

La fiscalización y retroactividad del impuesto territorial ante el Derecho administrativo

Inspection and Retroactivity of the Land Tax Through the Lens of the Administrative Law

Jaime Phillips Letelier*
Jaime Arancibia Mattar**
Eugenio Benítez Kufferath***

El artículo analiza la fiscalización y aplicación retroactiva del impuesto territorial en Chile. Propone una reinterpretación de los deberes de fiscalización de la autoridad y de información del contribuyente, con el fin de restringir la retroactividad como medio de protección de la confianza.

Palabras clave: Fiscalización - Retroactividad - Impuesto territorial - Confianza legítima.

Introducción

El Servicio de Impuestos Internos (SII) tiene la práctica de emitir tasaciones de bienes

The article analyses the inspection and retroactive application of the land tax in Chile. It proposes a reinterpretation of the authority's duties of inspection and the taxpayer's duty to inform, to restrict retroactivity as a means of protecting legitimate expectations.

Keywords: Inspection - Retroactivity - Land Tax - Legitimate Expectations.

raíces con efecto retroactivo cuando detecta errores, omisiones o desactualización en el avalúo fiscal de un predio; generando ello consecuentes giros suplementarios. Se ampara esta práctica en los artículos 10 a 19 de la Ley N° 17.235 de Impuesto Territorial (LIT). El SII entiende que en esos casos la tasación debe tener efecto retroactivo por expresa disposición de la ley, que se trata de actos declarativos y que el contribuyente tiene un deber general correlativo de informar la existencia de errores, omisiones o falta de actualización de las tasaciones vigentes.

Conociendo de impugnaciones respecto de la tasación o del giro resultante, los Tribunales Tributarios y Aduaneros (TTA) han sostenido opiniones diversas respecto de esta retroactividad. Algunas sentencias la han validado en virtud de los argumentos del SII. Otras han declarado la ilegalidad del giro retroactivo por violentar al contribuyente que pagó el impuesto determinado por el SII de buena fe. Esta última postura ha encontrado también asidero en la jurisprudencia de los tribunales superiores de justicia.

La principal causa de estas divergencias en la mirada parcial que se hace del ecosistema normativo que rige los avalúos fiscales. Se suele mirar la LIT como una normativa aislada en desconexión con las instituciones generales del derecho tributario y administrativo que rigen los actos de la Administración del Estado.

* Abogado. Licenciado en Derecho, Pontificia Universidad Católica de Chile. Doctor en Derecho, Universidad de los Andes (Chile). Profesor asistente, Facultad de Derecho, Universidad de Chile. Correo electrónico: jphillips@derecho.uchile.cl. Dirección postal: Pío Nono 1, Providencia, Santiago de Chile

** Abogado. Licenciado en Derecho, Pontificia Universidad Católica de Chile. Doctor en Derecho, Universidad de Cambridge. Profesor de Derecho Administrativo, Universidad de los Andes (Chile). Correo electrónico: jarancibia@uandes.cl. Dirección postal: Mons. Álvaro del Portillo 12.455, Las Condes, Santiago de Chile.

*** Abogado. Licenciado en Ciencias Jurídicas, Universidad de los Andes (Chile). Correo electrónico: eugenio@benitezabogados.cl. Dirección postal: Avenida la Dehesa 1844, of 810, Lo Barnechea, Santiago.

Este artículo forma parte del proyecto FONDECYT de Iniciación N° 11220262 titulado "La prohibición de retroactividad en el derecho administrativo chileno: fundamentos y aplicación práctica", en el que Jaime Phillips Letelier es investigador responsable y del proyecto FONDECYT Regular N° 1210112, titulado "La función de fiscalización administrativa: potestades, régimen y problemas en el ordenamiento jurídico chileno", en el que Jaime Arancibia Mattar es investigador responsable. Agradecemos los comentarios a borradores previos de este trabajo de Rosa Gómez González, Silvia Díez Sastre, José María Rodríguez de Santiago, Alonzo Ramírez Guerra, Ivette Esis Villarroel y Alejandro Leiva López. Asimismo, damos las gracias a los árbitros anónimos y a María Pilar Navarro Schiappacasse, quienes nos impulsaron a mejorar sustancialmente el trabajo.

Artículo recibido el 18 de marzo de 2024 y aceptado el 17 de junio de 2024.

En particular, se trata de las normas que determinan la vigencia de los actos administrativos, las causales de cesación, los deberes legales de fiscalización y de información del contribuyente, y los principios de irretroactividad y de protección de la confianza.

Argumentaremos en este trabajo que la tasación puede ser modificada con efecto retroactivo solo cuando la omisión, error o falta de actualización de una tasación es imputable a un incumplimiento de los deberes legales del contribuyente consagrados en la LIT; no existiendo en la ley un deber general del contribuyente de monitorear la existencia de defectos en la tasación, sino deberes específicos de entregar información a requerimiento particular del SII. En ausencia de dicho incumplimiento, se debe entender que el defecto en la tasación es imputable al SII, procediendo solo la modificación prospectiva (*ex nunc*) de la tasación y no el cobro retroactivo (*ex tunc*) por aplicación de los principios de confianza legítima e irretroactividad del acto administrativo consagrados en los artículos 26 del Código Tributario y 52 de la Ley N° 19.880.

Para desarrollar este argumento, utilizamos una metodología dogmática y jurisprudencial. Se analizaron las normas pertinentes de la LIT, Código Tributario y de la Ley N° 19.880. En lo jurisprudencial, se hizo una búsqueda de jurisprudencia judicial y administrativa del SII de entre 2009 (fecha de implementación de los TTA) hasta 2023. En lo judicial, dado que muchas causas son reservadas, no se pudo consultar toda la jurisprudencia, pero sí hay una muestra significativa desde el año 2009 hasta el 2023 que da cuenta de las principales tendencias seguidas por los operadores jurídicos.

En cuanto a lo terminológico, las fuentes consultadas usan las expresiones tasación, avalúo o reavalúo, para referirse al acto administrativo que declara el valor fiscal de un inmueble. Nosotros unificaremos la terminología con la expresión "tasación" para referirse a dicho acto, que en todas las fuentes analizadas en este trabajo corresponde a un acto administrativo de avalúo de efectos generales o particulares, que reemplaza a otro anterior.

Este estudio se divide en tres partes. Primero, haremos una descripción del estado del arte en materia de fiscalización y retroactividad del impuesto territorial. Se comienza con la normativa y la doctrina. Luego se hará un análisis de la jurisprudencia administrativa del SII

y la judicial de los TTA y tribunales superiores de justicia.

Segundo, criticaremos la posición que avala de modo irrestricto la aplicación retroactiva de una tasación. En particular, se abordará la retroactividad por disposición expresa de la LIT, la naturaleza declarativa de las tasaciones y la existencia de un supuesto deber general del contribuyente de informar defectos en las tasaciones vigentes. El análisis propuesto permitirá desmotar la idea de que, en todos los casos, las modificaciones realizadas a las tasaciones fiscales deben regir siempre en forma retroactiva.

Tercero, proponemos una nueva comprensión de los deberes de fiscalización y de información del contribuyente para mostrar en qué casos una tasación puede ser modificada en forma retroactiva y cuándo no. Esto incluirá una reflexión sobre la aplicación de la LIT teniendo en cuenta las normas generales tributarias y del procedimiento administrativo; un análisis sobre la vigencia temporal de las tasaciones, y una articulación de los deberes de fiscalización del SII y los de información del contribuyente. Se finalizará con unas breves conclusiones.

I. Fiscalización y aplicación retroactiva del impuesto territorial

1. Análisis de la LIT: doctrina e interpretación administrativa

El impuesto territorial no es de declaración y pago, sino que debe ser determinado por el SII¹, con la colaboración del contribuyente². La LIT establece en su artículo 3° la obligación legal general de la autoridad de reevaluar los bienes raíces cada cuatro años³, y mantener actualizados los roles de avalúo⁴. En un caso especial, cuando se produce una ampliación del límite urbano el SII tiene un plazo de seis meses para efectuar el respectivo reavalúo desde la recepción de la información⁵. La mayor parte de este impuesto va al fondo común municipal⁶. Constituye el ingreso con mayor

¹ MASSONE 2016b, 2147; ASTE 2018, 542.

² ROJAS 2001, 24.

³ Ley N° 17.235, de 1998. Artículo 3°, inciso 1°; Resolución exenta SII N° 131, 2 de octubre de 2020. Ver también, MAGASICH-AIROLA Y NAVARRO-SCHIAPPACASSE 2020, 360-361.

⁴ Ley N° 17.235, de 1998. Artículo 16.

⁵ Ley N° 17.235, de 1998. Artículo 3°, incisos 2° y 3°.

⁶ Decreto Ley N° 3063, de 1979. Artículo 37.

participación en los recursos totales de las municipalidades⁷.

Para aplicarlo la LIT el SII cuenta con potestades de fiscalización⁸. Se trata de una actividad de inspección, medición y comprobación⁹, con el fin de reunir la información necesaria para determinar la base imponible del impuesto territorial en el acto administrativo de tasación y la conformación del catastro de bienes raíces¹⁰. Puede solicitar información a las notarías y conservadores de bienes raíces sobre escrituras públicas e inscripciones; a las municipalidades sobre ampliaciones del límite urbano, permisos, loteos, subdivisiones, aprobaciones sobre la Ley de Copropiedad Inmobiliaria o concesiones; y a las personas naturales o jurídicas propietarias de bienes raíces¹¹.

Las solicitudes de información dirigidas a particulares no deben implicar costos para el propietario. Puede el SII solicitar a los propietarios "una declaración descriptiva y de valor de mercado del bien raíz, en la forma, oportunidad y plazo que el Servicio determine"¹². Con todo, el régimen de la LIT parece estar en consonancia con el general previsto en el Código Tributario, en el sentido que el particular debe responder a los requerimientos de información que le formule el SII¹³.

Además, el SII ha interpretado que existe también un deber general de información por parte del contribuyente, sustentado en los artículos 16 y 28 de la LIT. Los contribuyentes deben entregar a la autoridad toda la información que hayan adquirido en cualquier momento sobre algún "error o falta de actualización de la información registrada"¹⁴. Asimismo, existe una obligación de arrendatarios y corredores de entregar una declaración jurada en el contexto de la declaración de renta, la cual puede incidir en materia de impuesto territorial¹⁵. También el SII puede solicitar infor-

mación a los particulares en el contexto de los procedimientos para rebajar la tasación¹⁶.

Determinado un avalúo mediante la tasación general señalada en el artículo 3º, el SII forma un rol de avalúos para la comuna correspondiente el que es notificado mediante un procedimiento especial previsto en la LIT¹⁷. Este procedimiento permite el cobro anual del impuesto en cuatro cuotas (abril, junio, septiembre y noviembre)¹⁸, cuyo valor se reajusta cada año¹⁹. Lo anterior es sin perjuicio de la facultad del presidente de la República de modificar la periodicidad del pago del impuesto territorial²⁰.

Es usual que ocurran hechos que modifique en valor del predio, por lo que las tasaciones deben hacerse con regularidad²¹. La tasación general puede ser modificada por las causales establecidas en los artículos 10, 11 y 12. Las causales las podemos clasificar en dos grupos. El primer grupo, se refiere a errores u omisiones al momento de efectuar la tasación del predio, lo que se traduce en errores de transcripción, copia, de cálculo, de clasificación, de destinación del predio, por omisión de bienes en la tasación, y por error u omisión en el otorgamiento de exenciones²².

El segundo, se refiere a cambios de circunstancias del predio. En el caso de los predios de la primera serie (agrícolas), el artículo 11 de la Ley 17.235 señala que los avalúos serán modificados además cuando existan construcciones de nuevas casas patronales y alteración de la capacidad potencial de uso actual del suelo agrícola.

Por su parte, el artículo 12 de la misma ley establece que los avalúos de los bienes de la segunda serie (no agrícolas) se modificarán en el caso de existir nuevas construcciones; ampliaciones, rehabilitaciones, reparaciones o transformaciones; demoliciones totales o parciales; nuevas obras de urbanización que aumenten el valor de los bienes tasados y divisiones o fusiones en la medida que impliquen un cambio en el valor del bien raíz.

⁷ CABRERA 2022, 68.

⁸ Entendemos que la fiscalización que realiza el SII en materia de impuesto territorial tiene por finalidad la aplicación del tributo, para lo cual debe realizar una actividad de inspección y control respecto de un tercero, el contribuyente (BARRIGA 2023, 20-21). En relación con el ejercicio de potestades fiscalizadoras en general, véase, en especial, LEAL (2015), JARA y MATURANA (2009), OSORIO y JARA (2017).

⁹ VERGARA 2020, 150-151. En materia tributaria, véase MASBERNAT 2011.

¹⁰ NAVARRO-SCHIAPPACASSE y MAGASICH-AIROLA 2023, 10.

¹¹ Ley N° 17.235, de 1998. Artículo 3º, inciso 4º, y 16.

¹² Ley N° 17.235, de 1998. Artículo 3º, incisos 9º y 10º.

¹³ Artículo 33 bis N° 1. Código Tributario.

¹⁴ Resolución exenta N° 7, de 2021.

¹⁵ Resolución exenta N° 12, de 2015.

¹⁶ Resolución exenta N° 40, de 2023; Resolución exenta N° 200, de 2010; Resolución exenta N° 65, de 2010.

¹⁷ Ley N° 17.235, de 1998. Artículos 5º y 6º.

¹⁸ Ley N° 17.235, de 1998. Artículos 18 y 22º.

¹⁹ Ley N° 17.235, de 1998. Artículo 9º.

²⁰ Ley N° 17.235, de 1998. Artículo 22º. Artículo 36, Código Tributario.

²¹ ROJAS 2001, 135.

²² Ley N° 17.235, de 1998. Artículo 10, letras a), b), c), f) y g).

Respecto de los efectos en el tiempo de las modificaciones de avalúos, el artículo 13 de la LIT establece como regla general que estas rigen "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"²³. Tratándose de las modificaciones fundadas en las letras a), b), c) y f) del artículo 10 (a saber, todas errores u omisiones en tasaciones anteriores) rigen desde la fecha de la tasación que contenía el error u omisión²⁴. Respecto de predios en que no hubo tasación debiendo haberse hecho, la nueva tasación rige desde la fecha en que se produjo la omisión, es decir, con efecto retroactivo²⁵.

Corroborando lo señalado el artículo 19 que permite el cobro retroactivo por hasta tres años contados desde que se notifique el rol o giro semestral, suplementario o de reemplazo, según corresponda. De acuerdo con la LIT, los roles suplementarios "contendrán las diferencias de impuesto territorial (...) provenientes de modificaciones que importen un mayor pago de impuesto territorial"²⁶. De esta forma, la LIT permitiría la emisión de giros suplementarios cuando éstos sean consecuencia de una modificación de la base imponible del impuesto territorial (determinado por el avalúo fiscal vigente).

Tratándose de exenciones estas pueden caducar de pleno derecho cuando desaparecen los requisitos requeridos para gozar de ellas por simple pérdida o incumplimiento de las condiciones, en cuyo caso la tasación puede ser modificada a partir del 1° de enero siguiente a la fecha del hecho²⁷. El artículo 13 de la LIT no limita la retroactividad favorable cuando se omite considerar el derecho a una exención en una tasación, de manera que en ese caso podría emitirse un rol de reemplazo retroactivo favorable al contribuyente por existir un pago indebido²⁸.

Dado que el acto administrativo de modificación puede entrar en vigencia después del 1° de enero siguiente al hecho que produce

la modificación, podemos decir que la LIT consagra una regla general de retroactividad de las modificaciones de avalúo²⁹. Asimismo, es habitual que el SII constate la causal de modificación de la tasación bastante tiempo después de que esta se verifica³⁰. En ese caso, la ley establece de modo reglado que la nueva tasación debe regir desde el hecho o desde la fecha de la tasación anterior que se corrige. Por lo tanto, en ese caso, la modificación deberá proyectar sus efectos a una fecha anterior a su entrada en vigencia.

Existe una excepción a esta regla que resultan ser modificaciones que inciden en determinar un menor valor del bien raíz. Se trata de la letra e) del artículo 10 y c) del artículo 12, que se refieren a cambios de circunstancias por "siniestros u otros factores que disminuyan considerablemente el valor de una propiedad, por causas no imputables al propietario u ocupante" y por haber ocurrido demoliciones. El citado artículo establece también de modo reglado que las modificaciones rigen desde el 1° de enero del año en que ocurre el hecho. No obstante, luego señala en forma expresa que en virtud de estas rebajas no procederán devoluciones, de modo que se limita el efecto retroactivo favorable al contribuyente respecto de las cuotas ya pagadas³¹.

La extensiva retroactividad establecida en estas normas tiene una importante limitación: la prescripción de tres años del artículo 200 del Código Tributario³². Por ello, el SII solo puede girar el impuesto territorial con efecto retroactivo tres años hacia el pasado. No procede en este caso aplicar la regla de prescripción de seis años prevista en la citada norma porque ella solo aplica en el caso de impuestos de declaración cuando esta no se presenta o se hubiese presentado una falsa con malicia³³.

2. Jurisprudencia judicial

Los TTA dan curso a reclamos contra los avalúos a través del procedimiento general de reclamaciones (artículo 124 y siguientes del Código Tributario) y del procedimiento especial de avalúos (artículos 149 y siguientes del Código Tributario). El procedimiento general

²³ Ley N° 17.235, de 1998. Artículo 13°, inciso 1°. Ver también, Circular N° 31 (2019); Circular N° 17 (2017) y Circular N° 15 (2017) y Circular N° 28 (2020).

²⁴ Ley N° 17.235, de 1998. Artículo 13°, inciso 2°.

²⁵ Ley N° 17.235, de 1998. Artículo 14°. Ver también, SALAZAR 2017, 4-5.

²⁶ Ley N° 17.235, de 1998. Artículo 19, inciso 2°.

²⁷ Circular N° 15 (2017); Ordinario N° 2450-2010.

²⁸ Oficio N° 1781 (2020); Oficio N° 2284 (2018).

²⁹ ROJAS 2001, 192.

³⁰ GONZÁLEZ 2013, 450; SALAZAR 2017, 9-10.

³¹ Ley N° 17.235, de 1998. Artículo 13°, inciso 3°. Ver también, Circular N° 29 (2010); Circular N° 34 (2017); Circular N° 42 (2019) y Oficio N° 1404 (2010).

³² Ley N° 17.235, de 1998. Artículo 13°, inciso 4°. Ver también, GONZÁLEZ 2013, 450-451.

³³ Artículo 200, incisos 1° y 2°, Código Tributario.

se puede incoar hasta 90 días después de la notificación respectiva por cualquier vicio en contra de una liquidación, giro, o resolución. Conocerá el TTA respectivo con posibilidad de apelar para ante la Corte de Apelaciones respectiva y casar la sentencia ante la Corte Suprema. El procedimiento especial de reclamo de avalúos de bienes raíces se puede iniciar hasta 180 o 90 días después de notificada una tasación general o su modificación respectivamente, solo por las causales expresamente establecidas en el artículo 149. En contra de la sentencia del TTA conoce de la apelación un tribunal llamado "Tribunal Especial de Alzada" integrado por un ministro de corte de apelaciones del lugar y miembros técnicos designados por el presidente de la República³⁴.

Suelen ser impugnados ante los TTA por los contribuyentes las modificaciones de tasaciones de impuesto territorial, siendo darles efecto retroactivo una práctica recurrente del SII. Existe un grupo de casos en que la tasación de reemplazo y el giro retroactivo del impuesto son dejados sin efecto por falta de fundamentación, a causa de que el SII no señaló los elementos fácticos que sustentaban la decisión³⁵. En otros casos, no obstante, el TEA respectivo ha dejado sin efecto la sentencia del TTA que acogió el reclamo por falta de fundamentación de la modificación de tasación y su giro retroactivo, por no ser ese vicio de aquellos reclamables de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 149 del Código Tributario³⁶. Con todo, el Tribunal Constitucional ha

declarado inaplicable el límite a la impugnabilidad previsto en el artículo 149 por contrariar el artículo 19 N° 20 de la Constitución³⁷.

Existen también otras limitaciones procesales para impugnar tasaciones y sus respectivos giros. Si se impugna el giro de impuesto territorial por la vía del artículo 124 del Código Tributario, de no haberse reclamado la tasación, el giro solo puede ser cuestionado en la medida que no se conforme con la tasación previa (utilizando en forma analógica el concepto de "liquidación")³⁸. Por otro lado, si un giro es impugnado en virtud del procedimiento especial de reclamo de avalúos, se ha señalado que si lo que realmente se impugna es la tasación el plazo de 30 días se cuenta desde la notificación de este último acto administrativo³⁹.

Refiriéndose a la retroactividad en forma específica, existe un grupo importante de fallos que cuestionan el efecto retroactivo de avalúos y sus respectivos giros. En un caso el TTA estimó que no había antecedentes para modificar el avalúo de un predio y que, además, no procedía que fuesen cobradas diferencias respecto de giros ya realizados en el pasado porque el contribuyente que pagó de buena fe estaba amparado por el artículo

dos, el TEA rechazó la apelación del SII por no haberse fundado en alguna causal legal del artículo 149 del Código Tributario, siendo que el TTA ya había acogido el reclamo por la causal de falta de fundamentación la cual no está prevista en la citada norma (ver *Valparaíso Sporting Club S.A. con Servicio de Impuestos Internos Director Regional de Valparaíso* (2017), considerandos 21° al 28° confirmada en *Valparaíso Sporting Club S.A. con Servicio de Impuestos Internos Director Regional de Valparaíso* del Tribunal Especial de Alzada de Valparaíso (2017); *Valparaíso Sporting Club S.A. con Servicio de Impuestos Internos Director Regional de Valparaíso* (2016), considerandos 17° al 24°, confirmada en *Valparaíso Sporting Club S.A. con Servicio de Impuestos Internos Director Regional de Valparaíso* del Tribunal Especial de Alzada de Valparaíso (2017)).

³⁷ Requerimiento de inaplicabilidad por inconstitucionalidad respecto del artículo 149, incisos segundo y final, del Código Tributario, de 31 de marzo de 2022, considerando 5°, con voto de minoría de los ministros García, Pozo, Silva y Pica.

³⁸ *Pontificia Universidad Católica de Chile con Servicio de Impuestos Internos Dirección Regional de Santiago Oriente* (2015), considerando 13°; *Pontificia Universidad Católica de Chile con Servicio de Impuestos Internos Dirección Regional de Santiago Oriente* (2015), considerando 13°; *Weinreich Balze con Servicio de Impuestos Internos Director Regional de Santiago Oriente* (2015), considerando 12°.

³⁹ *Zona Franca de Iquique con Servicio de Impuestos Internos* (2012), considerando 15°.

³⁴ Artículo 121, Código Tributario.

³⁵ *Obispado de Valdivia con SII Región de los Ríos* (2016), considerando 19°, confirmada en *Obispado de Valdivia con SII XVII Direc. Regional Valdivia* (2016); *Valparaíso Sporting Club S.A. con Servicio de Impuestos Internos Director Regional de Valparaíso* (2017), considerandos 21° al 28°, confirmada en *Valparaíso con Valparaíso Sporting Club S.A. con Servicio de Impuestos Internos Director Regional de Valparaíso* del Tribunal Especial de Alzada de Valparaíso (2017); *Valparaíso Sporting Club S.A. con Servicio de Impuestos Internos Director Regional de Valparaíso* (2016), considerandos 17° al 24°, confirmada en *Valparaíso Sporting Club S.A. con Servicio de Impuestos Internos Director Regional de Valparaíso* del Tribunal Especial de Alzada (2017); *Landea Burchard y otros con Servicio de Impuestos Internos Dirección Regional de Valparaíso* (2021), considerandos 39° y 40°; *Vicuña Pérez y otro con Servicio de Impuestos Internos Dirección Regional de Valparaíso* (2021), considerando 37°.

³⁶ *Sociedad de Rentas Dalmacia Limitada con Servicio de Impuestos Internos* (2014), considerandos 16° y 17°, revocada en *Sociedad de Rentas Dalmacia Limitada con Servicio de Impuestos Internos Dirección Regional de Antofagasta del Tribunal Especial de Alzada* (2014), considerando 3°; *Contreras González con Servicio de Impuestos Internos* (2013), considerando 12°, revocada en *Contreras González con Servicio de Impuestos Internos* del Tribunal Especial de Alzada (2014), considerando 4°. En dos casos ya cita-

26 del Código Tributario⁴⁰. También opera el artículo 26 del Código Tributario cuando, al cambiar la destinación y haber nuevas construcciones en un predio, el SII cobra diferencias retroactivas que se originan en un error u omisión del propio servicio, salvo que el contribuyente no hubiese respondido a un requerimiento de información o hubiese impedido que la autoridad conociera el hecho (por ejemplo, si se construye sin permiso de edificación)⁴¹.

En cuanto a las tasaciones retroactivas originadas en la derogación legal de exenciones, sin acudir al artículo 26 del Código Tributario, los TTA han resuelto que es deber SII fiscalizar la aplicación de esas leyes, teniendo el deber de eliminar la exención del rol de avalúos cuando corresponda. De esa manera, si un contribuyente siguió gozando de ella por la omisión del SII, no puede la autoridad luego eliminarla con efecto retroactivo⁴². En un sentido similar, también se dejó sin efecto una tasación en que el SII asignó un destino "no agrícola" a un predio por no haber aportado la contribuyente información en contrario y luego haber girado cobros retroactivos: resolvieron los TTA que si había dudas el SII debió ejercer sus potestades fiscalizadoras⁴³, y no escudarse en la falta de información emanada el contribuyente pues este no es un impuesto de declaración⁴⁴ (salvo, claro está, que hubiese solicitado la información conforme con el artículo 16 N° 3 de la LIT).

Otros procesos muestran que también los TTA han respaldado la acción del SII y los cobros retroactivos de impuesto territorial. En ese sentido, el SII emitió una tasación retroactiva respecto del inmueble de una institución deportiva que mantenía convenios vigentes

con establecimientos educativos, lo que le permitía gozar de una exención. Al no estarse usando el convenio la autoridad entendió que desapareció el hecho que motivaba el otorgamiento de la exención y que se incurrió en la causal de modificación del artículo 10, letra g), de la LIT, rigiendo la modificación desde el 1° de enero siguiente a la ocurrencia del hecho⁴⁵. En forma similar, para gozar de la exención se exige acreditar la vigencia y uso efectivo de convenio, pues de lo contrario SII podrá modificar la tasación y girar retroactivamente e impuesto correspondiente⁴⁶.

Respecto de las causales del artículo 10, letra f), y 12, letra a), sobre omisión de bienes y nuevas edificaciones, el TTA del Bío-Bío sostuvo que el contribuyente tiene un deber de informar al SII nuevas edificaciones que afecten la tasación del predio. Al respecto, se consideró que el SII tiene la obligación legal de modificar una tasación y girar en forma retroactiva la diferencia que resulte si el contribuyente no informa las nuevas construcciones, que son consideradas una omisión en la tasación anterior⁴⁷. En el mismo sentido, respecto del cambio de destino del predio del artículo 10 letra d), la Corte de Apelaciones de Santiago ha sostenido que no está de buena fe el contribuyente que no avisó al SII el nuevo destino dado al predio que no se condecía con la antigua información contenida en el rol de avalúos, de manera que sí procedía modificar la tasación con efecto retroactivo⁴⁸.

Existe un grupo de casos recientes que dan cuenta de la práctica del SII de dar efecto a sus tasaciones. Sin embargo, en todos ellos la autoridad se ha allanado a la pretensión de la parte reclamante por tener la nueva tasación un defecto que afecta su validez, como un error de transcripción o en el avalúo mismo⁴⁹. Naturalmente, este allanamiento no im-

⁴⁰ *Quiroz Fuenzalida con Servicio de Impuestos Internos* (2013), considerando 36°, confirmada en *Quiroz Fuenzalida con Servicio de Impuestos Internos del Tribunal Especial de Alzada* (2013), que declaró inadmisibles la apelación del SII por no fundarse en causal legal.

⁴¹ *Soc. Turística Inmobiliaria Aventuras Andinas Ltda con Servicio de Impuestos Internos Dirección Regional de Valparaíso con* (2022), considerandos 36°, 37° y 38°.

⁴² *Club Gimnástico Alemán de Temuco con Servicio de Impuestos Internos Dirección Regional de Temuco* (2013), considerandos 16° y 17°; *Inmobiliaria Frontera Country Club con Servicio de Impuestos Internos de Temuco* (2011), considerandos 26° y 27°.

⁴³ *Andrés González Martín y cia. con SII Región de los Ríos con* (2016), considerando 19°, confirmada por *Andrés González Martín y Cia. con SII XVII Direc. Regional Valdivia* (2016); *María Antonieta Gil Muñoz y Cia con SII Región de los Ríos* (2016), considerando 18°, confirmada por *María Antonieta Gil Muñoz y Cia con SII Región de los Ríos* (2016).

⁴⁴ Artículo 21, Código Tributario.

⁴⁵ *Estadio Israelita Maccabi Viña del Mar S.A. con Servicio de Impuestos Internos Director Regional de Valparaíso* (2016), considerando 30°, confirmada en *Estadio Israelita Maccabi Viña del Mar S.A. con Servicio de Impuestos Internos Director Regional de Valparaíso* (2017).

⁴⁶ *Sociedad Inmobiliaria Cachagua S.A. con Servicio de Impuestos Internos Director Regional de Valparaíso* (2015), considerando 9°.

⁴⁷ *Sáez Gutiérrez con SII Director Regional de Concepción* (2016), considerando 9°.

⁴⁸ *Bodegas San Francisco Limitada con Servicio de Impuestos Internos XIV DR Stgo. Poniente* (2023), considerando 13°.

⁴⁹ *Reyes García y otros con Servicio de Impuestos Internos V DR de Valparaíso* (2024); *Lira Ramírez con Servicio de Impuestos Internos V DR de Valparaíso* (2023); *Celedón González con Servicio de Impuestos Internos V DR de Valparaíso* (2023); *Celedón González con Servicio de Impues-*

pide que luego en el futuro la tasación vuelva a hacerse con el mismo efecto, aunque en los pronunciamientos constan los argumentos de los reclamantes dirigidos a cuestionar el efecto retroactivo de la tasación.

En contra de las actuaciones del SII también se han interpuesto acciones de protección ante las Cortes de Apelaciones. No hay información de alguna que haya sido acogida, sino que son todas rechazadas por no ser la protección la vía idónea para conocer de estos asuntos o por extemporaneidad⁵⁰. Las cortes de apelaciones también pueden conocer de estas causas cuando se interponen apelaciones de acuerdo con el procedimiento de reclamación general del Código Tributario, procediendo luego el recurso de casación ante la Corte Suprema. Asimismo, existe un caso iniciado por una acción de vulneración de derechos que da cuenta de un giro retroactivo al momento de realizarse la cobranza, pero que fue acogido por otros defectos en el procedimiento administrativo⁵¹.

La Corte Suprema ha estimado que era inválido el acto administrativo que modificaba con efecto retroactivo la tasación pues el artículo 13 había que entenderlo en armonía con el artículo 26 del Código Tributario y la prohibición del artículo 19 N° 20 de la Constitución de no imponer tributos manifiestamente injustos⁵². También la Corte Suprema ha aplicado el artículo 26 del Código Tributario para restringir la retroactividad en un caso de omisión de bienes⁵³.

tos Internos V DR de Valparaíso (2023); Valdés Celedón con Servicio de Impuestos Internos V DR de Valparaíso (2023).

⁵⁰ *Fuentealba Macaya con Director Regional VIII SII (2017)*, confirmada por *Fuentealba Macaya con DR VIII Servicio de Impuestos Internos (2017)*; *Inmobiliaria Socovesa Temuco S.A. con SII, Dirección Regional Octava Región (2011)*, confirmada por *Inmobiliaria Socovesa Temuco S.A. con SII, Dirección Regional Octava Región (2011)*; *Empresa Nacional de Telecomunicaciones S.A. con SII (2004)*. En *Baquedano Espinoza con Director Regional SII del Maule (2016)*, el SII subsanó el reclamo del contribuyente y dejó sin efecto la tasación y su giro retroactivo, por lo que el tribunal rechazó la acción. En *Cortes Jeffs con SII de San Antonio (2015)*, el tribunal acogió un recurso contra un giro retroactivo por pérdida de los requisitos para gozar de una exención, sin embargo, en *Cortes Jeffs con SII de San Antonio (2016)*, se rechazó el reclamo por extemporáneo.

⁵¹ *Sociedad de inversiones San Fabián SpA con Servicio de Impuestos Internos Dirección Regional Metropolitana Santiago Norte (2023)*.

⁵² *Magasich Airola con Servicio de Impuestos Internos (2017)*, considerandos 10° y 11°. En ese mismo sentido, *Magasich Airola con Servicio de Impuestos Internos Dirección Regional de Valparaíso (2017)* y SALAZAR 2017, 12-15.

⁵³ *Ramon Prieto Tres Palacios con Servicio de Impuestos Internos (2013)*, considerandos 7° y 8.

En otro, originado en un procedimiento de reclamación general, estimó que no era posible asimilar la tasación a una liquidación para efectos de aplicar el límite a la impugnabilidad del artículo 124 del Código Tributario respecto de los giros de impuesto. Por ello, dejó sin efecto la sentencia que declaró inadmisibles el reclamo tributario interpuesto en contra del giro retroactivo del impuesto territorial y, en lugar de ello, lo acogió dejando sin efecto los giros suplementarios⁵⁴. Un tercer pronunciamiento de la Corte Suprema rechazada una casación interpuesta por el SII con un planteamiento similar a los fallos ya citados⁵⁵.

El planteamiento de la Corte Suprema no se basa en negar el tenor literal del artículo 13 de la LIT. Más bien, entiende que esas normas tendrían un vacío en cuanto que no distinguen la buena o mala fe de los contribuyentes frente a las modificaciones de tasación y sus giros suplementarios. Por otro lado, argumenta también que el impuesto territorial hay que entenderlo de forma que no resulte ser un tributo manifiestamente injusto (artículo 19 N° 20 de la Constitución). Concluye que el SII no puede dar efecto retroactivo a una tasación a menos que se acredite mala fe del contribuyente, es decir, que el error en una tasación previa le sea imputable o haya ocultado información que tenía el deber de entregar. Ahora bien, también existe una importante opinión de minoría que opta por una aplicación estricta y literal del artículo 13 de la LIT, señalando que no existen razones para apartarse del tenor literal de dicha norma⁵⁶.

Por último, también la Corte Suprema ha conocido de recursos de queja interpuestos contra las sentencias dictadas por los tribunales especiales de alzada. De ellas, se registra una sola que hace mención al cobro retroactivo del impuesto territorial que declaró inadmisibles un recurso de queja. Ahí un voto de minoría cuestiona el efecto retroactivo de una modificación de tasación sin que se cumplieran los requisitos del artículo 10, letra d), de la LIT⁵⁷.

⁵⁴ *Díaz Mena con SII DR Valparaíso (2018)*, considerando 6° sentencia de casación y 1° de la sentencia de reemplazo.

⁵⁵ Ver, *Club Deportivo Atlético Comercio con SII VII DR Talca (2017)*, confirmada por *Club Deportivo Atlético Comercio con SII (2019)*.

⁵⁶ *Club Deportivo Atlético Comercio con SII (2019)*, voto de minoría del ministro Dahm y *Magasich Airola con Servicio de Impuestos Interno (2017)*, voto de minoría del ministro Dahm.

⁵⁷ *Inversiones Puerto Claro Ltda. (2011)*.

II. Críticas a los supuestos de retroactividad de la LIT

1. Retroactividad por disposición expresa de la LIT

El primer supuesto en que descansa la aplicación retroactiva de las retasaciones del impuesto territorial es en el tenor literal del artículo 13 de la LIT. Según esta norma, las modificaciones de avalúos rigen desde la fecha del hecho que motiva el cambio o desde el 1° de enero siguiente a la constatación de la causal de no poderse determinar la fecha. En los casos de errores u omisiones, el nuevo avalúo rige desde ese momento⁵⁸.

La Ley N° 19.880 regula la irretroactividad del acto administrativo en su artículo 52. La mencionada norma establece que “los actos administrativos no tendrán efecto retroactivo, salvo cuando produzcan consecuencias favorables para los interesados y no lesionen derechos de terceros”. De este modo, la regla general es que los actos administrativos solo rijan para el futuro, es decir, desde su publicación⁵⁹. La regla contiene una excepción legal referida a los actos de contenido favorable, que no sería el caso de la tasación de bienes raíces. Valdivia afirma otras dos excepciones: los actos interpretativos y el acto de invalidación⁶⁰.

Dicho lo anterior, como ocurre con la retroactividad de la ley⁶¹, dado que el principio está consagrado en una norma de rango legal nada impide que el legislador haga una excepción al principio y entregue la potestad de dar efecto retroactivo a un acto administrativo. Ese sería el caso de la tasación de bienes raíces, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 13 de la LIT. Por lo tanto, se podría concluir que el SII está obligado a aplicar la tasación con efecto retroactivo por ordenarlo así la legislación.

Sin embargo, esta interpretación es equivocada porque prescinde de aplicar otros preceptos de otros cuerpos legales referidos a esta materia. Con ello, se incurre en el vicio denunciado por Celso en el Digesto, quien señala: “[e]s contra derecho juzgar ó responder en vista de alguna parte pequeña de la ley, sin haber examinado atentamente toda la ley”⁶².

Los actos administrativos de tasación y retasación del impuesto territorial deben operar por regla general solo con efecto *ex nunc* por aplicación de las normas sobre vigencia temporal y cobro de los tributos, y por las normas sobre vigencia temporal de los actos administrativos.

Lo que la jurisprudencia contraria a la aplicación retroactiva de las tasaciones le reprocha al SII es justamente eso. Pronunciamientos de los tribunales superiores de justicia y de los TTA hacen ver la necesidad de integrar la LIT con las normas generales tributarias que restringen la retroactividad, y la restricción a la retroactividad prevista en la Ley N° 19.880⁶³. Apuntan estos fallos a que es necesario integrar la regla del artículo 13 de la LIT con aquellas normas que restringen la retroactividad considerando la existencia de buena fe por parte del contribuyente⁶⁴. Por otro lado, en materia de legislación tributaria, la ley tributaria tiene por regla general efecto solo prospectivo⁶⁵, norma inspiradora de normativa tributaria en general⁶⁶. Lo anterior se puede extender a las tasaciones pues las normas generales del procedimiento administrativo establece reglas similares sobre efectos desde la entrada en vigencia y restricción de la retroactividad *in peius*⁶⁷. En ese sentido, Massone señala que es preciso restringir aquel efecto retroactivo lesivo de derechos fundamentales⁶⁸.

El examen sistemático de las normas de la LIT, tributarias y del procedimiento administrativo que hacemos no conlleva una prohibición absoluta de la retroactividad. Pensamos que la potestad del SII para dejar sin efecto sus propios actos y corregir con efecto retroactivo la determinación de un tributo cuando ello es necesario producto de un incumplimiento de deberes legales del contribuyente. Un ejemplo de aquel caso es el contribuyente que presentó una declaración errónea o in-

⁵⁸ ASTE 2018, 576.

⁵⁹ CORDERO 2015, 280; BERMÚDEZ 2014, 161.

⁶⁰ VALDIVIA 2018, 198.

⁶¹ CLARO SOLAR 2013, 65; ALESSANDRI et al. 2005, 225.

⁶² Digesto 1.3.24.

⁶³ *Bodegas San Francisco limitada con Servicio de Impuestos Internos XIV DR Stgo. Poniente* (2023); *Magasich Airola con Servicio de Impuestos Interno* (2017), considerando 10° y 11°. Ver también *Díaz Mena con SII DR Valparaíso* (2018), considerando 6° sentencia de casación y 1° de la sentencia de reemplazo. Ver *Club Deportivo Atlético Comercio con SII VII DR Talca* (2017), confirmada por *Club Deportivo Atlético Comercio con SII* (2019). Recientemente, *Bodegas San Francisco limitada con Servicio de Impuestos Internos XIV DR Stgo. Poniente* (2023), considerando 4°.

⁶⁴ Artículo 26 y 8° bis, Código Tributario;

⁶⁵ Artículo 3°, Código Tributario.

⁶⁶ Artículo 4°, Código Tributario.

⁶⁷ Ley N° 19.880 de 2003. Artículo 51 y 52.

⁶⁸ MASSONE 2016a, 885.

completa y luego el SII, sobre la base de antecedentes fidedignos, corrige la primigenia determinación del tributo.

Pero creemos que ello es distinto del caso de una tasación que busca sustituir con efecto retroactivo a otra anterior emitida en forma válida, en una situación donde el contribuyente no ha incumplido deberes legales propios. Para solucionar ese caso, advertimos que el legislador no ha derogado en forma expresa el artículo 13 de la LIT ni tampoco los tribunales han sostenido que deba entenderse como tácitamente derogado.

Por ello, el intérprete debe dar al artículo 13 de la LIT un lugar en armonía con otras normas aplicables, como son los artículos 3° y 26 del Código Tributario y el artículo 52 de la Ley 19.880⁶⁹. Por ello, una respuesta al problema de la aplicación retroactiva del impuesto territorial debiese preferir la interpretación que integre de modo armónico las notas de la LIT, del Código Tributario y de la Ley 19.880. Considerando esto, la respuesta al problema objeto de este trabajo que daremos en la tercera sección considerará que el artículo 13 de la LIT, estando vigente, debe ser interpretado en armonía con las otras reglas igualmente vigentes que restringen la retroactividad en general y del acto administrativo.

2. Naturaleza jurídica de la tasación: ¿declarativa o constitutiva?

La retroactividad de la nueva tasación puede encontrar sustento en la naturaleza declarativa de la tasación o retasación de un inmueble. Todo acto declarativo retrotrae sus efectos al momento en que ocurrió la situación declarada. En consecuencia, si la retasación envuelve la declaración de haberse producido un cambio de circunstancias en el bien tasado, sería válido sostener que ella opera con efecto retroactivo desde dicho momento. Por lo tanto, el artículo 13 de la LIT no sería una verdadera excepción al principio de irretroactividad consagrado en el Código Tributario y en la Ley 19.880, pues la tasación o retasación solo constituye una declaración de cuál es la carga asignada al contribuyente por la ley vigente.

A este argumento se le pueden formular dos objeciones. La primera objeción es que la naturaleza declarativa de un acto no excluye el carácter constitutivo de sus efectos legales. Entender que la tasación solo tiene un efecto declarativo y no constitutivo, requiere asumir

que el tributo se devenga en favor del Fisco *ex lege* sin la mediación del acto de tasación. No obstante, la realidad es que el acto de tasación es un acto administrativo que completa la regulación de la LIT y la aplica al caso particular, determinándose la base imponible en este acto.

Decir que la tasación vigente puede ser modificada con efecto retroactivo equivale a señalar que el acto administrativo de tasación primigenio caduca de pleno derecho por los cambios de circunstancias que afecten al predio o que el impuesto se devenga con total independencia de la tasación vigente, la que tendría solo una función informativa. Por ejemplo, por existir nuevas construcciones, urbanizaciones cercanas o por la simple plusvalía. Estos cambios gatillarían el deber de formular una nueva tasación y, en concepto del SII, el deber de información general haría que el contribuyente esté por definición de mala fe por no informar el cambio de circunstancias.

No obstante, la tasación no caduca de pleno derecho por cambios de circunstancias ni tampoco tiene un rol meramente informativo. La tasación determina un aspecto esencial del tributo que es su base imponible. En palabras de Baraona, una obligación existe verdaderamente "cuando su finalidad pueda ser determinada a partir de los datos que arroje la información radicada en su objeto y que no precise, como algo esencial... de mayores precisiones"⁷⁰. De ahí que, si la obligación legal no cumple con este requisito, será inexistente.

La tasación le da existencia jurídica al impuesto territorial. El impuesto se devenga conforme con la tasación vigente que sea válida. Mientras no opere su extinción, seguirá produciendo efectos conforme con el artículo 3° de la Ley 19.880. Ello cambiaría si la tasación es revocada, invalidada. También cuando es reemplazada por otra en ejercicio de la potestad prevista en el artículo 13 de la LIT. En este último caso, la tasación tiene un efecto declarativo (pues reconoce la ocurrencia del hecho que autoriza la modificación, de los cuales unos son primigenios a la tasación que se reemplaza y otros sobrevinientes) y un efecto constitutivo (pues modifica la carga tributaria del contribuyente a partir de su vigencia).

Se trata de dos efectos conceptualmente distintos. La actividad administrativa que consiste en declarar la existencia de un hecho que incide en la determinación de la base im-

⁶⁹ SALAZAR 2017, 11-15.

⁷⁰ BARAONA 1997, 518.

ponible del impuesto territorial no debe ser confundida con la obligación jurídica que nace para el contribuyente en virtud de ese acto. Al mismo tiempo que el acto puede declarar que, por ejemplo, existió hace cinco años un hecho que justifica un cambio, la obligación puede nacer desde la fecha de entrada en vigencia del acto (*ex nunc*).

En concreto, la obligación del impuesto territorial solo existe verdaderamente una vez que ha sido fijada por la autoridad tributaria. Antes de ello podemos decir que la normativa se encuentra incompleta. Por tanto, el carácter retroactivo de la declaración de ocurrencia de un hecho que admite modificación del gravamen no obsta a que la obligación a la que da sustento opere con efecto *ex nunc* a partir de su nacimiento producto de la fijación de la autoridad.

Uno podría señalar que la distinción entre la declaración del hecho y el nacimiento de la obligación es inútil porque el artículo 13 de la LIT impone de modo reglado la retroactividad en las situaciones que indica, de manera que la obligación queda determinada con efecto *ex tunc*, es decir, desde la ocurrencia del hecho que motiva el cambio. Sin embargo, en el apartado anterior, ya descartamos esa posibilidad. Desde una mirada global del contexto normativo tributario y administrativo, argumentamos que se debe restringir la retroactividad cuando no se verifica un incumplimiento de los deberes legales del contribuyente. Siguiendo esa línea, tampoco la naturaleza declarativa de la tasación impone de modo necesario la retroactividad pues, como decíamos, es posible distinguir la declaración de un hecho y la obligación, la cual se puede imponer desde la fecha del hecho (*ex tunc*) o solo con efecto desde la entrada en vigencia de la nueva tasación (*ex nunc*).

Considerando esto, para aplicar en forma correcta el artículo 13 de la LIT, hay que preguntarse en qué situaciones el sistema jurídico en su conjunto permite retrotraer a hechos pasados los efectos constitutivos del acto administrativo de tasación. Para responder dicha pregunta, será necesario considerar el conjunto normativo que regula el principio de irretroactividad tributaria y de los actos administrativos que se mencionó en el apartado anterior, y el hecho de que la obligación legal-tributaria contenida en la LIT solo está completa una vez que está vigente la respectiva tasación.

3. Deber general de información del contribuyente

El SII también ha fundado la retroactividad de sus retasaciones en el incumplimiento del deber del contribuyente de informar cualquier cambio de circunstancia del bien, lo que sería manifestación de mala fe tributaria objetiva según un sector de la jurisprudencia⁷¹. Por ejemplo, la Corte de Apelaciones de Santiago declaró recientemente que el contribuyente que omite informar por propia iniciativa del cambio de circunstancia de su bien infringe el deber de buena fe en la relación legal tributaria, deducible del artículo 1546 del Código Civil, de colaborar lealmente con la autoridad fiscalizadora "...informando oportunamente a aquella todas las circunstancias que modifiquen o alteren la serie en que cabe calificarlo, y que inciden en el avalúo de inmuebles y el pago del impuesto territorial"⁷².

Sin embargo, sostenemos que semejante deber genérico de información no está contenido en la LIT. Más bien, establece el deber del SII de mantener al día las tasaciones y de recabar la información que las municipalidades, notarios y conservadores de bienes raíces tienen el deber de entregar. Y respecto de los propietarios-contribuyentes solo se establece un deber específico de responder requerimientos de información del SII⁷³.

Podría insistirse en que, por medio de una circular, el SII podría interpretar de modo general la normativa con el fin de dejar establecido un deber general del contribuyente de informar los cambios de circunstancias del predio o los posibles defectos en la tasación vigente. De ese modo, se crearía una suerte de "requerimiento general" de entregar información. Esto sería concordante con los deberes de buena fe objetiva del contribuyente, su deber de colaboración en materia tributaria y los artículos 33 y 33 bis del Código Tributario. Sin embargo, al planteamiento descrito se le pueden formular tres objeciones.

Primero, como se dijo, el impuesto territorial es determinado por el SII y no es de

⁷¹ *Andrés González Martín y cia. con SII Región de los Ríos con* (2016), considerando 19°, confirmada por *Andrés González Martín y Cia. con SII XVII Direc. Regional Valdivia* (2016); *María Antonieta Gil Muñoz y Cia con SII Región de los Ríos* (2016), considerando 18°, confirmada por *María Antonieta Gil Muñoz y Cia con SII Región de los Ríos* (2016).

⁷² *Bodegas San Francisco limitada con Servicio de Impuestos Internos XIV DR Stgo. Poniente* (2023), considerando 13°.

⁷³ Ley N° 17.235, de 1998. Artículo 16.

aquellos sujetos a declaración. Entender que el SII puede crear administrativamente un deber general de entregar información haría que el sujeto encargado de determinar el tributo sea el contribuyente, como ocurre con el impuesto a la renta. Sin embargo, desde el punto de vista de la legalidad, pensamos que no resulta válido que el SII cambie por la vía administrativa la naturaleza jurídica del tributo por uno de declaración cuando la ley establece que la base imponible es determinada por la autoridad. Quien tiene el deber jurídico de mantener al día los avalúos es el SII, no el contribuyente.

Segundo, entender que el artículo 16 contiene un deber general de información del contribuyente implicaría, a su vez, que este tiene un deber permanente de monitorear el estado y valor del predio. No concuerda esto con la idea de que los requerimientos de información no le pueden significar costos al contribuyente. Sí concuerda, en cambio, con la idea de que el deber de información solo opera a solicitud del SII, quien tiene el deber de facilitar el cumplimiento evitando que se generen dichos costos.

Tercero, la existencia de un deber general de pagar el impuesto territorial no debe ser confundido con los deberes legales que son de la naturaleza de un cuerpo legal. Es decir, se puede cumplir de buena fe con el impuesto territorial, pero confiando en que será el SII quien determinará la base imponible de modo correcto. Un deber general de entregar información requeriría, en este caso, escrituración y que sea interpretado de modo estricto.

Por otro lado, de concluirse la existencia de un deber genérico y anticipado del contribuyente acerca de los cambios de su inmueble, se producirían dos consecuencias imprevistas e indeseables para el legislador: nunca sería necesario distinguir entre buena y mala fe del contribuyente, pues siempre estaría de mala fe, y el deber de mantener al día los roles de avalúo perdería parcialmente su sentido, pues podría cobrar con la retroactividad máxima de tres años en todas las hipótesis.

Se puede concluir con lo anterior, que la LIT no contempla un deber general de información del contribuyente. Más bien, es el SII quien debe, en virtud de sus poderes de fiscalización, determinar el tributo. Con todo, esto no significa que el contribuyente no tenga deberes en el contexto de la aplicación de este tributo. Sí existen deberes del contribuyente, pero no tienen la extensión de un deber gene-

ral y coexisten con las potestades fiscalizadas del SII. Esto servirá, en la próxima sección, para determinar cuándo el contribuyente se encuentra de buena o mala fe.

III. Deberes de fiscalización y retroactividad en la LIT: una propuesta

1. Aplicación de la Ley N° 19.880 y del Código Tributario

La existencia de errores, cambios de circunstancias o la pérdida de exenciones pueden producir que el contribuyente no pague por concepto de impuesto territorial lo que debiese corresponder de aplicarse en forma correcta la ley. Dentro del marco que produce ese supuesto se puede comprender la retroactividad regulada en el artículo 13 de la LIT. Sin embargo, como argumentamos, la LIT no es una norma aislada, sino que debe entenderse y aplicarse teniendo en cuenta el ecosistema normativo tributario y del acto administrativo.

Comenzaremos analizando el rol de la Ley N° 19.880 sobre procedimiento administrativo. La actividad del SII podemos entenderla como una de servicio público a cargo de una Administración titular de potestades públicas⁷⁴. Consecuencialmente, le resultan aplicables las normas sobre procedimiento administrativo que son más recientes que la LIT y que tienen reglas expresas sobre vigencia y retroactividad de los actos administrativos. Con ello, surge la pregunta de cómo rige la Ley 19.880 en materia de impuesto territorial: ¿produjo esta ley una derogación tácita de las normas sobre efectos temporales de las tasaciones o solo tiene una vigencia supletoria?⁷⁵ Esta pregunta responderemos a continuación.

Las normas que regulan la vigencia temporal del acto administrativo en la Ley 19.880 son los artículos 3°, 51 y 52. El primero de ellos establece la presunción de legalidad del acto administrativo desde su entrada en vigencia y su ejecutividad inmediata⁷⁶. El segundo establece que su entrada en vigencia se produce desde su notificación o publicación. El tercero señala que el acto administrativo “no tendrán efecto retroactivo, salvo cuando produzcan consecuencias favorables para los interesados y no lesionen derechos de terceros”.

En distintos contextos, se ha presentado el problema de si las normas de la Ley 19.880

⁷⁴ MASSONE 2016a, 57-59.

⁷⁵ VERGARA 2005.

⁷⁶ CORDERO 2023, 548-550.

derogan en forma tácita las reglas especiales que regulan determinados procedimientos o actos administrativos. De acuerdo con el artículo 52 del Código Civil, la derogación tácita opera cuando las nuevas disposiciones son inconciliables con las de la ley anterior. En materia administrativa esto presenta una dificultad importante, pues las normas administrativas especiales (como sería la de retroactividad del artículo 13 de la LIT) siempre pueden conciliarse con una ley general como es la Ley N° 19.880 por la vía del principio de especialidad.

Sin embargo, se podría argumentar que el artículo 52 de la Ley N° 19.880 constituye una base esencial del procedimiento administrativo obligatorio en todos los sectores, incluido el tributario⁷⁷. Así, el artículo 13 quedaría parcialmente derogado en forma tácita. No obstante, esta solución dejaría el SII desprovisto de la potestad de dar efecto retroactivo en la tasación. Ello produciría resultados indeseables en aquellas situaciones en que una tasación es defectuosa o está desactualizada como consecuencia de una conducta antijurídica del contribuyente.

Por estas razones, estamos de acuerdo con la posición de la Corte Suprema que deja subsistente el artículo 13 de la LIT de cara a la Ley N° 19.880, pero aplica los artículos 26 del Código Tributario y 52 de la Ley N° 19.880 en forma supletoria para resolver el caso del contribuyente de buena fe que se ve alcanzado por una tasación aplicada con efecto retroactivo. Se podría estar en desacuerdo con esta posición señalando que la existencia de una norma expresa (como es el artículo 13 de la LIT) excluye la supletoriedad de cuerpos legales más generales como el Código Tributario y la Ley N° 19.880.

No obstante, ello no tiene en cuenta los posibles grados de supletoriedad que pueden existir. Opera aquí una supletoriedad de segundo grado y de tercer grado. De segundo grado, pues la LIT no distingue entre el contribuyente de buena o mala fe, de manera que el artículo 26 del Código Tributario puede integrar ese vacío. De tercer grado, porque la irretroactividad del artículo 52 de la Ley 19.880 es una base que puede servir para interpretar las normas de la LIT⁷⁸.

Por lo tanto, pensamos que la retroactividad del artículo 13 de la LIT debe ser aplicada

en forma restrictiva (considerando el artículo 52 de la Ley N° 19.880) y distinguiendo la buena o mala fe del contribuyente (artículo 26 del Código Tributario). Esta última norma protege al contribuyente que paga el tributo depositando su confianza en la tasación vigente. Interpretamos el citado artículo como una hipótesis de protección de la confianza⁷⁹. No es la buena fe entendida de un modo subjetivo que conduce el problema a la pregunta de si el contribuyente conoce o no el impuesto que realmente debe pagar su predio, pues quien tiene el deber jurídico de determinar el valor del predio es el SII. Tampoco una buena fe objetiva que nos conduce a derivar del deber general de pagar impuestos un deber general de entregar información no contenido en la LIT.

El enfoque correcto es el que se puede lograr desde la idea de protección de la confianza, por el cual el contribuyente pierde la buena fe cuando concurre a la formación del vicio por incumplimiento de un deber propio⁸⁰. En ese sentido, la tasación es un acto administrativo que contiene una interpretación de las normas de la LIT que sirven para determinar el valor fiscal del predio y mientras esté vigente el contribuyente puede pagar de buena fe el tributo confiando en el valor determinado y la calificación jurídica realizada⁸¹.

Según lo expuesto, una tasación o retasación del impuesto territorial sólo podría operar con efecto retroactivo cuando el tiempo transcurrido entre el cambio de circunstancia del bien y el acto de retasación obedece a un incumplimiento normativo imputable al deudor. Fuera de estas hipótesis, la retasación no podría operar con efecto retroactivo *in peius* respecto de un contribuyente de que ha pagado el tributo depositando su confianza en la tasación vigente, por aplicación de los mandatos legales de irretroactividad contenidos en la legislación tributaria y de procedimientos administrativos.

2. Vigencia temporal de las tasaciones

La entrada en vigencia de la tasación es regulada por los artículos 3° y 51 de la Ley N° 19.880. Esta se produce desde que el acto recibe la debida publicidad, regulada en la LIT⁸². Desde ese momento, el acto goza de una presunción de legalidad, imperio y exigibilidad, salvo que medie una orden de sus-

⁷⁷ VERGARA 2005, 47.

⁷⁸ CORDERO 2015, 355-357.

⁷⁹ PHILLIPS 2018, 58.

⁸⁰ PHILLIPS 2018, 48-50.

⁸¹ PHILLIPS 2018, 51-52.

⁸² Ley N° 17.235 de 1998. Artículos 5° y 6°.

pensión administrativa o judicial⁸³. De acuerdo con la doctrina, el acto administrativo cesa de estar vigente por el agotamiento de su contenido, cumplimiento del plazo, caducidad, extinción por la autoridad administrativa o por decisión judicial⁸⁴.

En la LIT no se contemplan causales expresas de caducidad de la tasación ni un plazo específico de vigencia, de modo que esas causales no tienen sustento legal para operar. El agotamiento del contenido del acto podría operar en caso de destrucción del predio (demolición de un edificio de departamentos o una inundación permanente, por ejemplo), aunque tampoco sin respaldo legal. Lo que sí prevé la LIT es la modificación de la tasación por decisión de la autoridad administrativa y las normas generales tributarias por decisión judicial.

Como se ha señalado, las causales de modificación de la tasación están reguladas en los artículos 10, 11 y 12 de la LIT. La legislación habla solo de "modificación", sin distinguir el supuesto subyacente a cada una. Para hacer una distinción, es útil acudir a las categorías de la Ley 19.880: la invalidación del artículo 53 y la revocación del artículo 61.

Hay causales de modificación que responden a la lógica de una aclaración o invalidación del acto administrativo de tasación, institución regulada en los artículos 62 y 53 de la Ley N° 19.880, respectivamente. Tienen en común estas causales el ser defectos o vicios que ocurren en el origen del acto administrativo de tasación, de manera que el acto que rectifica el error o la invalidación se entiende que tiene efecto retroactivo, ya sea porque el acto corrector se entiende incorporado al primigenio o porque se restablece la legalidad con efecto retroactivo⁸⁵. Se trata de los errores de transcripción, copia, cálculo, clasificación y omisión de bienes mencionados en la LIT⁸⁶.

Otras causales responden más bien a la lógica de una revocación. Un cambio de circunstancias hace conveniente modificar una tasación que, en su origen, fue conforme a derecho. Como argumentamos, una tasación ya practicada en forma válida por el ente fiscal no deviene en antijurídica por los cambios de circunstancias en el predio, pues la LIT no

contempla causales de caducidad de pleno derecho. Sin un acto administrativo expreso del SII que interrumpa la ejecutividad de la tasación vigente, el contribuyente puede seguir confiando en ella al pagar el tributo y estará de buena fe mientras no sea modificada en forma expresa o el contribuyente infrinja sus deberes de información⁸⁷. Tal sería el caso del cambio de destinación, existencia de sinistros, nuevas construcciones, alteración de la potencialidad, demoliciones, nuevas obras de urbanización y divisiones o fusiones⁸⁸.

Desde el punto de vista de la Ley 19.880, el contribuyente no tiene un derecho adquirido a mantener la tasación practicada: esta puede ser modificada. Pero eso no es lo mismo que afirmar que pueda tener efecto retroactivo. El artículo 52 de la Ley N° 19.880 y las normas generales tributarias prohíben la retroactividad *in peius*. Por ello, la retroactividad del artículo 13 de la LIT debe ser mirada en el contexto del artículo 52 y del artículo 26 del Código Tributario. Por otro lado, el caso es distinto de aquellos donde la causal subyacente a la modificación es la existencia de una antijuridicidad en la tasación primigenia. Se trata de una tasación válida que está vigente y produce efectos hasta su modificación por un acto administrativo expreso.

Una última causal que es preciso analizar es la que se refiere en el error u omisión en el otorgamiento de exenciones⁸⁹. Una tasación puede contener un error u omisión relativo a exenciones coetáneo a su dictación, lo que produciría una antijuridicidad de la tasación y el acto que la reemplace sería uno de restablecimiento de la legalidad. Pero también el derecho a la exención puede ganarse o perderse por un cambio de circunstancias del predio, cuando pasa o deja de cumplir de hecho a cumplir con los requisitos para una exención; o cuando opera un cambio legislativo que crea o deroga una exención. En este último caso, habrá que estarse a la regulación de la respectiva exención para saber cuál es su vigencia temporal y, por tanto, el impuesto a pagar.

Las distinciones realizadas muestran que cada causal de modificación puede tener tres distintas lógicas subyacentes. Servirá esto en el próximo apartado para determinar la operatividad y alcance de los deberes legales del SII y del contribuyente en la aplicación, fisca-

⁸³ Ley N° 19.880 de 2003. Artículo 3°.

⁸⁴ VALDIVIA 2018, 198-201.

⁸⁵ Sobre la retroactividad de la aclaración, ver ARANCIBIA 2020, 262 y LEPPE 2010, 271-275.

⁸⁶ Ley N° 17.235, de 1998. Artículo 10°, letras a), b), c) y f), y 13, inciso 2°.

⁸⁷ PHILLIPS 2018, 37 y 44.

⁸⁸ Ley N° 17.235, de 1998. Artículos 10, letras d) y e), 11 y 12.

⁸⁹ Ley N° 17.235, de 1998. Artículo 10, letra g).

lización y pago del impuesto territorial; lo que a su vez permitirá determinar la situación de buena o mala fe del contribuyente.

3. Deberes de fiscalización y buena fe tributaria

Resta por resolver cuándo está de buena o mala fe el contribuyente en las distintas hipótesis, para efectos de restringir la retroactividad del artículo 13 de la LIT aplicando el 26 del Código Tributario. Tal norma ha sido interpretada como una manifestación del principio de protección de la confianza propio del derecho administrativo, en el sentido de que el contribuyente que se haya ajustado a una determinada interpretación de la ley tributaria sustentada por la autoridad merece una protección consistente en la restricción de efecto retroactivo de un cambio de criterio⁹⁰. Considerando esto, para decidir cuándo está de buena o mala fe el contribuyente, analizaremos si existe una legítima confianza teniendo en cuenta la extensión de los deberes de fiscalización del SII y los de entregar información del contribuyente.

El artículo 3° de la LIT establece el deber general del SII de evaluar cada cuatro años los bienes raíces sujetos al tributo. En forma adicional, el artículo 16 del mismo cuerpo legal establece el deber de la autoridad de mantener al día los roles de avalúo por medio de la información que suministren notarios y conservadores de bienes raíces, municipalidades y los particulares. Las normas citadas muestran que el sistema que establece la LIT es uno en que la determinación de la base imponible es de cargo de la autoridad y no del contribuyente.

Ya argumentamos que el artículo 16 N° 3 de la LIT no puede ser interpretado o aplicado como un deber general de entregar información del contribuyente, pues eso implicaría invertir la regla general de la LIT y convertir el impuesto territorial en uno de declaración y pago. No impide lo anterior que se entienda que el particular tenga un deber específico de entregar información previo requerimiento del SII. Por otro lado, el artículo 28 establece el deber del contribuyente de facilitar la "visita y mensura de los inmuebles" y a proporcionar la información que el SII solicite.

La LIT establece un deber general de fiscalización y aplicación del tributo por parte

del SII; y un deber del contribuyente de facilitar la inspección del inmueble y proporcionar la información que le solicite la autoridad. Mientras el contribuyente dé cumplimiento a sus deberes legales, puede depositar su confianza en la tasación vigente para efectos del pago del impuesto. Tal cuadro atrae la protección del artículo 26 del Código Tributario. Por tanto, dependiendo de la infracción que subyazca al error o falta de actualización de una tasación podremos afirmar que el contribuyente está de buena o mala fe y, en consecuencia, determinar si procede o no el cobro retroactivo.

Cuando la tasación es modificada por existir una antijuridicidad en su origen (errores u omisiones) es preciso preguntarse por el origen del error u omisión. Si el error u omisión es imputable al contribuyente por haber impedido la inspección, haber ocultado o suministrado información errónea, hay que considerar que se encuentra de mala fe y que el tributo puede ser cobrado con el máximo de retroactividad de tres años. Pero si el error u omisión es imputable al SII por malos cálculos, mensura o por una incorrecta aplicación de la normativa, debe considerarse que el contribuyente está de buena fe y el impuesto solo podría ser cobrado con efecto *ex nunc* por aplicación del artículo 26 del Código Tributario, pues el contribuyente podía confiar en que la tasación vigente es correcta.

La tasación también puede ser modificada por un cambio de circunstancias. En tal situación, hay que preguntarse si la falta de actualización de la tasación le es imputable a una infracción normativa cometida por el SII o por el contribuyente. Estaría de mala fe el contribuyente que impide la fiscalización del SII (con un ocultamiento de bienes, por ejemplo), omite suministrar información o entrega información defectuosa. Pero estaría de buena fe si la falta de actualización se debe al simple retardo del SII de mantener el rol de avalúos al día por falta de cumplimiento de sus deberes de fiscalización.

Por ejemplo, en el caso de una nueva construcción, el contribuyente tiene el deber de solicitar los permisos a la respectiva municipalidad y el SII recabar de ahí la información para mantener el rol de avalúos actualizado. Si el SII retrasa emitir una nueva tasación, no puede fundar el cobro retroactivo en que el particular sabía que debía pagar más, pues él no ha incurrido en ninguna infracción normativa. En tal caso, solo puede modificar la tasación con efecto *ex nunc*.

⁹⁰ PHILLIPS 2018, 58. Para la protección de la confianza como principio del derecho administrativo, ver BERMÚDEZ 2016, 223-238; CORDERO 2015, 109-113.

No estaría de buena fe tal contribuyente si el SII le solicita información para mantener actualizado el rol y este no la suministra o lo hace de modo defectuoso. En ausencia de un requerimiento preciso de información acerca del inmueble por parte del SII, la retasación retroactiva no podría estar fundada en una omisión informativa genérica del contribuyente porque la ley no contempla ese deber. Si el contribuyente no ha sido requerido para informar, el tiempo transcurrido entre el cambio de circunstancia del bien y el acto administrativo de retasación sólo sería imputable al atraso del servicio en ejercer sus potestades de fiscalización⁹¹, razón por la cual la retasación no podría ser retroactiva *in peius*.

De lo anterior se desprende que el deber de fiscalizar el hecho gravado, que da sustento jurídico a la irretroactividad de la retasación, se entiende cumplido una vez formulado el requerimiento específico de información sobre el bien tasado al contribuyente. A partir aquel momento, el particular tiene el deber de informar sobre la situación del bien, de forma tal que la retasación podría operar con efecto retroactivo al instante en que se produjo la pérdida de su buena fe por incumplimiento de aquel deber.

Concuera lo anterior con la posición del Tribunal Constitucional en el sentido de que el aumento de un gravamen por razones de lentitud o tardanza de la Administración en exigirlo sería inconstitucional, pues introduciría una desigualdad ante la ley entre el deudor verdaderamente moroso y el diligente que padece la inacción del acreedor⁹². El cobro retroactivo existiendo buena fe del contribuyente podría constituir, en términos constitucionales, un tributo manifiestamente injusto o arbitrario⁹³.

Podría argumentarse que la tasación no es un acto de "interpretación" que atraiga la protección del artículo 26 del Código Tributario, porque se limita a determinar la base imponible consistente en el valor del bien raíz y no a determinar el sentido y alcance de las normas tributarias. Sin embargo, esta idea

puede ser descartada. Las tasaciones dictadas en aplicación de la LIT sí tienen contenido interpretativo, como muchos actos de aplicación⁹⁴. Las tasaciones deben interpretar las normas de la LIT para determinar el valor del bien raíz, como las que determinan la serie y establecen los distintos supuestos de hecho (artículo 1º, LIT), deben interpretar si concurre una exención (artículo 2º, LIT), debe determinar la tasa (artículo 3º), debe valorar los hechos para ponderar si procede una modificación (artículo 10, 11 y 12, LIT), y en general todas las normas de la LIT que inciden en la determinación del tributo deben ser interpretadas en cada tasación⁹⁵.

Para terminar, se puede abordar de modo particular el caso de las exenciones. Estas suelen tener su regulación propia. Por lo anterior, no son inmediatamente encuadrables en las hipótesis de modificación previstas en la LIT. Hay un error u omisión en el otorgamiento de una exención que es coetáneo a la tasación, habría que estarse a lo dicho para las hipótesis de invalidación o anulación de una tasación. Sin embargo, frente a un cambio de circunstancias esto puede variar. La ley que consagra una exención podría contemplar causales de caducidad para el caso en que el contribuyente incumpla alguna condición o deje de cumplir el supuesto de hecho habilitante. En tal caso, como se dijo, habría que analizar si el error o falta de actualización de la tasación se debe a un incumplimiento del contribuyente (teniendo en cuenta la estructura de derechos y deberes que hay en la legislación especial de la exención) o al incumplimiento de los deberes de fiscalización del SII.

Conclusiones

1. La retroactividad prevista en el artículo 13 de la LIT debe ser entendida a la luz de las normas sobre irretroactividad contenidas en la Ley N° 19.880 y el Código Tributario. Sin que la norma deba entenderse como derogada tácitamente, la retroactividad de la LIT debe ser entendida como excepcional y dirigida a situaciones en que el contribuyente está de mala fe, es decir, que ha incurrido en un incumplimiento normativo relacionado con la determinación y cobro del impuesto territorial.

⁹¹ *Andrés González Martín y Cía. con SII Región de los Ríos con (2016)*, considerando 19º, confirmada por *Andrés González Martín y Cía. con SII XVII Direc. Regional Valdivia (2016)*; *María Antonieta Gil Muñoz y Cía con SII Región de los Ríos (2016)*, considerando 18º, confirmada por *María Antonieta Gil Muñoz y Cía con SII Región de los Ríos (2016)*.

⁹² Requerimiento de inaplicabilidad por inconstitucionalidad respecto del artículo 53, inciso tercero, del Código Tributario Tribunal Constitucional, 6 de marzo de 2019.

⁹³ Constitución Política de la República. Artículo 19 N° 20.

⁹⁴ PHILLIPS 2018, 51.

⁹⁵ Desde la filosofía del derecho se puede decir que la comprensión, interpretación y aplicación de la ley forman parte de un mismo movimiento hermenéutico. Al respecto, ver GADAMER 2003, 401.

2. Una tasación fiscal es, por regla general, un acto declarativo de efectos constitutivos. El reconocimiento de un cambio en la situación de hecho de un inmueble no necesariamente obliga a que el tributo sea cobrado también retroactivamente, pues el artículo 26 del Código Tributario impide modificar la tasación en forma retroactiva respecto del contribuyente que se ajustó de buena fe a la antigua tasación. De ese modo, la tasación siempre puede cambiar con efecto *ex nunc*, pero solo podrá tener efecto *ex tunc* respecto del contribuyente de mala fe.

3. Para determinar si un contribuyente está de buena o mala fe es preciso considerar la estructura de deberes de fiscalización e información contenidos en la LIT. Si el error o falta de actualización de una tasación proviene de una omisión en el ejercicio de las potestades de fiscalización del SII, luego el contribuyente puede confiar en la tasación vigente y estará de buena fe para efectos de limitar la retroactividad prevista en el artículo 13 de la LIT. Pero si el error o falta de actualización obedece a un incumplimiento de los deberes del contribuyente de entregar información, deberá considerarse que está de mala fe y la nueva tasación deberá regir en forma retroactiva.

4. El SII debiese considerar modificar su política de determinación y vigencia de las tasaciones fiscales, teniendo en cuenta que por regla general debiesen tener solo efecto prospectivo. La retroactividad estaría reservada para aquellas situaciones en que el contribuyente incurre en algún incumplimiento normativo.

Bibliografía citada

- ALESSANDRI, SOMARRIVA y VODANOVIC (2005). *Tratado de derecho civil: partes preliminar y general*. Tomo I. 7ª edición. Editorial Jurídica de Chile.
- ARANCIBIA MATTAR, Jaime (2020). La potestad de aclaración de los actos administrativos. En Bronfman, Cancela, Martínez y Peredo [editores]. *Política, derecho y constitución*. Estudios en homenaje al profesor Antonio Carlos Pereira Menaut. Tirant lo Blanch.
- ASTE MEJÍAS, Christian (2018). *Los otros impuestos en la legislación chilena. IVA, impuesto sobre herencias y donaciones, impuesto de timbres y estampillas e impuesto territorial*. Legal Publishing Chile.
- BARAONA GONZÁLEZ, Jorge (1997). La exigibilidad de las obligaciones: noción y principales presupuestos. *Revista Chilena de Derecho*, 24 (3), 503-523.
- BERMÚDEZ SOTO, Jorge (2016). El principio de protección de la confianza legítima como fundamento y límites de la actuación de la Administración del Estado. En FERRADA BERMÚDEZ y URRUTIA [editores]. *Doctrina y enseñanza del derecho administrativo chileno: estudios en homenaje a Pedro Pierry Arrau (223-239)*. Ediciones Universitarias de Valparaíso.
- BERMÚDEZ SOTO, Jorge (2014). *Derecho administrativo general*. 3ª edición. Legal Publishing Chile.
- BARRIGA ALARCÓN, María Paz (2023). *Hacia una teoría general de la fiscalización. Dudas y problemas para iniciar el debate*. Editorial Hammurabi.
- CABRERA TORO, Marcela (2022). *Análisis de los ingresos municipales 2009-2021*. Repositorio.uchile. <https://repositorio.uchile.cl/handle/2250/191817>
- CLARO SOLAR, Luis (2013). *Explicaciones de derecho civil chileno y comparado. Tomo I. Editorial jurídica de Chile*. CORDERO QUINZÁCARA, Eduardo (2023). *Curso de derecho administrativo*. Editorial Libromar.
- CORDERO VEGA, Luis (2015). *Lecciones de derecho administrativo*. 2ª edición. Legal Publishing Chile.
- GADAMER, Hans-Georg (2003). *Verdad y método*. 10ª edición. Ediciones Sígueme
- GARCÍA DEL CORRAL, Ildelfonso (1889). *Cuerpo del Derecho Civil Romano*. Jaime Molinas, Editor.
- GONZÁLEZ ORRICO, Jaime (2013). Notas sobre la recaudación del impuesto territorial. *Revista de Actualidad Jurídica* (28), 443-471.
- JARA SCHENETTTLER, Jaime y MATURANA MIQUEL, Cristián (2009). Acta de fiscalización y debido procedimiento administrativo. *Revista de Derecho Administrativo* (3), 1-28.
- LEAL VÁSQUEZ, Brigitte (2015). *La potestad de inspección de la Administración del Estado*. Cuadernos del Tribunal Constitucional, N° 56.
- LEPPE GUZMÁN, Juan Pablo (2013). Efectos retroactivos del acto invalidatorio: interpretación administrativa y judicial (Corte Suprema). *Revista de derecho (Valdivia)*, 26(2), 271-275.
- MASBERNAT MUÑOZ, Patricio (2011). Potestades tributarias fiscalizadoras y principios constitucionales en dos sentencias recientes de tribunales superiores en España. *Ius et Praxis*, 17 N° 1, 321-330.
- MASSONE PARODI, Pedro (2016a). *Principios de derecho tributario. Tomo I*. Legal Publishing Chile.
- MASSONE PARODI, Pedro (2016b). *Principios de derecho tributario. Tomo III*. Legal Publishing Chile.
- MAGASICH-AIROLA, Álvaro Pablo y NAVARRO-SCHIAPPACASSE, María Pilar (2020). Modificaciones de la Ley 20.732, sobre rebaja del impuesto territorial correspondiente a propiedades de adultos mayores vulnerables económicamente. En María Pilar NAVARRO-SCHIAPPACASSE y Álvaro MAGASICH-AIROLA [coordinadores], *Reforma Tributaria 2020: Principales cambios* (357-383). Tirant lo Blanch.
- NAVARRO-SCHIAPPACASSE, María-Pilar y MAGASICH-AIROLA, Álvaro-Pablo (2023). Datos personales tributarios, vida privada y acceso a la información contenida en el catastro de bienes raíces: Una propuesta de solución a partir de los derechos del contribuyente. *Revista Chilena de Derecho y Tecnología*, 12, 1-34.
- OSORIO VARGAS, Cristóbal, y JARA VILLALOBOS, Camilo (2018). *Fiscalización y sanción administrativa ambiental*. Librotecnia.
- PHILLIPS LETELIER, Jaime (2018). El principio de protección de la confianza legítima en el artículo 26 del Código Tributario. *Ius et Praxis*, 24 (1), 19-68.
- ROJAS RETAMAL, Roberto (2001). El impuesto territorial. Cono Sur Ltda.

- SALAZAR PINTO, Gabriela (2017). *Los efectos de la retroactividad en la determinación del avalúo de bienes raíces*. Repositorio.uchile. <https://repositorio.uchile.cl/handle/2250/168001>.
- VALDIVIA OLIVARES, José Miguel (2018). *Manual de derecho administrativo*. Tirant lo Blanch.
- VERGARA BLANCO, Alejandro (2005). Eficacia derogatoria y supletoria de la Ley de Bases de los Procedimientos Administrativos. En: *Actas de las Segundas Jornadas de Derecho Administrativo* (pp. 31-47). Ediciones Universitarias de Valparaíso.
- VERGARA SOTO, Andrés (2020). Fundamentos constitucionales de la potestad fiscalizadora de la Administración del Estado. *Revista de Derecho Administrativo Económico*, N° 32, 145-165.

Normativa citada

- Circular N° 15 de 2017 [Servicio de Impuestos Internos]. Aplicación de la exención del 100% del impuesto territorial de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 99 de la ley general de urbanismo y construcciones, contenida en el DFL N° 458, de 1976, del ministerio de vivienda y urbanismo. 22 de febrero de 2017.
- Circular N° 17 de 2017 [Servicio de Impuestos Internos]. Norma aplicación de ajustes al avalúo de terreno a casos particulares de bienes raíces no agrícolas correspondientes a sitios no edificados, propiedades abandonadas y pozos lastreos ubicados en las áreas urbanas. 22 de febrero de 2017.
- Circular N° 28 de 2020 [Servicio de Impuestos Internos]. Imparte instrucciones sobre las modificaciones introducidas por la Ley N° 21.210, publicada el 24 de febrero de 2020, a la Ley N° 17.235, sobre Impuesto Territorial, en materia de sobretasa. 9 de abril de 2020.
- Circular N° 29 de 2010. Norma aplicación de rebajas al avalúo fiscal de bienes raíces destruidos o dañados gravemente por sismo y/o posterior maremoto del 27 de febrero de 2010. 15 de abril de 2010.
- Circular N° 31 de 2019 [Servicio de Impuestos Internos]. Imparte instrucciones sobretasa. 12 de julio de 2019.
- Circular N° 34 de 2017 [Servicio de Impuestos Internos]. Norma aplicación de rebajas de avalúo para propiedades destruidas o gravemente dañadas, ubicada en zona declarada de catástrofe. 16 de junio de 2017.
- Circular N° 42 de 2019 [Servicio de Impuestos Internos]. Imparte instrucciones transitorias situación de emergencia. 30 de octubre de 2019.
- Circular N° 48 de 2009. Establece procedimiento para que las municipalidades informen al servicio de impuestos internos respecto de los permisos de obra menor y/o edificación. 21 de agosto de 2009.
- Circular N° 6 de 2014. Norma aplicación de ajustes al avalúo de terreno a casos particulares de bienes raíces no agrícolas habitacionales, estacionamientos y bodegas acogidos a copropiedad inmobiliaria, sitios no edificados, propiedades abandonadas y pozos lastreos reevaluados. 30 de enero de 2014.
- Decreto Ley 830, Código Tributario. Decreto Ley N° 830. Diario Oficial, 31 de diciembre de 1974. D.O. No. 29.041.
- Constitución Política de la República de Chile. Diario Oficial, 22 de septiembre de 2005.
- Decreto Ley N° 3063. Establece normas, sobre rentas municipales. Diario Oficial, 20 de noviembre de 1996.
- Ley N° 17.235. Fija el texto refundido, sistematizado y coordinado de la ley sobre impuesto territorial sobre impuesto territorial. Diario Oficial, 16 de diciembre de 1998. D.O. No. 36.240.
- Ley N° 19.880 de 2003. E, establece bases de los procedimientos administrativos que rigen los actos de los órganos de la Administración del Estado. Diario Oficial, 299 de mayo de 2003. D.O. No. 37.570.

Jurisprudencia citada

- Andrés González Martín y Cia. con SII XVII Direc. Regional Valdivia (2016): Corte de Apelaciones de Valdivia, 3 de noviembre de 2016 (Rol N° 17-2016).
- Andrés González Martín y Cía con SII Región de los Ríos (2016): Tribunal Tributario y Aduanero Región de los Ríos, 13 de julio de 2016 (RIT GR-11-00010-2016).
- Baquedano Espinoza con Director Regional SII del Maule (2016): Corte de Apelaciones de Talca, 15 de febrero de 2016 (Rol N° 3532-2015).
- Bodegas San Francisco Limitada con Servicio de Impuestos Internos XIV DR Stgo. Poniente (2023): Corte de Apelaciones de Santiago, 27 de marzo de 2023 (Rol Tributario y Aduanero N° 244-2022).
- Carolina Landea Burchard y otros con Servicio de Impuestos Internos Dirección Regional de Valparaíso (2021): Tribunal Tributario y Aduanero Región de Valparaíso, 20 de diciembre de 2021 (RIT GR-14-00024-2020).
- Celedón González con Servicio de Impuestos Internos V DR de Valparaíso (2023): Tribunal Tributario y Aduanero de Valparaíso, 24 de julio de 2023 (AB-14-00056-2023).
- Celedón González con Servicio de Impuestos Internos V DR de Valparaíso (2023): Tribunal Tributario y Aduanero de Valparaíso, 24 de julio de 2023 (AB-14-00057-2023).
- Club Deportivo Atlético Comercio con SII (2019): Corte Suprema, 20 de diciembre de 2019 (Rol N° 40.212-2017). Segunda Sala. [Recurso de casación].
- Club Deportivo Atlético Comercio con SII VII DR Talca (2017): Corte de Apelaciones de Talca, 4 de agosto de 2017 (Rol tributario y aduanero N° 27-2016).
- Club Gimnástico Alemán de Temuco con Servicio de Impuestos Internos Dirección Regional de Temuco (2013): Tribunal Tributario y Aduanero Región de la Araucanía, 3 de julio de 2013 (RIT AB-08-00089-2012).
- Contreras González con Servicio de Impuestos Internos (2013): Tribunal Tributario y Aduanero Región de Arica y Parinacota, 30 de septiembre de 2013 (RIT AB-01-00007-2013).
- Contreras González con Servicio de Impuestos Internos (2014): Tribunal Especial de Alzada Región de Arica y Parinacota, 14 de enero de 2014 (RIT 3-2013).
- Cortes Jeffs con SII de San Antonio (2015): Corte de Apelaciones de Valparaíso, 3 de noviembre de 2015 (Rol N° 3572-2015).

- Cortes Jeffs con SII de San Antonio* (2016): Corte Suprema, 13 de enero de 2016 (Rol N° 27.185-2015). Tercera Sala. [Recurso de protección].
- Diaz Mena con SII DR Valparaíso* (2018): Corte Suprema, 26 de septiembre de 2018 (Rol N° 7965-2017). Segunda Sala. [Recurso de casación].
- Empresa Nacional de Telecomunicaciones S.A. con SII* (2004): Corte de Apelaciones de Concepción, 31 de marzo de 2004 (Rol N° 4394-2003).
- Estadio Israelita Maccabi Viña del Mar S.A. con Servicio de Impuestos Internos Director Regional de Valparaíso* (2016): Tribunal Tributario y Aduanero Región de Valparaíso, 18 de agosto de 2016 (RIT AB-14-00172-2014).
- Estadio Israelita Maccabi Viña del Mar S.A. con Servicio de Impuestos Internos Director Regional de Valparaíso* (2017): Tribunal Especial de Alzada Región de Valparaíso, 11 de enero de 2017 (Rol 7-2016).
- Fuentealba Macaya con DR VIII Servicio de Impuestos Internos* (2017): Corte Suprema, 8 de mayo de 2017 (Rol N° 15.487-2017). Tercera Sala. [Recurso de protección].
- Fuentealba Macaya con Director Regional VIII SII* (2017): Corte de Apelaciones de Concepción, 7 de abril de 2017 (Rol N° 223-2017).
- Inmobiliaria Frontera Country Club con Servicio de Impuestos Internos de Temuco* (2011): Tribunal Tributario y Aduanero Región de la Araucanía, 26 de octubre de 2011 (RIT AB-08-00010-2011).
- Inmobiliaria Socovesa Temuco S.A. con SII, Dirección Regional Octava Región* (2011): Corte Suprema, 18 de octubre de 2011 (Rol N° 9754-2011).
- Inmobiliaria Socovesa Temuco S.A. con SII, Dirección Regional Octava Región* (2011): Corte de Apelaciones de Concepción, 27 de septiembre de 2011 (Rol N° 874-2011).
- Inversiones Puerto Claro Ltda.* (2011): Corte Suprema, 29 de abril de 2011 (Rol N° 588-2011).
- Lira Ramírez con Servicio de Impuestos Internos V DR de Valparaíso* (2023): Tribunal Tributario y Aduanero de Valparaíso, 22 de agosto de 2023 (AB-14-00064-2023).
- Magasich Airola con Servicio de Impuestos Interno* (2017): Corte Suprema, 17 de diciembre de 2019 (Rol N° 38.638-2017). Segunda Sala. [Recurso de casación].
- Magasich Airola con Servicio de Impuestos Internos Director Regional de Valparaíso* (2017): Corte de Apelaciones de Valparaíso, 7 de agosto de 2017 (Rol tributario y aduanero N° 26-2017).
- Magasich Airola con Servicio de Impuestos Internos Dirección Regional de Valparaíso* (2017): Corte de Apelaciones de Valparaíso, 1 de febrero de 2017 (Rol tributario y aduanero N° 89-2016).
- María Antonieta Gil Muñoz y Cia con SII XVII Direc. Regional Valdivia* (2016): Corte de Apelaciones de Valdivia, 3 de noviembre de 2016 (Rol N° 18-2016).
- María Antonieta Gil Muñoz y Cia. con SII Región de los Ríos* (2016): Tribunal Tributario y Aduanero Región de los Ríos, 15 de julio de 2016 (RIT GR-11-00011-2016).
- Obispado de Valdivia con SII XVII Direc. Regional Valdivia* (2017): Corte de Apelaciones de Valdivia, 3 de noviembre de 2016 (Rol N° 17-2016).
- Obispado de Valdivia con SII Región de los Ríos* (2016): Tribunal Tributario y Aduanero Región de los Ríos, 17 de noviembre de 2016 (RIT GR-11-00021-2016).
- Pontificia Universidad Católica de Chile con Servicio de Impuestos Internos Director Regional de Santiago Oriente* (2015): Tribunal Tributario y Aduanero Región Metropolitana, 23 de febrero de 2015 (RIT GR-18-00613-2013).
- Pontificia Universidad Católica de Chile con Servicio de Impuestos Internos Dirección Regional de Santiago Oriente* (2015): Tribunal Tributario y Aduanero Región Metropolitana, 18 de febrero de 2015 (RIT GR-18-00624-2013).
- Pontificia Universidad Católica de Chile con Servicio de Impuestos Internos Dirección Regional de Santiago Oriente* (2015): Tribunal Tributario y Aduanero Región Metropolitana, 18 de febrero de 2015 (GR-18-00623-2013).
- Quiroz Fuenzalida con Servicio de Impuestos Internos* (2013): Tribunal Tributario y Aduanero, 28 de junio de 2013 (RIT AB-01-0032-2012).
- Quiroz Fuenzalida con Servicio de Impuestos Internos* (2013): Tribunal Especial de Alzada Región de Arica y Parinacota, 26 de julio de 2013, (Rol 1-2013).
- Ramon Prieto Tres Palacios con S.I.I* (2013): Corte Suprema, 1 de octubre de 2013 (Rol N° 734-2013). Segunda Sala. [Recurso de casación].
- Reyes García y otros con Servicio de Impuestos Internos V DR de Valparaíso* (2024): Tribunal Tributario y Aduanero de Valparaíso, 7 de febrero de 2024 (AB-14-00077-2023).
- Requerimiento de inaplicabilidad por inconstitucionalidad respecto del artículo 149, incisos segundo y final, del Código Tributario, 31 de marzo de 2022 (Rol 10.907-2021). Pleno [Inaplicabilidad por inconstitucionalidad].
- Requerimiento de inaplicabilidad por inconstitucionalidad respecto del artículo 53, inciso tercero, del Código Tributario Tribunal Constitucional, 6 de marzo de 2019 (Rol N° Rol 4170-17-INA). Pleno [Inaplicabilidad por inconstitucionalidad].
- Sáez Gutiérrez con SII Director Regional de Concepción* (2016): Tribunal Tributario y Aduanero Región del Bío-Bío, 7 de diciembre de 2016 (RIT AB-10-00005-2016).
- Servicio de Impuestos Internos, Oficio N° 1404, 19 de abril de 2010.
- Servicio de Impuestos Internos, Oficio N° 1781, 24 de agosto de 2020.
- Servicio de Impuestos Internos, Oficio N° 2284, 31 de octubre de 2018.
- Servicio de Impuestos Internos, Ordinario N° 2450, 29 de diciembre de 2010.
- Servicio de Impuestos Internos, Resolución exenta N° 114, 27 de noviembre de 2017.
- Servicio de Impuestos Internos, Resolución exenta N° 12, 24 de febrero de 2015.
- Servicio de Impuestos Internos, Resolución exenta N° 200, 31 de diciembre de 2010.
- Servicio de Impuestos Internos, Resolución exenta N° 40, 30 de marzo de 2023.
- Servicio de Impuestos Internos, Resolución exenta N° 65, 9 de abril de 2010.
- Servicio de Impuestos Internos, Resolución exenta N° 7, 17 de enero de 2020.
- Servicio de Impuestos Internos, Resolución exenta N° 7, 22 de enero de 2021.
- Servicio de Impuestos Internos, Resolución exenta SII N° 131, 2 de octubre de 2020.

- Sociedad de inversiones San Fabián SpA con Servicio de Impuestos Internos Dirección Regional Metropolitana Santiago Norte* (2023): Tribunal Tributario y Aduanero Región Metropolitana, 5 de abril de 2023 (VD-18-00013-2022).
- Sociedad de Rentas Dalmacia Limitada con Servicio de Impuestos Internos* (2014): Tribunal Tributario y Aduanero de Antofagasta, 21 de febrero de 2014 (RIT AB-03-00017-2013).
- Sociedad de Rentas Dalmacia Limitada con Servicio de Impuestos Internos Dirección Regional de Antofagasta* (2014): Tribunal Especial de Alzada de Antofagasta, 10 de junio de 2014 (RIT AB-03-00017-2013).
- Sociedad Inmobiliaria Cachagua S.A. con Servicio de Impuestos Internos Director Regional de Valparaíso* (2015): Tribunal Tributario y Aduanero Región de Valparaíso, 20 de octubre de 2015 (RIT AB-14-00246-2013).
- Soc. Turística Inmobiliaria Aventuras Andinas Ltda con Servicio de Impuestos Internos Dirección Regional de Valparaíso* (2022): Tribunal Tributario y Aduanero Región de Valparaíso, 25 de marzo de 2022 (RIT GR-14-00115-2019).
- Valdés Celedón con Servicio de Impuestos Internos V DR de Valparaíso* (2023): Tribunal Tributario y Aduanero Región de Valparaíso, 24 de julio de 2023 (AB-14-00058-2023).
- Valparaíso Sporting Club S.A. con Servicio de Impuestos Internos Director Regional de Valparaíso* (2017): Tribunal Tributario y Aduanero Región de Valparaíso, 25 de enero de 2017 (RIT AB-14-00170-2014).
- Valparaíso Sporting Club S.A con Servicio de Impuestos Internos Director Regional de Valparaíso* (2016): Tribunal Tributario y Aduanero Región de Valparaíso, 25 de noviembre de 2016 (RIT AB-14-00019-2015).
- Valparaíso Sporting Club S.A. con Servicio de Impuestos Internos Director Regional de Valparaíso* (2017): Tribunal Especial de Alzada Región de Valparaíso, 4 de abril de 2017 (Rol 1-2017).
- Valparaíso Sporting Club S.A. con Servicio de Impuestos Internos Director Regional de Valparaíso* (2017): Tribunal Especial de Alzada de Valparaíso, 4 de abril de 2017 (Rol 2-2016).
- Vicuña Pérez y otro con Servicio de Impuestos Internos Dirección Regional de Valparaíso* (2021): Tribunal Tributario y Aduanero Región de Valparaíso, 20 de diciembre de 2021 (RIT GR-14-00023-2020).
- Vicuña Ureta y otro con Servicio de Impuestos Internos Dirección Regional de Valparaíso* (2021): Tribunal Tributario y Aduanero Región de Valparaíso, 20 de diciembre de 2021 (RIT GR-14-00025-2020).
- Weinreich Balze con Servicio de Impuestos Internos Director Regional de Santiago Oriente* (2015): Tribunal Tributario y Aduanero Región Metropolitana, 21 de julio de 2015 (RIT GR-18-00041-2014).
- Zona Franca de Iquique con Servicio de Impuestos Internos* (2012): Tribunal Tributario y Aduanero TTA Región de Tarapacá, 28 de agosto de 2012 (RIT AB-02-00003-2012).

