impuesto que creía acertadamente determinado.

**En consecuencia, de lo reseñado es posible concluir que el cobro del impuesto territorial de un bien raíz, cuyo avalúo ha sido modificado por el Servicio de Impuestos Internos en razón de alguna de las causales contenidas en las letras a), b), c) y f) del artículo 10 de la Ley de Impuesto Territorial, debe necesariamente regir de la forma que consagra el inciso 1° del artículo 13 de la Ley en estudio, es decir, desde el 1° de enero del año siguiente a aquél en que el Servicio constate la causal respectiva.**

3.2. EL ANTIGUO AFORISMO “LEGI SPECIALI PER GENERALEM NON DEROGATUR” NO ES ABSOLUTO.

La derogación de las leyes se encuentra regulada en el Párrafo sexto del Título Preliminar del Código Civil, específicamente en los artículos 52 y 53, que en su parte pertinente disponen:

Artículo 52:

“La derogación de las leyes podrá ser expresa o tácita.

Es expresa cuando la nueva ley dice expresamente que deroga la antigua.

Es tácita cuando la nueva ley contiene disposiciones que no pueden conciliarse con las de la ley anterior. “

Artículo 53:

“La derogación tácita deja vigente en las leyes anteriores, aunque versen sobre la misma materia, todo aquello que no pugna con las disposiciones de la nueva ley.”

Conforme disponen las normas transcritas, la derogación tácita de la ley antigua se produce cuando la nueva ley es incompatible con lo que aquélla establece. Aunque en la mayoría de los casos, la nueva ley señala de forma expresa que se entienden derogadas **todas** las normas anteriores que sean contrarias a ella, y que por mandato del artículo 20 del Código Civil debemos obedecer, puesto que “las palabras de la ley se entenderán en su sentido natural y obvio, según el uso general de las mismas palabras”; puede suceder que la nueva ley no ordene expresamente tal derogación, en cuyo caso muchos han

invocado el axioma latino “*legi speciali per generalem non derogatur*”, es decir, que una ley general posterior no puede derogar tácitamente una ley especial anterior.

A pesar de que en su mayoría, ésta ha sido la corriente de pensamiento que ha dominado la judicatura y la doctrina nacional, por medio de este trabajo nos permitimos coincidir y defender la tesis postulada por algunos, y recogida por el profesor Jorge López Santa María, de que el principio “*legi speciali per generalem non derogatur*” no es absoluto, y en mucho casos se encontraría equivocado, puesto que como bien han consignado algunos tratadistas, la respuesta deberá tomarse de la interpretación que en cada caso sea preciso formular, recogiendo nuevamente para ello, las disposiciones contenidas en los artículos 19 al 24 del Código Civil.

El artículo 26 del Código Tributario, entró en vigencia el **31 de diciembre de 1974**, consagrando un principio tributario de general aplicación, en virtud del cual se proscribire la aplicación retroactiva de tributos si el contribuyente ha actuado de buena fe, y como bien se ha expuesto a lo largo de este trabajo, tal principio resulta inconciliable con el inciso 2° del artículo 13 de la Ley 17.235, cuya entrada en vigor data del **24 de diciembre de 1969**. Es decir, si cuestionamos el absolutismo del axioma “*legi speciali per generalem non derogatur*”, el aludido artículo 26, norma de carácter general derogaría de forma tácita el citado inciso 2° del artículo 13, disposición que trata sobre un particular tipo de actividad de la administración, esto es, la **impositiva**, y dentro de ésta, referida a un tributo específico, el impuesto territorial, y respecto de este específico tributo, a un único y definido aspecto, a saber, su cobro retroactivo. El artículo 26, en cambio, se ubica en el párrafo III del Libro I del Código Tributario, y según prescribe el artículo 4° del mismo

texto, rige para la **aplicación o interpretación** de todas las normas del mismo Código y **de toda otra disposición legal relativa a las materias de tributación fiscal interna que, según la ley, sea de competencia del Servicio de Impuestos Internos.** Por tanto, siendo el inciso 2° del artículo 13 de la Ley 17.235 una norma particularmente especial, la norma general del artículo 26 ha tenido la virtud de derogarla tácitamente, por tratarse de preceptos absolutamente incompatibles, supuesto indispensable para la derogación tácita, de modo que la correcta interpretación que cabe dar al inciso 2° del artículo 13 de la Ley 17.235, es inconciliable con el artículo 26 del Código Tributario, preceptos que no pueden convivir de forma coherente en la legislación interna.

A la conclusión anterior se arriba no sólo por la simpleza de sostener que por ser la norma general posterior a la norma especial debe derogarla sin más de forma tácita, sino más bien puesto que para esclarecer si una norma general puede derogar tácitamente a otra especial, necesariamente debemos recurrir a lo que se conoce como la “*voluntas legis*”, es decir, la intención que ha tenido el legislador al dictar la ley de fecha más reciente, lo que nuevamente nos lleva a la conclusión expuesta en el acápite precedente, debiendo recurrir a las reglas de interpretación de la ley contenidas en los artículos 19 al 24 del Código Civil.

Si bien, no es posible acceder a fallos judiciales que hayan sostenido esta posición, en favor de la tesis que admite la posibilidad que la ley especial sea tácitamente derogada por la ley general posterior, destaca la causa “Armando Vargas Granger con

Municipalidad de Santiago” resuelta en virtud de fallos de la I. Corte de Apelaciones de Santiago y de la E. Corte Suprema.<sup>29</sup>

Don Armando Vargas, Tesorero de la I. Municipalidad de Santiago, fue removido de su cargo, razón que lo llevó a solicitar ante la Ilma. Corte de Apelaciones que se declarase ilegal el acuerdo de la Junta Municipal, por cuanto dicha decisión administrativa fue adoptada obedeciendo al **Decreto Ley N° 740 del año 1925**, que a juicio del recurrente resultaba inaplicable, pues seguía vigente el **Decreto Ley N° 498**, ley especial anterior que no podía ser derogado tácitamente por otra ley general posterior.

En efecto, el Decreto Ley N° 498 separaba y distinguía en sus artículos 6 y 9, entre los requisitos que se debían cumplir para desvincular a un Jefe de Oficina y al Tesorero Municipal, respectivamente. En cambio, el Decreto Ley N° 740, en su artículo 104, únicamente se refería a la desvinculación de los Jefes de Oficina sin aludir a la de los Tesoreros, sosteniendo la recurrente la imposibilidad de haber sido derogado el artículo 9 del citado Decreto Ley N° 498, por tratarse de una norma especial frente a una ley de carácter general.”

El artículo 9 del D.L. 498 exigía para la remoción del Tesorero que se le hicieren cargos concretos que afectasen su honorabilidad y el correcto desempeño de sus funciones y que, dichos cargos fuesen aprobados por la Contraloría General de la República. Exigencias que no eran requeridas para remover a los Jefes de Oficina, a la luz del D.L. 740. En efecto, el señor Armando Vargas había sido removido sin que se le efectuaran

---

<sup>29</sup> 1937. Publicados en la Revista de Derecho y Jurisprudencia, Tomo 34, 2° Parte, Sección 1°, pp. 195-200.

cargos en los términos exigidos por el artículo 9°, y sin la aprobación posterior de la Contraloría General de la República.

La Corte de Apelaciones de Santiago rechazó la pretensión del recurrente, argumentando que el D.L. 498 había sido derogado tácitamente por el D.L. 740. Entre otros fundamentos del fallo, se lee textualmente: “. . . la ley especial, o sea, aquella que regula algunas relaciones o casos particulares relativos a un orden dado de ideas, no es derogada tácitamente por una ley posterior general, es decir, la que regula todos los casos y las relaciones todas referentes a una materia cualquiera: la ley especial continuará vigente y la ley general se aplicará en los casos no contemplados por la primera; pero si entre ellas hay incompatibilidad, la ley especial es derogada por la ley general”.<sup>30</sup>

Luego, la Excma. Corte Suprema, rechazó el recurso de casación en el fondo interpuesto por don Armando Vargas, afirmando, en el considerando 4°, que el propósito del legislador, fue que desde la promulgación del Decreto Ley N° 740 se considerarán tácitamente derogadas las normas del Decreto Ley N° 498, “por cuanto son inconciliables las dos leyes, desde que la posterior exige sólo dos requisitos para la remoción y tres la anterior; por consiguiente, la sentencia recurrida no ha infringido el artículo 9 del segundo de dichos Decretos Leyes, porque no correspondía aplicarlo, en razón de que había dejado de tener fuerza de ley y tampoco se han infringido los artículos 52 y 53 del Código Civil...”.<sup>31</sup>

---

<sup>30</sup> 1937. Publicados en la Revista de Derecho y Jurisprudencia, Tomo 34, 2° Parte, Sección 1°, pp. 195-200.

<sup>31</sup> LÓPEZ SANTA MARÍA, Jorge. El Supuesto Principio "*Legi Speciali Per Generalem Non Drogatur*". Sólo la Interpretación Permite Dilucidar si una Ley General Deroga Tácitamente a otra Ley Especial Preexistente. Revista de Derecho y Jurisprudencia, Volumen 1. 99 p. [en: [www.westlaw.cl](http://www.westlaw.cl) cita online: CL/DOC/711/2010].

Conforme dispone el artículo 3 del Código Civil, sólo corresponde al legislador explicar o interpretar la ley de un modo generalmente obligatorio, de modo que las sentencias judiciales no constituyen una fuente del derecho en Chile, y su incidencia gravita únicamente respecto del asunto de que se pronuncian. Lo anterior no obsta a que la doctrina plasmada en las sentencias de los Tribunales Superiores de Justicia, cumplan un rol de importancia. En efecto, cuanto un mismo criterio jurídico comienza a reiterarse en la jurisprudencia judicial, se sientan precedentes que alimentan la doctrina y elevan la discusión jurídica. Sin embargo, esto no ha ocurrido en Chile en materia de derogación de leyes, siendo difícil encontrar fallos que se pronuncien al respecto o que desarrollen el tema, quedando actualmente abierto el debate para contribuir en un futuro a encontrar soluciones prácticas al problema de aplicación de leyes contradictorias.

## **BIBLIOGRAFÍA CONSULTADA**

- STREETER, Jorge. 1967. Revista de Derecho Económico de la Facultad de Derecho de la Universidad de Chile, Nos 21 y 22. pp. 64-
- SACCO AQUINO, Sabina. 2006. La Constitución de 1980 como Fundamento y Origen de una Teoría Constitucional de la Irretroactividad. Revista Chilena de Derecho, vol. 33 N° 3, p. 479 – 508.
- DÍAZ DE VALDÉS JULIÁ, José Manuel. 2015. La Estabilidad de los Actos Jurídicos Urbanísticos. Revista Actualidad Jurídica N° 31. Universidad del Desarrollo. 255 p.
- 1937. Publicados en la Revista de Derecho y Jurisprudencia, Tomo 34, 2° Parte, Sección 1°, pp. 195-200.
- LÓPEZ SANTA MARÍA, Jorge. El Supuesto Principio "*Legi Speciali Per Generalem Non Drogatur*". Sólo la Interpretación Permite Dilucidar si una Ley General Deroga Tácitamente a otra Ley Especial Preexistente. Revista de Derecho y Jurisprudencia, Volumen 1. 99 p. [en: [www.westlaw.cl](http://www.westlaw.cl) cita online: CL/DOC/711/2010].
- DÍEZ DUARTE, Raúl. 1994. El contrato: Estructura civil y Procesal. Editorial Jurídica Conosur. 365 y ss p.
- DIEZ PICAZO, Luis. La doctrina de los actos propios. Estudio crítico sobre la jurisprudencia del Tribunal Supremo. Citado por María Fernanda Ekdahl Escobar en "La doctrina de los actos propios". Editorial Jurídica de Chile. pp. 72 y 73.

- CORRAL TALCIANI, Hernán. La doctrina de los actos propios en el Derecho de Familia Chileno. Cuadernos de Extensión Jurídica N° 18, Universidad de Los Andes. pp. 105 y 106.
- CLARO SOLAR, Luis. 1978. Explicaciones del Derecho Civil Chileno y Comparado. 2ª edición. Santiago. Editorial Jurídica de Chile, 6 t, citado por Sacco Aquino, Sabina. 2006. La Constitución de 1980 como Fundamento y Origen de una Teoría Constitucional de la Irretroactividad. Revista Chilena de Derecho, vol. 33 N° 3, p. 479 – 508.
- LINAZASORO CAMPOS, Gonzalo. 1996. Derechos Fundamentales e Interpretación, en Instituciones Modernas de Derecho Civil. Homenaje al Profesor Fernando Fueyo Laneri. Santiago. Editorial Jurídica ConoSur. pp. 55-59.
- MADARIAGA GUTIERREZ, Mónica. 1965. Derecho Administrativo y Seguridad Jurídica. Santiago, Editorial Jurídica de Chile. pp. 166.
- CALDERA DELGADO, Hugo. 1981. El Acto Administrativo: Legalidad, efectos e impugnación. Santiago. Editorial Jurídica de Chile. pp. 78.
- CORONEL DE PALMA, Luis. 1958. Relaciones entre el Derecho Tributario y el Derecho Privado. VI Semana de Derecho Financiero. Madrid. Editorial de Derecho Financiero. pp. 121-138.

Jurisprudencia Citada.

- C. Suprema, 01 octubre 2013, rol n° 734-2013 [en: [www.westlaw.cl](http://www.westlaw.cl) cita online: CL/JUR/2159/2013].

- C. Suprema, 11 Mayo 2017, rol n° 8047-2017 [en: [www.westlaw.cl](http://www.westlaw.cl) cita online: CL/JUR/3019/2017].
- C. Suprema, 10 noviembre 2008, rol N° 1334-2007 [en: [www.westlaw.cl](http://www.westlaw.cl) cita online: CL/JUR/5920/2008].
- C. Suprema, 05 diciembre 2016, rol N° 47.588-2016 [en: [www.westlaw.cl](http://www.westlaw.cl) cita online: CL/JUR/8903/2016].
- C. Suprema, 01 octubre 2013, rol n° 8135-2012 [en: [www.poderjudicial.cl](http://www.poderjudicial.cl)].
- Tribunal Constitucional, Rol 12-1982, considerando N° 16.
- Tribunal Constitucional, Rol 46-1987, considerando N° 22.