

LA CONFIANZA LEGÍTIMA EN LOS FALLOS TRIBUTARIOS DE LA CORTE SUPREMA Y CORTES DE APELACIONES

LEGITIMATE EXPECTATIONS IN TAX RULINGS PRONOUNCED BY THE SUPREME COURT AND THE COURTS OF APPEALS

Daniel Ibarra Aguirre *

RESUMEN: El presente artículo analiza la recepción del principio de protección de la confianza legítima en los fallos tributarios pronunciados por la Corte Suprema y las Cortes de Apelaciones. Se constatan una serie de casos en que los contribuyentes han invocado dicho instituto en orden a obtener la invalidación de las actuaciones de la Administración.

Palabras claves: Confianza legítima, buena fe, seguridad jurídica, principios jurídicos.

ABSTRACT: *This article analyzes the reception of the principle of protection of legitimate expectations in tax rulings pronounced by the Supreme Court and the Courts of Appeals. There are a series of cases in which taxpayers have invoked this principle in order to obtain the invalidation of the acts of the Administration,*

Key words: *Principle of legitimate expectations, good faith, legal certainty, principles.*

1. CUESTIONES PREVIAS SOBRE LA PROTECCIÓN CONFIANZA LEGÍTIMA; EXPRESIONES PRÁCTICAS Y REQUISITOS PARA QUE PROCEDA SU TUTELA

La doctrina y jurisprudencia chilena consideran la protección y respeto de la confianza legítima como un principio general de nuestro derecho administrativo, con base en los artículos 5 a 7; y artículo 19 número 26, todos de nuestro Código Político, disposiciones que

* Abogado, Licenciado en Ciencias Jurídicas y Sociales, Universidad de Concepción. Magíster en Derecho Tributario, Universidad de Concepción. Profesor de Derecho Tributario, Universidad de Concepción. Correo electrónico dibarra@udec.cl. El presente texto constituye la versión completa de la ponencia presentada en las VI Jornadas Académicas de Derecho Tributario, desarrolladas los días 21 y 22 de octubre de 2024 en la Universidad de Concepción. Agradezco al profesor Jorge Montecinos Araya, y a Danny Zúñiga Cárdenas, por sus aportes al presente trabajo. Recibido el 21 de octubre de 2024, aceptado el 27 de noviembre de 2024.

consagran en nuestro ordenamiento el Estado de Derecho y el principio de seguridad jurídica.¹

En palabras de Bermúdez, la protección de la confianza legítima está referida al “amparo que debe dar el juez al ciudadano frente a la Administración Pública, la que como ha venido actuando de una determinada manera, lo seguirá haciendo de esa misma manera en lo sucesivo y bajo circunstancias (políticas, sociales, económicas) similares”.²

Según destaca Millar Silva, dos serían las explicaciones más aceptadas en relación con el fundamento del principio en estudio: la protección de la confianza legítima derivaría de la tutela general de la buena fe (vinculado en este punto con la doctrina de los actos propios), y de la defensa de la seguridad jurídica. Esta última postura entendería la protección de la confianza legítima como un derivado y componente de la seguridad jurídica, y, a través de ella, del Estado de Derecho.³

Conforme con la sistematización de la jurisprudencia de Tribunales Superiores de Justicia y dictámenes de la Contraloría General de la República, propuesta por Cordero Quinzacara, las principales expresiones prácticas del principio en estudio son las siguientes:⁴

- a) Funciona como límite a la potestad invalidatoria de los actos pronunciados por los órganos de la Administración del Estado.
- b) Impone a dichos órganos el deber de respetar el precedente administrativo y representa un límite a la facultad que tiene la Administración Estatal al momento de aplicar nuevos criterios de interpretación de la legislación.
- c) Constituye un elemento que determina la procedencia de la potestad sancionatoria de la Administración, cuando el comportamiento del agente ha sido inducido por sus actos o instrucciones.

La doctrina ha destacado que, para que opere el principio de protección de la confianza legítima, es menester la concurrencia de los siguientes requisitos:⁵

- a) Existencia de un acto de la Administración lo suficientemente concluyente para provocar en el administrado: i) la confianza de actúa correctamente; ii) la confianza de que su conducta es lícita; o, iii) la confianza de que sus expectativas son razonables.
- b) Que la Administración genere “signos externos” que incluso sin necesidad de ser jurídicamente vinculantes, orienten al ciudadano hacia una determinada conducta.

¹ CORDERO QUINZACARA (2023) p. 114 y BERMÚDEZ SOTO (2022) pp. 111-112. En el mismo sentido, CORDERO VEGA (2015) pp. 307-308.

² BERMÚDEZ SOTO (2022) p. 110.

³ MILLAR SILVA (2012) pp. 417-420. En relación con este punto, MODERNE destaca la estrecha relación entre los principios de seguridad jurídica y confianza legítima, haciendo eso sí presente que esta última reposa sobre consideraciones subjetivas, mientras que la seguridad jurídica lo hace sobre aspectos objetivos, lo cual le dan un mayor alcance. MODERNE (2017) pp. 257-265.

⁴ CORDERO QUINZACARA (2023) pp. 114-118.

⁵ GONZÁLEZ PÉREZ (2009) pp. 81-85.

- c) Un acto de la administración que reconozca o constituya una situación jurídica en cuya perdurabilidad pueda confiar.
- d) Causa idónea para provocar la confianza legítima del afectado, la cual no podrá generarse por mera negligencia, ignorancia o mera tolerancia de la Administración.
- e) El interesado debe haber cumplido los deberes y obligaciones que le incumben en el caso.

2. LA CONFIANZA LEGÍTIMA EN MATERIA TRIBUTARIA

La doctrina comparada ha puesto énfasis en que la seguridad o certeza en la imposición constituye una de los factores de mayor importancia para la adecuada aplicación de las disposiciones tributarias.- En esa línea, el principio de seguridad jurídica demanda que las reglas sean claras, precisas y de efectos previsibles, en especial, cuando puedan llegar a tener consecuencias desfavorables para los administrados.⁶ Se requiere en definitiva que los contribuyentes tengan un conocimiento preciso de sus obligaciones antes de llevar a cabo un determinado acto, hecho o negocio jurídico susceptible de gravamen.⁷

La seguridad impositiva requerida estará garantizada, en primer término, por el principio de legalidad tributaria; sin embargo, a dicha certeza (de carácter objetivo) debe unirse otra subjetiva, fundamentada en el convencimiento del contribuyente de que, si cumple con sus obligaciones tributarias en la forma que le indica la Administración, no podrán luego revisarse sus declaraciones o pagos que ha efectuado en razón de haberse modificado los criterios de esta última.⁸

Lo expuesto tiene especial relevancia si se considera que los ordenamientos tributarios basan la relación entre contribuyentes y Administración en los principios de cooperación y buena fe, imponiéndole a esta última un deber de actuación correcta, leal y coherente, donde el ejercicio de sus facultades se haga sin contravenir la situación subjetiva de confianza generada por las resoluciones adoptadas por aquella.⁹

3. LA RECEPCIÓN DEL PRINCIPIO DE PROTECCIÓN DE LA CONFIANZA LEGÍTIMA EN CHILE

El análisis de esta materia se ha vinculado tradicionalmente con el artículo 26 del Código Tributario, norma que establece la imposibilidad de cobro retroactivo de impuestos derivado del cambio de criterio en la interpretación de la ley tributaria. Se admite entonces que el contribuyente invoque en su favor los criterios que ha sustentado la Administración, en orden a evitar una revisión retroactiva de su situación tributaria dentro de los plazos de prescripción.¹⁰ Se ha destacado por la doctrina que la disposición en comento protege la buena fe del contribuyente; garantiza la seguridad jurídica,¹¹ y en última instancia,

⁶ ALMUDÍ CID, José Manuel (2018) p. 351. En el mismo sentido, GARCÍA NOVOA (2000) pp. 110-114.

⁷ ALMUDÍ CID (2018) p. 353.

⁸ STREETER PRIETO (1968) pp. 59-60.

⁹ LOGOZZO (2018) pp. 423-425.

¹⁰ STREETER PRIETO (1968) pp. 59-60.

¹¹ STREETER PRIETO (1968) pp. 59, 60, 64-66; y GUZMÁN BRITO (2014) pp. 46-47.

constituiría una expresión práctica del principio de protección de confianza legítima, en cuanto impone a la Administración el deber de respetar el precedente administrativo.¹²

Agreguemos que en la actualidad es posible fundar la recepción del principio de protección de la confianza legítima tomando como base además el estatuto de derechos del contribuyente, habida cuenta que nuestra legislación tributaria les garantiza el derecho a “tener certeza de que los efectos tributarios de sus actos y contratos son aquellos previstos por la ley” y a que se presuma que actúan de buena fe (art. 8 bis números 13 y 19 del Código Tributario).¹³

4. RECONOCIMIENTO DEL PRINCIPIO EN LAS SENTENCIAS DE CORTES

En los apartados siguientes procederemos a sistematizar y comentar brevemente diversos fallos de Tribunales Superiores de Justicia que han hecho aplicación del principio de protección de la confianza legítima.

La metodología propuesta nos permitirá detectar los criterios asentados de la Corte Suprema y Cortes de Apelaciones; sus excepciones y contra excepciones. Destaquemos que el conocimiento de la jurisprudencia emanada de nuestro máximo tribunal es de suyo relevante por cuanto la viabilidad de los recursos de casación en el fondo que puedan deducirse contra las sentencias de segunda instancia queda en efecto condicionada al hecho de que los mismos no se construyan en contradicción de un criterio reiterado de la sala que conocerá del recurso, sin perjuicio que esta resolución se verifique preventivamente en el estudio de admisibilidad, declarando que el recurso es inadmisibile por manifiesta falta de fundamentos por esta circunstancia, conforme al art. 782 del Código de Procedimiento Civil.¹⁴

Para efectos de realizar el análisis, hemos clasificado las sentencias según la materia en que incide la aplicación del principio, distinguiendo al efecto:

- 1) Principio de confianza y cambios de criterio del Servicio en la interpretación administrativa de las leyes tributarias.
- 2) Principio de confianza legítima y pérdidas tributarias.
- 3) Principio de confianza legítima y actos del SII emitidos en el marco de los procedimientos de fiscalización.
- 4) Principio de confianza legítima e impuesto territorial.
- 5) Principio de confianza legítima y procedimiento ejecutivo tributario.

¹² PHILLIPS LETELIER (2018) pp. 19-68, MASSONE PARODI (2013) tomo I pp. 117-118 y MARTÍNEZ COHEN (2020) pp. 126-128.

¹³ MARTÍNEZ COHEN (2020) pp. 122 a 129.

¹⁴ ROMERO SEGUEL, AGUIRREZABAL GRÜSTEIN y BARAONA GONZÁLEZ (2008) pp. 231 y 232.

5. PRINCIPIO DE CONFIANZA Y CAMBIOS DE CRITERIO DEL SERVICIO EN LA INTERPRETACIÓN ADMINISTRATIVA DE LAS LEYES TRIBUTARIAS

Según se indicó precedentemente, el artículo 26 del Código Tributario regula la imposibilidad de cobro retroactivo de impuestos, derivado del cambio de criterio del Servicio en la interpretación administrativa de la ley tributaria. El precepto en comento debe relacionarse con los artículos 6 letra A números 1 y 2; y 6 letra B número 1, ambos del Código Tributario; y artículo 7 letra b) y 45 de la Ley Orgánica del Servicio de Impuestos Internos,¹⁵ disposiciones que otorgan competencia al Director Nacional y Directores Regionales del Servicio de Impuestos Internos en orden a interpretar administrativamente las leyes tributarias.

Según destaca Logozzo, la actividad interpretativa de la Administración es la fuente de conocimiento más idónea para generar, por su origen y autoridad, una confianza legítima en el conjunto de contribuyentes, agregando que aquella “puede modificar su propio criterio, pero, ante cualquier reclamación, el contribuyente que se haya ajustado a las indicaciones (posteriormente modificadas) podrá invocar la confianza legítima a fin de obtener la protección prevista” en la legislación tributaria.¹⁶

Con base en el referido artículo 26 del Código Tributario, la Corte de Apelaciones de Concepción resolvió que, para que no proceda el cobro retroactivo de impuestos es menester que concurren los siguientes requisitos: a) existencia de una determinada interpretación administrativa sobre leyes tributarias; b) que dicha interpretación sea sustentada por la Dirección o las Direcciones Regionales del Servicio de Impuestos Internos; c) que conste en Circulares, Dictámenes, Informes u otros documentos oficiales; d) que el contribuyente se haya ajustado de buena fe a tal interpretación.- Con relación a esta última exigencia, agrega “la buena fe tributaria, (entendida como la conciencia del contribuyente de que su conducta tributaria se ajusta a Derecho, en la forma que ésta ha sido interpretada por la Dirección del Servicio) se presume, conforme lo ha sostenido la jurisprudencia”.¹⁷

Se ha resuelto que no se infringe el principio de confianza legítima si el contribuyente invoca una determinada interpretación de la ley tributaria sustentada por SERVIU, por cuanto la competencia para determinar el sentido y alcance de dichas disposiciones corresponde al Director del Servicio.¹⁸

También se ha fallado que no existe infracción al artículo 26 Código Tributario si el Servicio emite liquidaciones desconociendo el régimen tributario al cual había autorizado a acceder al contribuyente a través de Oficio, habida cuenta de dicho acto corresponde a un “pronunciamiento emitido sobre la solicitud del contribuyente de incorporarse al régimen de tributación simplificada sobre la base de los datos proporcionados en los formularios respectivos, no contiene una interpretación de las leyes tributarias, sino que una mera constatación formal del cumplimiento de los requisitos legales. En ese sentido, importa dejar

¹⁵ DFL N° 7, de Hacienda, de 1980.

¹⁶ LOGOZZO (2018) p. 429.

¹⁷ *Partes reservadas* (2018a).

¹⁸ *Partes reservadas* (2017a).

en claro que la proscripción del cobro retroactivo de impuesto beneficia al contribuyente que, en el ejercicio de su actividad y en la planificación de su comportamiento tributario, se ajusta de buena fe a los lineamientos que dan la Dirección Nacional o Direcciones Regionales del Servicio, cuando ejercen las facultades conferidas para determinar el sentido y alcance de las disposiciones tributarias (...) y no puede hacerse extensivo a todas las restantes tareas del ente fiscalizador, como es la verificación formal de la corrección de las actuaciones que realizan los sujetos al pago de impuesto”.¹⁹

6. PRINCIPIO DE CONFIANZA LEGÍTIMA Y PÉRDIDAS TRIBUTARIAS

El artículo 31 N° 3 de la Ley sobre Impuesto a la Renta acepta se rebajen como gastos las pérdidas tributarias, esto es, el resultado anual negativo obtenido por la empresa en uno o más ejercicios, determinado conforme a las reglas previstas en los artículos 29 a 33 del mismo cuerpo legal.

De acuerdo con las normas generales que regulan los gastos necesarios, para que un contribuyente pueda efectuar la rebaja de un desembolso es menester que se proceda a su “acreditación fehaciente”, lo que ha planteado el problema práctico de probar la pérdida de arrastre, lo que en otras palabras implica demostrar la efectividad del resultado declarado en los ejercicios anteriores.

Conforme con la posición administrativa fijada por la Dirección Nacional del Servicio de Impuestos Internos,²⁰ el SII puede requerir a los contribuyentes la documentación que sirva de base para verificar la pérdida tributaria acumulada que se pretenda rebajar como gasto.- En la especie ello implica remontarse a la época de origen de la referida pérdida, no obstante haber transcurrido los plazos de prescripción que la ley confiere para ejercer su acción fiscalizadora, práctica criticada por la doctrina pro contribuyente²¹ pero validada por los Tribunales Superiores de Justicia.²²

Como una forma de cumplir con la carga probatoria así fijada, los contribuyentes han alegado que la Administración no podría fiscalizar el resultado tributario de ejercicios que, encontrándose comprendidos dentro del período que abarca la pérdida de arrastre, hubiesen sido previamente revisados y aceptados por el Servicio.- No aceptar su rebaja posterior constituiría, a juicio de quienes sostienen esta postura, una vulneración a la seguridad jurídica y al principio de protección de confianza legítima.

Nuestros Tribunales Superiores de Justicia se han mostrado reacios a aceptar la posición explicada en el párrafo anterior; así, por ejemplo, la Corte Suprema rechazó con costas un recurso de casación en el fondo deducido contra sentencia de segundo grado que confirmaba la de primera que rechazaba reclamación deducida contra liquidación de impuesto único del artículo 21 de la Ley de Impuesto a la Renta, calculado sobre sumas liquidadas conforme con

¹⁹ *Partes reservadas* (2015); en el mismo sentido *María Paulina Gajardo Muñoz con SII IX Dirección Regional* (2015) y *Carlos Gustavo Gajardo Muñoz con SII IX Dirección Regional* (2015).

²⁰ Véanse, por ejemplo, Oficio SII N°231, de 1986; Oficio SII N°164, de 1997; y Oficio SII N°393, de 2005.

²¹ Por ejemplo, UGALDE PRIETO y GARCÍA ESCOBAR (2012) pp. 137 y ss.

²² Véanse, por ejemplo, *Partes reservadas* (2011) y *Partes reservadas* (2016).

el art. 35 del mismo cuerpo legal.- El contribuyente alegaba al efecto que las pérdidas rebajadas en su declaración habían sido objeto de revisión anterior (situación que constaba en aviso de término de revisión), no obstante se estimó por los jueces del fondo que dicha situación no lo liberaba de futuras fiscalizaciones, en los términos de los artículos 25, 59 y 200 del Código Tributario.²³

En la misma línea, nuestro máximo tribunal rechazó sendos recursos de casación en la forma y en el fondo en contra sentencia de segundo grado que confirmaba la de primera que rechazaba reclamación en contra de resoluciones denegatorias de devolución por pago provisional por utilidades absorbidas (PPUA).- El contribuyente invocaba al efecto que las mismas operaciones habían sido objeto de fiscalización anterior, razón por la cual, al denegarse la devolución se vulneraban los principios de seguridad jurídica y confianza legítima.²⁴

En todo caso, creemos necesario hacer presente que las posiciones y criterios expuestos en este apartado deben ser conciliados con la actual regulación de la denominada “cosa juzgada administrativa” prevista en los artículos 8 bis número 5 y 59 del Código Tributario.

7. PRINCIPIO DE CONFIANZA LEGÍTIMA Y ACTOS DEL SII EMITIDOS EN EL MARCO DE LOS PROCEDIMIENTOS DE FISCALIZACIÓN

Según explicamos precedentemente, el fundamento de la protección de la confianza legítima reside en el carácter de autoridad de la fuente pública de la que procede la información o medida administrativa; en otras palabras, la tutela en favor del contribuyente deriva de actos interpretativos de carácter general o particular, que, constituyendo signos externos generados por la Administración, orienten al contribuyente hacia un determinado comportamiento.²⁵

Se ha destacado que la protección indicada únicamente puede ser invocada en la medida que los propios poderes públicos hayan creado una situación previa capaz de infundir confianza en el contribuyente, en la medida que este último actúe de buena fe y de manera diligente.²⁶

Así las cosas, los actos trámite dictados por el Servicio durante la sustanciación de los procedimientos de fiscalización revisten la calidad suficiente para generar en el administrado legítimas expectativas de su cumplimiento.

En esa línea, la Corte Suprema rechazó un recurso de casación deducido por el SII en contra de sentencia de segundo grado que confirmaba la de primera instancia que acogía reclamación en contra de liquidación emitida antes de vencer prórroga otorgada de manera extemporánea por funcionario fiscalizador competente. Destaca nuestro máximo tribunal que “cabe analizar si la reclamada podía ir en contra de su propia actuación, ya que no se ha discutido que la prórroga se otorgó por una funcionario con competencia para ello, sin

²³ *Partes reservadas* (2017b).

²⁴ *Partes reservadas* (2018b).

²⁵ LOGOZZO (2018) p. 426.

²⁶ ALMUDÍ CID (2018) p. 353-354.

embargo, cuestiona el error al ampliar el plazo una vez vencido el primitivo para dar respuesta a la citación.- Conviene recordar, en relación con este asunto, que de acuerdo a la doctrina asentada por esta Corte de Casación, a nadie le es lícito hacer valer un derecho civil o procesal en contradicción con su anterior conducta jurídica (doctrina conocida como ‘de los actos propios’...), agregando que “lo resuelto por los sentenciadores se encuentra debidamente decidido, no sólo porque al contribuyente se le otorgo un mayor plazo para aportar sus documentos y antecedentes para desvirtuar a la imputación que se le efectuara, sino porque fue el propio fiscalizador quien a su petición se lo amplió cuando se encontraba vencido, por lo que no puede ir en contra de sus propias actuaciones, de tal forma que lo resuelto por los jueces de las instancias ha sido debidamente ponderado y resuelto”.²⁷

En el mismo sentido, la Corte Suprema falló que carece de motivación racional y por ende, de legitimidad, “revelándose como arbitraria y contraria a los postulados esenciales del Derecho Administrativos y las normas de la ley 19.880”, la resolución que deniega devolución de pago provisional por utilidades absorbidas si no se pondera la documentación proporcionada por el contribuyente en el marco del procedimiento de fiscalización, no obstante haberse calificado la misma como “completa” y habersele indicado que nuevos antecedentes se le requerirían con posterioridad (situación que no se verificó); en esa línea, nuestro máximo tribunal sostuvo al efecto que la documentación entregada por el contribuyente en el marco de la fiscalización “fue calificada de ‘completa’ por la funcionaria competente (...). Sin embargo, tales antecedentes no sólo no fueron examinados ni ponderados para emitir la decisión denegatoria –pese a la calificación otorgada a los mismos– sino que tampoco se le requirieron al contribuyente los documentos que, según constancia escrita, lo serían con posterioridad, afirmando en definitiva la Administración que la documentación examinada, dada la existencia de una Resolución del año anterior, era insuficiente. No parece racional –por inadmisible– la explicación de la funcionaria del S.I.I. (...) quien (...) expresa que en el acta de fecha 4 de diciembre de 2013 hay un error, ‘ya que esta debió haber señalado cumplimiento ‘parcial’ en lugar de ‘total’...’ (...). En todo caso, y sin perjuicio de lo señalado, de tal explicación de la funcionaria surge la pregunta obligada de que si efectivamente estimó incompleta la documentación, ¿por qué motivo no se requirió posteriormente el faltante? Mal pudo cumplirse la función informativa de la motivación (...) si en el modo de obrar administrativo se incurrió en confusiones conceptuales de magnitud, no se ponderaron los antecedentes recibidos, no se requirieron los documentos que posteriormente debían ser solicitados y se echó mano a elementos de juicio vinculados al año anterior para desestimar la petición. OCTAVO: Que, en el contexto del asunto sometido a discusión, cabe tener en consideración al principio de ‘confianza legítima’ en los actos precedentes de la Administración, cuya protección ha adquirido reconocimiento en prácticamente todos los sistemas administrativos relevantes, ligada, en algunos sistemas, a la buena fe, en otros, a las legítimas expectativas (...).- Los autores le asignan un carácter vinculante a las actuaciones precedentes de la Administración, fundamentalmente con base al principio de igualdad, así como en los principios de interdicción de la arbitrariedad y seguridad jurídica (...).”²⁸

²⁷ Partes reservadas (2017c).

²⁸ Partes reservadas (2020).

Por otro lado, nuestro máximo tribunal ha descartado infracción a los principios de congruencia y protección de confianza legítima si la citación y liquidación dan cuenta de la fiscalización a un mismo contribuyente, por un mismo hecho gravado, período impositivo y operación, no obstante que, de la falta de pruebas producidas en el marco del procedimiento de fiscalización se ha decidido aplicar en su contra las normas sobre tasación previstas en el artículo 35 Ley de Impuesto a la Renta, por no haberse podido acreditar fehacientemente la renta líquida del contribuyente.²⁹

Por último, es menester reiterar que para que opere la protección de la confianza legítima, el contribuyente debe haber obrado de manera diligente, y estar a su vez de buena fe; por lo mismo, se ha resuelto que la prórroga de plazo para contestar una citación, emitida por funcionario incompetente, trae como consecuencia “la ampliación del plazo de prescripción en los términos que se consagran en los artículos 63 y 200 del Código Tributario, desde que, el mismo no fue declarado nulo, ni se alegó vicio alguno a su respecto, sino una vez que le fueron notificadas las liquidaciones... y haciendo presente el vicio que afectaba el acto de concesión de prórroga, solicitó la recurrente se declara la prescripción... Este último argumento, sin embargo, se contrapone con la realidad fáctica establecida en el proceso, pues como se determinó en el proceso fue el propio recurrente el que pidió se ampliara el plazo con que contaba para dar respuesta a la citación, lo que trae como consecuencia que el término de prescripción se aumentó en el número de días que se le otorgan al solicitante...”.³⁰

8. PRINCIPIO DE CONFIANZA LEGÍTIMA E IMPUESTO TERRITORIAL

Como cuestión previa, es menester señalar que a diferencia de lo que ocurre con la generalidad de los tributos previstos por el ordenamiento jurídico, el impuesto territorial se caracteriza porque su determinación queda entregada a la Administración, habida cuenta de que, conforme con los artículos 1º, 3º, 7º y 25 de la ley del ramo,³¹ el gravamen se aplica a propietarios y usufructuarios de bienes raíces, tomando en consideración la tasación fiscal determinado por el Servicio de Impuestos Internos cada 4 años en los procesos de re avalúo general.

Cabe hacer presente que, de acuerdo con lo prescrito en los artículos 10 y 12 de la Ley sobre Impuesto Territorial, el Servicio puede modificar, de manera individual, los avalúos o contribuciones de los bienes raíces agrícolas y no agrícolas, en la medida que se verifiquen las causales señaladas en las referidas normas.- El artículo 13 agrega que “*las modificaciones de avalúos o de contribuciones regirán desde el 1º de enero del año siguiente a aquél en que ocurra el hecho que determine la modificación, o en caso de no poderse precisar la fecha de ocurrencia del hecho, desde el 1º de enero del año siguiente a aquél en que el Servicio constate la causal respectiva. Las modificaciones de avalúos a que se refieren las letras a), b), c) y f), del artículo 10º, regirán desde la misma fecha en que estuvo vigente el avalúo que contenía el error o la omisión...*”.

²⁹ Partes reservadas (2014a).

³⁰ Junta de vigilancia de la cuenca del río Huasco y sus afluentes con SII (2014).

³¹ D.F.L. N°1, que fija el texto refundido, coordinado, sistematizado y actualizado de la Ley N°17.235 sobre Impuesto Territorial (Ministerio de Hacienda, Diario Oficial de 16 de diciembre de 1998).

En resumen, la ley ha preferido adjudicar el proceso de determinación del impuesto territorial a la Administración, razón por la cual ha de ser esta quien adopte todos los resguardos necesarios para evitar omisiones durante los procedimientos de valuación.- Tomando este último punto en consideración, es que nuestro máximo tribunal ha resuelto que la facultad de efectuar revaluación por omisión de bienes y emitir giros suplementarios con efecto retroactivo, en los términos del artículo 13 de la Ley sobre Impuesto Territorial, únicamente puede ejecutarse respecto de contribuyentes que se encuentren de mala fe.³²

A juicio de la Corte Suprema, ello se explica porque el campo de acción de la retroactividad en nuestro ordenamiento jurídico es excepcional, y por lo mismo, se exige que opere por disposición expresa y de derecho estricto (así, artículo 9° del Código Civil y artículo 3° del Código Tributario).- Agrega que las normas que autorizan a los distintos órganos de la Administración para realizar actuaciones que afecten al administrado, en general limitan sus efectos hacia el futuro y sólo toleran mirar hacia atrás respecto de sujetos que no se encuentren de buena fe (en ese sentido puede verse el artículo 52 de la Ley N° 19.880, y el artículo 26 del Código Tributario).

Por otro lado, vuelve a destacarse que la ley ha preferido adjudicar el proceso de determinación del impuesto territorial a la Administración, relegando al contribuyente al plano de mero observador. Es esa la razón en virtud de la cual cabe exigir que sea aquella la que adopte todos los resguardos necesarios para evitar omisiones durante los procedimientos de valuación, de modo tal que si es el propio Servicio quien ignora tales resguardos o, no obstante ellos, omite bienes del predio tasado, resulta manifiestamente injusto que, no habiéndose encargado al contribuyente la determinación de la base imponible de este impuesto, precisamente por desconfiar de sus capacidades técnicas y objetividad en la tasación, se pretenda ahora que quien nada contribuyó, sea la única parte de la obligación tributaria que sufra sus consecuencias. Tal solución supone además, que el Estado no asuma ninguna responsabilidad por el error u omisión de uno de sus órganos (v.gr., el Servicio de Impuestos Internos), lo que pugna con normas fundamentales en materia de responsabilidad administrativa.

En la misma línea, la Corte de Apelaciones de Temuco confirmó sentencia de primer grado que resolvía dejar sin efecto resolución de modificación individual de valuación fiscal en virtud de la cual se le privaba de exención tributaria. Según se sostuvo por la Administración, la pérdida de exención aparecía fundada en una modificación legal que limitaba una exención concedida a todo recinto deportivo, restringiéndola solo para aquellos que tengan convenios para su uso gratuito con establecimientos educacionales públicos o particulares subvencionados, requisito que en la especie no se cumplía. Conociendo del recurso de

³² En efecto, por votos de mayoría de nuestro máximo tribunal, en *Partes reservadas* (2013a), *Partes reservadas* (2013b), *Partes reservadas* (2013c) y *Partes reservadas* (2019a).

Sin perjuicio de ello, nuestro máximo tribunal sentó doctrina en el sentido de que corresponde rechazar la excepción de no empecer el título opuesta por un contribuyente en contra de la acción de cobro de impuesto territorial deducida por Tesorería, fundada en la imposibilidad de cobro retroactivo derivada de la modificación individual de valuación.- Destaca el Tribunal de Casación que dicho motivo no se encontraría referido a la ausencia de vínculo que permite fundar la excepción en comento. Véase al efecto *Partes reservadas* (2019b).

apelación deducida por la reclamada, el Tribunal de Alzada sostuvo que “al escudarse en los certificados de avalúo emitidos por el Servicio de Impuestos Internos que declaraban exento del pago de contribuciones al inmueble en cuestión, el contribuyente está invocando la aplicación de una suerte, aunque por cierto no exactamente, de ‘protección de la confianza legítima’... En efecto, si el contribuyente se ha comportado de una determinada manera al omitir el pago del impuesto territorial desde el año 2006 a la fecha, ello ha ocurrido porque un documento emitido por el propio Servicio de Impuestos Internos ha establecido que se encuentra exento del pago del mismo. Es efectivo que se pueda alegar, como de hecho lo hace el recurrente, que el contribuyente ni podría invocar el referido certificado de avalúo fiscal para eludir el cumplimiento de una obligación establecida por ley desde el año 2005.- Sin embargo, no se debe olvidar que la base de cálculo del impuesto territorial, a diferencia de otros tributos, no es determinado por la ley, sino por el mismo Servicio de Impuestos Internos mediante la definición del avalúo fiscal del respectivo inmueble.- De este modo, es el ente fiscalizador y ahora recurrente el responsable de definir si el contribuyente y reclamante en el presente proceso debe pagar dicho impuesto u su monto.- Esto sólo ha ocurrido desde la dictación de la resolución A09-22-2012 (...) de 24 de octubre de 2012.- En consecuencia, es desde esa fecha que el contribuyente se encuentra obligado al pago del impuesto tantas veces mencionado, resultando improcedente pretender su aplicación retroactiva hasta por el plazo de 3 años a que se refiere el artículo 200 del Código Tributario”³³.

9. PRINCIPIO DE CONFIANZA LEGÍTIMA Y PROCEDIMIENTO EJECUTIVO TRIBUTARIO

En relación con este punto nos interesa destacar la sentencia pronunciada por la Corte de Apelaciones de Iquique,³⁴ en virtud de la se acoge acción constitucional de protección deducida por el contribuyente en contra del Tesorero Regional de Tarapacá. La actuación recurrida se encuentra constituida por una resolución que dejaba sin efecto otra anterior que había acogido la excepción de prescripción opuesta en el marco de un procedimiento ejecutivo tributario.

El Tribunal de Alzada, conociendo de la acción deducida, decidió que al acogerse por la excepción referida a través de resolución notificada al contribuyente, ha concluido el procedimiento ante el Juez Sustanciador “por lo que ha operado un verdadero desasimiento del órgano resolutor, no resultando jurídicamente posible anularla y dictar otra de signo contrario, al menos en la forma en que se ha hecho”, agregando que “además, al notificarse la resolución que acoge la excepción de prescripción se ha emitido un acto favorable para el contribuyente el que produce la disminución de su pasivo, lo que se ve directamente reflejado en su patrimonio, mismo que se encuentra amparado por la garantía del Derecho de Propiedad a que se refiere el artículo 19 N° 24 de la Constitución; luego, al anularse dicha resolución se ha visto privado en parte de él en una forma que no prevé el ordenamiento jurídico, viéndose afectada la garantía antes mencionada, remachando dichos razonamientos al señalar que “refuerza lo que se viene diciendo, la circunstancia que el acto por el que se acoge la

³³ *Partes reservadas* (2014b).

³⁴ *Zhong Fan Xiao con Alcaide Garces Carolina* (2016).

excepción de prescripción creó un derecho subjetivo a favor del recurrente, de esta manera el acto dictado es irrevocable, pues nadie puede ir en contra de sus actos propios pasados, conforme la doctrina de los actos propios; lo que deviene en el principio de confianza legítima...”.

10. CONCLUSIONES

Conforme con lo expuesto, es posible arribar a las siguientes conclusiones:

a.- Nuestro ordenamiento ha reconocido el principio de protección de la confianza legítima; específicamente, en el ámbito tributario, es dable observar que dicho instituto ha sido utilizado por los contribuyentes en sus alegaciones contra los actos de la Administración y, por vía de consecuencia, los Tribunales Superiores de Justicia le han recogido al momento de resolver las causas sometidas a su decisión.

b.- Para que se otorgue tutela a la confianza legítima, es menester la existencia de un acto de la Administración Tributaria, el cual podrá estar referido a la interpretación de la ley tributaria, con miras generales o particulares. Incluso, es posible que el acto invocado por el contribuyente sea de aquellos calificados como de mera tramitación, en la medida que el mismo le oriente hacia cierta conducta.

c.- Uno de los ámbitos donde el principio de protección de la confianza legítima ha tenido una destacada aplicación, corresponde a la impugnación de actos de determinación de impuesto territorial, habida cuenta de que, a diferencia de los demás tributos establecidos en nuestro ordenamiento, dicho gravamen es determinado por la Administración y no por los contribuyentes.

d.- Nuestra jurisprudencia destaca que, para que la confianza invocada por el contribuyente sea digna de tutela, es menester que aquel haya obrado de buena fe, y se haya comportado de manera diligente.

11. BIBLIOGRAFÍA

ALMUDÍ CID, José Manuel (2018). *La protección de la confianza legítima en el derecho tributario de la Unión Europea, en Marín-Barnuevo Fabo, Diego (Dir.) “La doctrina de los actos propios en derecho tributario”*. España: Editorial Aranzadi S.A.U, pp. 351 a 370.

BERMÚDEZ SOTO, Jorge (2022). *Derecho Administrativo General* (tercera edición), Santiago: Editorial Legal Publishing Chile.

CORDERO QUINZACARA, Eduardo (2023). *Curso de Derecho Administrativo*. Valparaíso: Editorial Libromar SpA.

CORDERO VEGA, Luis (2015). *Lecciones de Derecho Administrativo*. Santiago: Editorial Legal Publishing Chile.

GARCÍA NOVOA, César (2000). *El principio de seguridad jurídica en materia tributaria*, Madrid: Editorial Marcial Pons.

- GONZÁLEZ PÉREZ, Jesús (2009). *El principio general de la buena fe en el Derecho Administrativo* (quinta edición). Navarra, España: Editorial Thomson Reuters (Legal).
- GUZMÁN BRITO, Alejandro (2014). *La interpretación Administrativa en el Derecho Chileno*. Santiago: Editorial Legal Publishing Chile.
- LOGOZZO, Mauricio (2014). Los principios de buena fe y confianza legítima en el derecho tributario italiano, en Marín-Barnuevo Fabo, Diego (Dir.) *La doctrina de los actos propios en derecho tributario*. España: Editorial Aranzadi S.A.U, pp. 423-455.
- MASSONE PARODI, Pedro (2013). *Principios de Derecho Tributario. Aspectos generales* (tercera edición) (tomo I). Santiago: Editorial Legal Publishing Chile.
- MARTÍNEZ COHEN, Rafael (2020). *Derechos de los contribuyentes y medios de fiscalización*. Santiago: Editorial Legal Publishing Chile.
- MILLAR SILVA, Javier (2012). El principio de protección de la confianza legítima en la jurisprudencia de la Contraloría General de la República: una revisión a la luz del Estado de Derecho, en Contraloría General de la República, *La Contraloría General de la República 85 años de vida institucional*. Santiago: Unidad de Servicios Gráficos de la Contraloría General de la República, pp. 417-430.
- MODERNE, Frank (2017). *Principios generales del derecho. Método y aceptación en Derecho Administrativo y Constitucional* (compilado y traducido por Alejandro Vergara Blanco). Santiago: Editorial Legal Publishing Chile.
- PHILLIPS, Jaime (2018). *El principio de protección de la confianza legítima en el artículo 26 del Código Tributario*, en Revista Ius et Praxis, Año 24, N° 1, pp. 19-68.
- ROMERO SEGUEL, Alejandro; AGUIRREZABAL GRÜSTEIN, Maite; y BARAONA GONZÁLEZ, Jorge (2008). “*Revisión crítica de la causal fundante del recurso de casación en el fondo en materia civil*” (volumen 14) (número 1) en Revista Ius et Praxis, pp. 225-259.
- STREETER PRIETO, Jorge (1968) “*La interpretación de la ley tributaria*”, en Revista de Derecho Económico (número 21-22), pp. 7-76.
- UGALDE PRIETO, Rodrigo y GARCÍA ESCOBAR, Jaime (2012). *La prescripción en materia tributaria* (tercera edición). Santiago: Editorial Legal Publishing.

Normativa:

Constitución Política de la República de Chile.

Código Tributario.

Decreto Ley 824, que aprueba texto que indica de la Ley sobre Impuesto a la Renta (Ministerio de Hacienda, Diario Oficial de 31 de diciembre de 1998)

Oficio SII N°231, de 1986.

Oficio SII N°164, de 1997.

Oficio SII N°393, de 2005.

D.F.L. N°1, que fija el texto refundido, coordinado, sistematizado y actualizado de la Ley N°17.235 sobre Impuesto Territorial (Ministerio de Hacienda, Diario Oficial de 16 de diciembre de 1998).

DFL N°7, del Ministerio de Hacienda, Diario Oficial de 15 de octubre de 1980.

Jurisprudencia:

Carlos Gustavo Gajardo Muñoz c. SII IX Dirección Regional (2015). Corte Suprema, 27 de julio de 2015 (casación fondo), rol N°29358-2014.

Junta de vigilancia de la cuenca del río Huasco y sus afluentes c. SII (2014). Corte Suprema, 27 de enero de 2014 (casación fondo), rol N°2925-2013.

María Paulina Gajardo Muñoz c. SII IX Dirección Regional (2015). Corte Suprema, 27 de julio de 2015 (casación fondo), rol N°17586-2014.

Partes reservadas (2011). Corte Suprema, 1 de abril de 2011 (casación fondo), rol N°475-2011.

Partes reservadas (2013a). Corte Suprema, 1 de octubre de 2013 (casación forma y fondo), rol N°734-2013.

Partes reservadas (2013b). Corte Suprema, 1 de octubre de 2013 (casación fondo), rol N°8135-2012.

Partes reservadas (2013c). Corte Suprema, 1 de octubre de 2013 (casación fondo), rol N°8137-2012.

Partes reservadas (2014a). Corte Suprema, 27 de enero de 2014 (casación forma y fondo), rol N°8391-2012.

Partes reservadas (2014b). Corte de Apelaciones de Temuco, 09 de enero de 2014 (apelación), rol N°43-2013.

Partes reservadas (2015). Corte Suprema, 27 de julio de 2015 (casación fondo), rol N°25915-2014.

Partes reservadas (2016). Corte Suprema, 29 de diciembre de 2016 (casación fondo), rol N°96202-2016.

Partes reservadas (2017a). Corte de Apelaciones de Santiago, 6 de febrero de 2017 (apelación), rol N°332-2016.

Partes reservadas (2017b). Corte Suprema, 20 de diciembre de 2017 (casación fondo), rol N°40615-2016.

Partes reservadas (2017c). Corte Suprema, 11 de mayo de 2017 (casación fondo), rol N°8047-2017.

Partes reservadas (2018a). Corte de Apelaciones de Concepción, 5 de junio de 2018 (apelación), rol N°60-2017.

Partes reservadas (2018b). Corte Suprema, 3 de mayo de 2018 (casación forma y fondo), rol N°82429-2016.

Partes reservadas (2019a). Corte Suprema, 17 de diciembre de 2019 (casación forma y fondo), rol N°38638-2017.

Partes reservadas (2019b). Corte Suprema, 20 de marzo de 2019 (casación fondo), rol N°29343-2018.

Partes reservadas (2020). Corte Suprema, 1 de octubre de 2020 (casación forma y fondo), rol N°7465-2018.

Zhong Fan Xiao c. Alcaide Garces Carolina (2016). Corte de Apelaciones de Iquique, 27 de diciembre de 2016 (protección), rol N°824-2016.