

JURISPRUDENCIA:

"Que en lo que toca al primer acápite del recurso desarrollado, esto es, la transgresión de los artículos 11 y 41 de la Ley N° 19.880, es importante destacar que el inciso primero del artículo 1° de la Ley de Bases de Procedimientos Administrativos, consigna que "La presente ley establece y regula las bases del procedimiento administrativo de los actos de la Administración del Estado. En caso de que la ley establezca procedimientos administrativos especiales, la presente ley se aplicará con carácter de supletoria." De esta manera, queda claro que, en primer término, cabe acudir a las disposiciones de la ley especial para determinar las reglas aplicables al procedimiento y, sólo en aquellas situaciones no previstas, acudir a la normativa supletoria. Siguiendo esa línea, es posible reconocer en las distintas disposiciones del Código Tributario una detallada regulación del procedimiento para la determinación de impuestos, tanto en lo relativo a las acciones que deben efectuar los contribuyentes como la presentación de sus declaraciones de impuestos, declaraciones juradas y pagos provisionales, como las facultades con que cuenta el Servicio de Impuestos Internos, relativas a las notificaciones de requerimiento de documentación, citaciones, emisión de liquidaciones y giros, tasaciones y otras medidas de fiscalización y correcto cálculo de las obligaciones tributarias, por lo que no resultan aplicables las normas que rigen el procedimiento administrativo denunciados por el recurrente, lo que basta para desestimar el presente motivo de impugnación." (Corte Suprema, considerando 4º).

"Que, como primera aproximación a la solución de esta contienda, conviene reproducir las principales normas que gobiernan la materia debatida, cuya recta interpretación discuten las partes recurrente y recurrida.

En primer término, el artículo 26 del Código Tributario, en vigencia desde el 31 de diciembre de 1974, consagra un principio tributario de general aplicación, como lo es la buena fe, en virtud del cual se proscribiera la aplicación retroactiva de tributos si el contribuyente ha actuado de buena fe. Sin embargo, la ley general posterior no deroga tácitamente la ley especial aun cuando verse sobre la misma materia, debiendo las disposiciones especiales o excepcionales ser derogadas expresamente por la ley general posterior (Ducci Claro, Carlos. Derecho Civil. Parte General. Santiago, Ed. Jdca., 4ª ed., 1995, p. 66).

Que, por su parte, el inciso segundo del artículo 13 de la Ley 17.235, es una norma sobre un particular tipo de actividad de la Administración, esto es, la impositiva, y dentro de ésta, referida a un tributo específico, el impuesto territorial, y respecto de este específico tributo, a un único y definido aspecto, a saber, su cobro retroactivo. El artículo 26, en cambio, se ubica en el párrafo III del Libro I del Código Tributario, y según prescribe el artículo 4º del mismo texto, rige para la aplicación o interpretación de las normas del mismo Código como para toda otra disposición legal

relativa a las materias de tributación fiscal interna que según la ley sea de competencia del Servicio de Impuestos Internos.

Así las cosas, la retroactividad pro-contribuyente que incluye el inciso 2° del artículo 13 del cuerpo legal citado, de ninguna manera podría contrariar la buena fe en materia tributaria que el artículo 26 del Código del ramo custodia, lo que descarta una incompatibilidad plena y absoluta de ambas disposiciones. Por ello, la correcta interpretación que cabe dar al inciso 2° del artículo 13 de la Ley 17.235 no es inconciliable con el artículo 26 del Código Tributario, sino al contrario, son preceptos que, correctamente interpretados, conviven pacífica y armónicamente en la legislación impositiva." (Corte Suprema, considerando 7º).

"...Ahora bien, la cuidadosa lectura de las tres primeras causales mencionadas -a), b) y c)-, permite concluir, que en todas ellas se alude a un error del propio Servicio, o en todo caso, de sus organismos colaboradores para estos efectos, y no del contribuyente. Así es como en las causales a), b) y c) del artículo 10, se trata de errores de transcripción y copia producidos al pasar los avalúos, de los registros o de los fallos de los reclamos de avalúos a los roles de avalúos o contribuciones; de errores de cálculo que pudieren cometerse en las operaciones aritméticas practicadas para determinar tanto la superficie del inmueble como su avalúo, o su reajuste; y de errores de clasificación, como por ejemplo, atribuir la calidad de regados a terrenos de rulo, o de planos a los de lomaje, de concreto a las construcciones de otro material, etc.

Lo anterior sirve de premisa para, en uso del elemento lógico consagrado en el inciso 1° del artículo 21 del Código Civil, interpretar que la conducta tipificada en la letra f) del artículo 10 de la Ley 17.235, esto es, la omisión de bienes en la tasación del predio de que forman parte, también es una conducta del Servicio y no del contribuyente. Repárese en lo siguiente: sólo puede "omitir al tasar", quien realiza la tasación, esto es, el Servicio. Si el contribuyente no informa al Servicio todos los bienes del predio -cuando ello sea procedente y exigible-, el contribuyente no omite al tasar, sino "omite al informar", de manera que los errores u omisiones a que aluden las letras a), b), c) y f) del artículo 10 de la Ley 17.235, son cometidos por el Servicio y no por el contribuyente." (Corte Suprema, considerando 9º).

"Que el campo de acción de la retroactividad se debe a su carácter excepcional, que la obliga a ser acotado, expreso y de derecho estricto (Squella Agustín. Introducción al Derecho. Santiago, Ed. Jdca., 2ª ed., 2001, p. 334). Tales características pueden observarse en la ordenación de la irretroactividad en nuestro sistema jurídico, la cual, si bien constitucionalmente carece de una regulación general, es recogida en el Código Civil en su artículo 9º, consagrando un principio general (v. SCS de 30.07.1969, RDJ, tomo 66, 2ª parte, secc. 1ª, p. 154), que también, por cierto, es recepcionado en el artículo 3º del Código Tributario.

Por otra parte, orientador resulta el criterio establecido en las disposiciones que autorizan a los distintos organismos de la Administración para realizar actuaciones que afecten al administrado, que en general limitan sus efectos hacia el futuro, y cuando toleran mirar hacia atrás, siempre la buena fe se erige en un óbice que recorta o modera su alcance. Es así como el artículo 52 de la Ley 19.880, que establece las Bases de los Procedimientos Administrativos que rigen los Actos de los Órganos de la Administración del Estado, proscribire el efecto retroactivo de los actos administrativos, salvo cuando produzcan consecuencias favorables para los interesados y no lesionen derechos de terceros. Al revisar la materia tributaria, nos encontraremos con idéntico panorama. Así es como el ya aludido artículo 26 del Código Tributario, restringe el cobro con efecto retroactivo cuando el contribuyente se ha ajustado de buena fe a una determinada interpretación de las leyes tributarias sustentada por el Servicio, lo que resulta acorde con la prohibición constitucional de establecer tributos manifiestamente injustos (artículo 19 N° 20, inciso 2°), que podría producirse de aceptar la aplicación retroactiva de un impuesto al contribuyente, como consecuencia de haber omitido la propia Administración, todos los elementos disponibles para su correcta determinación, omisión en la que como ya se dijo el contribuyente no ha tenido participación ni injerencia, y que, en el lapso entre el error y su corrección, ha cumplido de buena fe con su obligación de pagar el tributo que creía acertadamente determinado." (Corte Suprema, considerando 10º).

"Que además de lo anterior, el cobro que se pretende también lesiona el derecho de propiedad que el contribuyente posee y que se consagra en el artículo 19 N° 24 de la Constitución Política de la República, específicamente sobre cosas incorporales, desde el momento que ha incorporado en su patrimonio los efectos de los pagos de contribuciones correspondientes, por lo que las diferencias que se producen respecto del periodo dubitado, esto es, el año 2014, importa una merma en ese patrimonio." (Corte Suprema, considerando 11º).

"Se previene que el Ministro Sr. Künsemüller estuvo por acoger también la primera de las alegaciones planteadas por el recurrente, vinculada a la carencia de fundamentos suficientes del acto administrativo cuestionado, toda vez que, a su juicio, las referencias genéricas a un "plan de fiscalización de la situación tributaria" y a una "visita a la propiedad" -sin detallar los hechos constatados en lo que habría que entender fue una inspección del inmueble por funcionarios técnicamente capacitados- no satisfacen la exigencia elemental de que todo acto administrativo (público) que afecta derechos de un administrado ha de estar debidamente fundado, esto es, poseer "razón principal o motivo con que se pretende afianzar y asegurar algo", "razón principal y origen en que estriba y tiene su mayor fuerza algo no material".

Asimismo, hace presente que le parecieron impropias las alusiones hechas por el señor letrado del Servicio recurrido en su alegato, tocantes al hecho de ser el señor abogado contradictor el

hermano del contribuyente." (Corte Suprema, prevención del Ministro Sr. Künsemüller, considerando único).

"Que la finalidad de los tributos es la consecución de medios de carácter económico para financiar el cumplimiento de los fines que se ha trazado el Estado, lo que se logra mediante la consagración legal de obligaciones de derecho público, en atención al interés colectivo o social subyacente, y que surgen cuando se verifica el supuesto de hecho descrito en la norma. En el ejercicio de la potestad tributaria, el Estado se encuentra limitado por el principio de legalidad, conforme al cual sólo por ley se pueden imponer, suprimir, reducir o condonar tributos de cualquier naturaleza y clase, determinar exenciones tributarias o modificar las existentes, así como su forma, proporcionalidad y regresión; de igualdad, esto es, que cada contribuyente tributa conforme a su capacidad económica, prohibiendo el gravamen desproporcionado, sujetando a las personas en situación equivalente a reglas similares; y el derecho de propiedad, que impide que el gravamen tenga carácter confiscatorio y que lesione derechos adquiridos." (Corte Suprema, voto en contra del Ministro Sr. Dahm, considerando 1°).

"Que la regulación del tributo de que se trata, que ha pasado por el cedazo impuesto por los principios enunciados precedentemente, analizada conforme una mirada de conjunto a la normativa del ramo, permitida por el inciso 2° del artículo 22 del Código Civil, no entrega buenas razones para exceptuar del cobro retroactivo del nuevo avalúo al contribuyente que se encuentra de buena fe, pues respecto de ningún otro impuesto el legislador tributario ha establecido tal tipo de exención.

En efecto, respecto de aquellos impuestos en que la base imponible la determina el propio contribuyente en su declaración, el Servicio puede, dentro del término de tres años contado desde la expiración del plazo legal en que debió efectuarse el pago, liquidar el impuesto, revisar cualquiera deficiencia en su liquidación y girar aquellos a que hubiere lugar, en conformidad a las normas del Párrafo IV, Título I del Libro I, y Título VI del Libro III del Código Tributario. Si para autorizar tal actividad revisora, la ley prescinde absolutamente de la buena o mala fe del contribuyente, no se aprecia la razón por la que, respecto de igual actividad fiscalizadora en relación al impuesto territorial, sí haya que reparar en la conducta o actitud del contribuyente frente a la omisión que determinó la diferencia de impuesto que posteriormente el Servicio busca enmendar." (Corte Suprema, voto en contra del Ministro Sr. Dahm, considerando 2°).

"Que, por otra parte, el que el legislador tributario haya optado porque la determinación de la base imponible en el impuesto territorial sea fijada por el propio Servicio, no constituye, a juicio de este disidente, una razón sustantiva para hacer diferenciar en materia de retroactividad respecto de aquellos otros impuestos en que la base imponible sea definida por el contribuyente, con la información que él mismo posee y en base a las instrucciones del Servicio. De hecho, es la propia

normativa contenida en la ley 17.235 la que contempla los supuestos de la actividad correctora del Estado, asignándole efectos retroactivos en el caso de precisos y determinados supuestos, de corte objetivo, con el objeto de precaver, entre otros aspectos, las actuaciones arbitrarias del Estado en la determinación del monto del gravamen en cuestión." (Corte Suprema, voto en contra del Ministro Sr. Dahm, considerando 3°).

"Que en el mismo sentido, la materia tributaria, restringe el cobro con efecto retroactivo cuando el contribuyente se ha ajustado de buena fe a una determinada interpretación de las leyes tributarias sustentada por el Servicio, lo que resulta acorde con la prohibición constitucional de establecer tributos manifiestamente injustos (artículo 19 N° 20, inciso 2°), situación que podría configurarse de aceptar la aplicación retroactiva de un impuesto al contribuyente, que ha cumplido de buena fe con su obligación de pagar el tributo que creía acertadamente determinado, como consecuencia de haber omitido la propia Administración todos los elementos disponibles para su correcta determinación." (Sentencia de Reemplazo, considerando 2°).

MINISTROS:

Pronunciado por la Segunda Sala integrada por los Ministros Sres. Hugo Dolmestch U., Carlos Künsemüller L., Lamberto Cisternas R., Manuel Antonio Valderrama R., y Jorge Dahm O.

TEXTOS COMPLETOS:

SENTENCIA DE LA CORTE DE APELACIONES:

Valparaíso, siete de agosto de dos mil diecisiete.

Visto:

Atendido el mérito de los antecedentes y estimando estos sentenciadores que los documentos acompañados en esta instancia, en nada altera la decisión de este Tribunal, se confirma, en lo apelado, la sentencia de veintisiete de enero de dos mil diecisiete, escrita de fojas 220 a 225 vuelta.

Regístrese y devuélvase, con su custodia.

N° Tributario y Aduanero-26-2017.-

Pronunciado por la Segunda Sala de la C.A. de Valparaíso integrada por los Ministros (as) Eliana Victoria Quezada M., Pablo Droppelmann C. y Abogado Integrante Alberto Balbontin R.

SENTENCIA DE LA CORTE SUPREMA:

Santiago, diecisiete de diciembre de dos mil diecinueve

VISTOS:

En estos autos rol 38638-2017 de esta Corte Suprema, sobre procedimiento general de reclamación en contra de giros, iniciado por el contribuyente don Juan Magasich Airola, se dictó sentencia de primer grado, el veintisiete de enero de dos mil diecisiete, que rola a fojas 220 y siguientes, en virtud de la cual se acogió parcialmente el reclamo impetrado, dejándose sin efecto la Resolución Ordinaria N° A05.2014.00051018 de 24 de octubre de 2014 y manteniéndose firme la Resolución N° A05.2014.00051019 de la misma fecha.

Esta decisión fue recurrida de apelación a fojas 228, por el contribuyente ya mencionado, y confirmada por la Corte de Apelaciones de Valparaíso, con fecha siete de agosto de dos mil diecisiete, según se lee a fojas 279.

A fojas 282, la defensa de don Juan Magasich Airola, dedujo recursos de casación en la forma y en el fondo respecto de la sentencia de segundo grado, siendo declarado inadmisibles el primero de ellos, y ordenado traer en relación el segundo, por resolución de fojas 300.

CONSIDERANDO:

PRIMERO: Que, por este recurso, se señala que mediante las Resoluciones Ordinarias N° A05.2014.00051018 y N° A05.2014.00051019, ambas de 24 de octubre de 2014, se modificó el avalúo del bien raíz Rol N° 7004-47, ubicado en calle Puyehue 57 A, de Viña del Mar. La primera resolución elevó el avalúo de \$152.476.307 a \$230.408.273, a partir del 1 de enero del año 2013

hasta el 31 de diciembre del mismo año, determinándose como nuevo monto de impuesto territorial la suma de \$1.233.283 semestral. Asimismo, la segunda resolución lo aumentó de \$253.548.576 a \$350.964.395, a partir del día 1 de enero del año 2014, determinándose para el primer semestre un impuesto territorial de \$1.551.293.- y para el segundo un monto ascendente de \$1.701.954.

Agrega que el contribuyente reclamó ante el Tribunal Tributario y Aduanero de Valparaíso de estas actuaciones, quien dispuso dejar sin efecto la primera de ellas y mantener firme la segunda.

Indica que lo anterior conculca, en primer término, lo dispuesto en los artículos 11 y 41 inciso 4 de la Ley 19.880, pues de la sola lectura de la actuación reclamada, aparece de manifiesto que no se consignan los fundamentos y antecedentes que sirven de base y sustentan el alza de avalúo, no bastando para estos efectos que se indique en forma genérica haber aplicado un "plan de fiscalización de los Bienes Raíces, se ha analizado la situación tributaria, en cuanto el Impuesto Territorial, del bien raíz rol 7004-37", -sic- ni que "la propiedad fue visitada con fecha once de septiembre de 2013", sin señalar el contenido y resultado de dicho análisis y visita, como tampoco la singularización del acta de inspección. En consecuencia, afirma, que la resolución reclamada no cumple con las exigencias establecidas en los citados artículos de la Ley N° 19.880, al carecer de la motivación necesaria para sustentar la decisión allí adoptada, lo que importa inevitablemente su ineficacia jurídica.

En segundo lugar, señala que la resolución impugnada infringe lo establecido en el artículo 52 de la ley 19.880, ya que la nueva tasación fue notificada el día 24 de octubre de 2014, no obstante, lo cual en ella se indica que tendrá efectos desde el día 1 de enero de 2014, es decir, casi diez meses antes de su notificación, con lo cual se le está otorgando un efecto retroactivo contrario a la norma citada.

Por último, señala que se ha vulnerado el tenor de los artículos 19, 20 y 22 del Código Civil, al interpretar y dejar sin aplicación las normas citadas precedentemente, lo que se ha traducido en el cobro en forma retroactiva de las diferencias por concepto de impuesto territorial, por lo que termina solicitando se acoja el recurso deducido y, en sentencia de reemplazo, se dejen sin efecto la resoluciones impugnadas.

SEGUNDO: Que una adecuada decisión del presente arbitrio hace necesario considerar que son hechos de la causa que el Servicio de Impuestos Internos practicó en el año 2013 un plan de fiscalización de los Bienes Raíces, emitiendo el 24 de octubre de 2014, dos resoluciones modificatorias del valor de avalúo de la propiedad de autos, informándose al contribuyente en el

mismo mes y año, el cobro suplementario de contribuciones, correspondientes al primer y segundo semestre de los años 2013 y 2014.

Que el Tribunal Tributario y Aduanero de Valparaíso, dejó sin efecto la primera de las resoluciones impugnadas al no ser aplicable la primera parte del inciso primero del citado artículo 13, por cuanto los antecedentes en que la autoridad tributaria señala haberse apoyado para ello aparecen manifiestamente insuficientes, manteniendo la segunda, al estimar que aquella ha consignado suficientes y precisos fundamentos que sustentarían la modificación del avalúo, cumpliendo de este modo tanto con las exigencias establecidas en los artículos 11 inciso 2° y 41 de la Ley N° 19.880, como con la motivación necesaria para sustentar la decisión allí adoptada.

Tales presupuestos permitieron a la Corte de Apelaciones de Valparaíso confirmar lo resuelto en primera instancia.

TERCERO: Que, en consecuencia, lo que corresponde dilucidar es si la litis ha sido resuelta conforme a derecho, sosteniendo el recurrente que ello no ha ocurrido, tanto porque la resolución impugnada carece de todo fundamento para elevar el avalúo del inmueble, como porque materializa el cobro de impuestos territoriales de modo retroactivo, al pretender que sus efectos se empiecen a aplicar meses antes de su dictación y notificación.

CUARTO: Que en lo que toca al primer acápite del recurso desarrollado, esto es, la transgresión de los artículos 11 y 41 de la Ley N° 19.880, es importante destacar que el inciso primero del artículo 1° de la Ley de Bases de Procedimientos Administrativos, consigna que "La presente ley establece y regula las bases del procedimiento administrativo de los actos de la Administración del Estado. En caso de que la ley establezca procedimientos administrativos especiales, la presente ley se aplicará con carácter de supletoria." De esta manera, queda claro que, en primer término, cabe acudir a las disposiciones de la ley especial para determinar las reglas aplicables al procedimiento y, sólo en aquellas situaciones no previstas, acudir a la normativa supletoria. Siguiendo esa línea, es posible reconocer en las distintas disposiciones del Código Tributario una detallada regulación del procedimiento para la determinación de impuestos, tanto en lo relativo a las acciones que deben efectuar los contribuyentes como la presentación de sus declaraciones de impuestos, declaraciones juradas y pagos provisionales, como las facultades con que cuenta el Servicio de Impuestos Internos, relativas a las notificaciones de requerimiento de documentación, citaciones, emisión de liquidaciones y giros, tasaciones y otras medidas de fiscalización y correcto cálculo de las obligaciones tributarias, por lo que no resultan aplicables las normas que rigen el procedimiento administrativo denunciados por el recurrente, lo que basta para desestimar el presente motivo de impugnación.

QUINTO: Que, a mayor abundamiento, dicha alegación ya fue analizada y resuelta anteriormente por la sentencia de primer grado, que la de segunda hizo suya. En efecto, el fallo recurrido en su fundamento 21° señaló: "Consta que las actuaciones reclamadas han invocado expresa y específicamente la visita de la propiedad efectuada el 11 de septiembre de 2013 y las disposiciones de la ley territorial que contempla la modificación del avalúo por las ampliaciones y transformaciones del inmueble de autos, obras cuya existencia no ha sido desconocida por la parte reclamante a la época de la fiscalización, apareciendo así que la resoluciones reclamadas han consignado suficientes y precisos fundamentos y antecedentes que sustentarían la modificación del avalúo, cumpliendo de este modo con las exigencias establecidas en los artículos 11 inciso segundo y 41 de la Ley N° 19880 y con la motivación necesaria para sustentar la decisión allí adoptada".

SEXTO: Que, para resolver el segundo capítulo del recurso, cabe destacar que la controversia jurídica radica en determinar si la ley faculta al Servicio de Impuestos Internos para aplicar retroactivamente una resolución administrativa.

SÉPTIMO: Que, como primera aproximación a la solución de esta contienda, conviene reproducir las principales normas que gobiernan la materia debatida, cuya recta interpretación discuten las partes recurrente y recurrida.

En primer término, el artículo 26 del Código Tributario, en vigencia desde el 31 de diciembre de 1974, consagra un principio tributario de general aplicación, como lo es la buena fe, en virtud del cual se proscribe la aplicación retroactiva de tributos si el contribuyente ha actuado de buena fe. Sin embargo, la ley general posterior no deroga tácitamente la ley especial aun cuando verse sobre la misma materia, debiendo las disposiciones especiales o excepcionales ser derogadas expresamente por la ley general posterior (Ducci Claro, Carlos. Derecho Civil. Parte General. Santiago, Ed. Jdca., 4ª ed., 1995, p. 66).

Que, por su parte, el inciso segundo del artículo 13 de la Ley 17.235, es una norma sobre un particular tipo de actividad de la Administración, esto es, la impositiva, y dentro de ésta, referida a un tributo específico, el impuesto territorial, y respecto de este específico tributo, a un único y definido aspecto, a saber, su cobro retroactivo. El artículo 26, en cambio, se ubica en el párrafo III del Libro I del Código Tributario, y según prescribe el artículo 4° del mismo texto, rige para la aplicación o interpretación de las normas del mismo Código como para toda otra disposición legal relativa a las materias de tributación fiscal interna que según la ley sea de competencia del Servicio de Impuestos Internos.

Así las cosas, la retroactividad pro-contribuyente que incluye el inciso 2° del artículo 13 del cuerpo legal citado, de ninguna manera podría contrariar la buena fe en materia tributaria que el

artículo 26 del Código del ramo custodia, lo que descarta una incompatibilidad plena y absoluta de ambas disposiciones. Por ello, la correcta interpretación que cabe dar al inciso 2° del artículo 13 de la Ley 17.235 no es inconciliable con el artículo 26 del Código Tributario, sino al contrario, son preceptos que, correctamente interpretados, conviven pacífica y armónicamente en la legislación impositiva.

OCTAVO: Que, atendido lo expuesto precedentemente, corresponde ahora resolver si el artículo 26 del Código Tributario autoriza para cobrar retroactivamente las diferencias de impuesto territorial que resulten del nuevo avalúo efectuado por el Servicio, al contribuyente de buena fe.

NOVENO: Que para la mejor decisión de este segundo asunto se hace imprescindible, como cuestión preliminar, destacar las notas características del impuesto territorial, contenidas en la Ley 17.235, que pueden facilitar este propósito.

Las tasas del impuesto territorial, definidas en el artículo 7°, se aplican sobre el avalúo de los bienes raíces, avalúo que el propio Servicio determina según las prescripciones del T. III de la misma ley, sin perjuicio que para dicha labor se encuentre autorizado por su artículo 3°, para solicitar la asistencia y cooperación de los municipios y requerir de los propietarios la información de sus propiedades (obligación también contenida en el artículo 28).

Este avalúo puede ser modificado por el propio Servicio, por las causales que tipifica el artículo 10 de la ley citada, entre las que nos interesa comentar las de las letras a), b), c) y f), por ser aquellas respecto de las cuales el artículo 13 dispone que el nuevo avalúo regirá desde la misma fecha en que estuvo vigente el avalúo que contenía el error o la omisión.

Ahora bien, la cuidadosa lectura de las tres primeras causales mencionadas -a), b) y c)-, permite concluir, que en todas ellas se alude a un error del propio Servicio, o en todo caso, de sus organismos colaboradores para estos efectos, y no del contribuyente. Así es como en las causales a), b) y c) del artículo 10, se trata de errores de transcripción y copia producidos al pasar los avalúos, de los registros o de los fallos de los reclamos de avalúos a los roles de avalúos o contribuciones; de errores de cálculo que pudieren cometerse en las operaciones aritméticas practicadas para determinar tanto la superficie del inmueble como su avalúo, o su reajuste; y de errores de clasificación, como por ejemplo, atribuir la calidad de regados a terrenos de rulo, o de planos a los de lomaje, de concreto a las construcciones de otro material, etc.

Lo anterior sirve de premisa para, en uso del elemento lógico consagrado en el inciso 1° del artículo 21 del Código Civil, interpretar que la conducta tipificada en la letra f) del artículo 10 de la

Ley 17.235, esto es, la omisión de bienes en la tasación del predio de que forman parte, también es una conducta del Servicio y no del contribuyente. Repárese en lo siguiente: sólo puede "omitir al tasar", quien realiza la tasación, esto es, el Servicio. Si el contribuyente no informa al Servicio todos los bienes del predio -cuando ello sea procedente y exigible-, el contribuyente no omite al tasar, sino "omite al informar", de manera que los errores u omisiones a que aluden las letras a), b), c) y f) del artículo 10 de la Ley 17.235, son cometidos por el Servicio y no por el contribuyente.

DÉCIMO: Que el campo de acción de la retroactividad se debe a su carácter excepcional, que la obliga a ser acotado, expreso y de derecho estricto (Squella Agustín. Introducción al Derecho. Santiago, Ed. Jdca., 2ª ed., 2001, p. 334). Tales características pueden observarse en la ordenación de la irretroactividad en nuestro sistema jurídico, la cual, si bien constitucionalmente carece de una regulación general, es recogida en el Código Civil en su artículo 9º, consagrando un principio general (v. SCS de 30.07.1969, RDJ, tomo 66, 2ª parte, secc. 1ª, p. 154), que también, por cierto, es recepcionado en el artículo 3º del Código Tributario.

Por otra parte, orientador resulta el criterio establecido en las disposiciones que autorizan a los distintos organismos de la Administración para realizar actuaciones que afecten al administrado, que en general limitan sus efectos hacia el futuro, y cuando toleran mirar hacia atrás, siempre la buena fe se erige en un óbice que recorta o modera su alcance. Es así como el artículo 52 de la Ley 19.880, que establece las Bases de los Procedimientos Administrativos que rigen los Actos de los Órganos de la Administración del Estado, proscribire el efecto retroactivo de los actos administrativos, salvo cuando produzcan consecuencias favorables para los interesados y no lesionen derechos de terceros. Al revisar la materia tributaria, nos encontraremos con idéntico panorama. Así es como el ya aludido artículo 26 del Código Tributario, restringe el cobro con efecto retroactivo cuando el contribuyente se ha ajustado de buena fe a una determinada interpretación de las leyes tributarias sustentada por el Servicio, lo que resulta acorde con la prohibición constitucional de establecer tributos manifiestamente injustos (artículo 19 N° 20, inciso 2º), que podría producirse de aceptar la aplicación retroactiva de un impuesto al contribuyente, como consecuencia de haber omitido la propia Administración, todos los elementos disponibles para su correcta determinación, omisión en la que como ya se dijo el contribuyente no ha tenido participación ni injerencia, y que, en el lapso entre el error y su corrección, ha cumplido de buena fe con su obligación de pagar el tributo que creía acertadamente determinado.

UNDÉCIMO: Que además de lo anterior, el cobro que se pretende también lesiona el derecho de propiedad que el contribuyente posee y que se consagra en el artículo 19 N° 24 de la Constitución Política de la República, específicamente sobre cosas incorporales, desde el momento que ha incorporado en su patrimonio los efectos de los pagos de contribuciones correspondientes, por lo que las diferencias que se producen respecto del periodo dubitado, esto es, el año 2014, importa una merma en ese patrimonio.

DUODÉCIMO: Que también la actuación del servicio recurrido implica una transgresión flagrante a la teoría de los actos propios, pues ha sido el propio ente fiscalizador quien determinó los valores inicialmente cobrados, de manera que si con el paso del tiempo se efectuaron transformaciones y ampliaciones en el inmueble en cuestión, el contribuyente no puede responder de ese error, pues el Servicio es precisamente el ente de carácter técnico que debe determinar los valores definitivos. Consecuencia de lo anterior y no habiéndose comprobado que en el error señalado tuvo participación el contribuyente, las modificaciones establecidas en el pago de esos tributos sólo procede para el futuro.

DÉCIMO TERCERO: Que de lo razonado se puede concluir que los sentenciadores del grado incurrieron -en lo pertinente-, en los yerros jurídicos que se denunciaron en el libelo de fojas 282, por lo que el recurso en estudio habrá de prosperar.

En conformidad, asimismo, con lo que disponen los artículos 764, 767 y 805 del Código de Procedimiento Civil, se declara que se acoge el recurso de casación en el fondo deducido en lo principal de la presentación de fojas 282, contra la sentencia de siete de agosto de dos mil diecisiete, escrita a fs. 279, la que en consecuencia es nula, debiendo esta Corte dictar, a continuación y sin previa vista, la de reemplazo.

Se previene que el Ministro Sr. Künsemüller estuvo por acoger también la primera de las alegaciones planteadas por el recurrente, vinculada a la carencia de fundamentos suficientes del acto administrativo cuestionado, toda vez que, a su juicio, las referencias genéricas a un "plan de fiscalización de la situación tributaria" y a una "visita a la propiedad" -sin detallar los hechos constatados en lo que habría que entender fue una inspección del inmueble por funcionarios técnicamente capacitados- no satisfacen la exigencia elemental de que todo acto administrativo (público) que afecta derechos de un administrado ha de estar debidamente fundado, esto es, poseer "razón principal o motivo con que se pretende afianzar y asegurar algo", "razón principal y origen en que estriba y tiene su mayor fuerza algo no material".

Asimismo, hace presente que le parecieron impropias las alusiones hechas por el señor letrado del Servicio recurrido en su alegato, tocantes al hecho de ser el señor abogado contradictor el hermano del contribuyente.

Acordada con el voto en contra del Ministro Sr. Dahm quien estuvo por rechazar el recurso de casación en el fondo impetrado por la contribuyente, en base a las siguientes consideraciones:

1°) Que la finalidad de los tributos es la consecución de medios de carácter económico para financiar el cumplimiento de los fines que se ha trazado el Estado, lo que se logra mediante la consagración legal de obligaciones de derecho público, en atención al interés colectivo o social subyacente, y que surgen cuando se verifica el supuesto de hecho descrito en la norma. En el ejercicio de la potestad tributaria, el Estado se encuentra limitado por el principio de legalidad, conforme al cual sólo por ley se pueden imponer, suprimir, reducir o condonar tributos de cualquier naturaleza y clase, determinar exenciones tributarias o modificar las existentes, así como su forma, proporcionalidad y regresión; de igualdad, esto es, que cada contribuyente tributa conforme a su capacidad económica, prohibiendo el gravamen desproporcionado, sujetando a las personas en situación equivalente a reglas similares; y el derecho de propiedad, que impide que el gravamen tenga carácter confiscatorio y que lesione derechos adquiridos.

2°) Que la regulación del tributo de que se trata, que ha pasado por el cedazo impuesto por los principios enunciados precedentemente, analizada conforme una mirada de conjunto a la normativa del ramo, permitida por el inciso 2° del artículo 22 del Código Civil, no entrega buenas razones para exceptuar del cobro retroactivo del nuevo avalúo al contribuyente que se encuentra de buena fe, pues respecto de ningún otro impuesto el legislador tributario ha establecido tal tipo de exención.

En efecto, respecto de aquellos impuestos en que la base imponible la determina el propio contribuyente en su declaración, el Servicio puede, dentro del término de tres años contado desde la expiración del plazo legal en que debió efectuarse el pago, liquidar el impuesto, revisar cualquiera deficiencia en su liquidación y girar aquellos a que hubiere lugar, en conformidad a las normas del Párrafo IV, Título I del Libro I, y Título VI del Libro III del Código Tributario. Si para autorizar tal actividad revisora, la ley prescinde absolutamente de la buena o mala fe del contribuyente, no se aprecia la razón por la que, respecto de igual actividad fiscalizadora en relación al impuesto territorial, sí haya que reparar en la conducta o actitud del contribuyente frente a la omisión que determinó la diferencia de impuesto que posteriormente el Servicio busca enmendar.

3°) Que, por otra parte, el que el legislador tributario haya optado porque la determinación de la base imponible en el impuesto territorial sea fijada por el propio Servicio, no constituye, a juicio de este disidente, una razón sustantiva para hacer diferenciar en materia de retroactividad respecto de aquellos otros impuestos en que la base imponible sea definida por el contribuyente, con la información que él mismo posee y en base a las instrucciones del Servicio. De hecho, es la propia normativa contenida en la ley 17.235 la que contempla los supuestos de la actividad correctora del Estado, asignándole efectos retroactivos en el caso de precisos y determinados supuestos, de corte objetivo, con el objeto de precaver, entre otros aspectos, las actuaciones arbitrarias del Estado en la determinación del monto del gravamen en cuestión.

4°) Que, por otra parte, de acuerdo al mérito de los antecedentes no es posible hacer el reproche de arbitrariedad aludido en el motivo que precede a la actuación del Servicio de Impuestos Internos en este caso, ya que es un hecho no debatido en autos que la corrección hecha por tal entidad y que generó la diferencia cuyo cobro motiva el presente reclamo, se ajusta a la realidad del inmueble objeto de análisis, sin que se objetara su monto ni las variables consideradas para su recálculo, de manera que es un hecho cierto que la primitiva determinación del monto del impuesto adoleció de errores, corregidos conforme a las facultades que la ley 17.235 concede al ente respectivo, de acuerdo a los parámetros objetivos que procede considerar.

5°) Que así las cosas, este Juez disidente estima improcedente en el presente caso, apartarse del tenor literal del inciso 2° del artículo 13 de la Ley 17.235, y efectuar distinciones que su texto no contempla, sencillamente porque su sentido es claro, y tal claridad deriva de que comprender a todo contribuyente en el cobro retroactivo de diferencias de impuestos mal determinados - respetando los plazos de prescripción- es la política general seguida en nuestro ordenamiento en materia de tributos, y para lo cual ha dotado a la autoridad del ramo de herramientas que han sido ejercidas en este caso de acuerdo a la competencia reglada otorgada, como arriba se demostró, y que observa los principios que rigen la potestad tributaria ejercida en la dictación de la disposición que se analiza.

6°) Que, por último, no escapa a la atención de este juez la circunstancia que otorgar la dispensa que se solicita al reclamante significa eximirlo del pago del impuesto que fuera determinado conforme a la ley para el financiamiento de las finalidades asignadas a su establecimiento, desoyendo los factores considerados para su precisión, liberando entonces al actor de parte de la carga tributaria que pesa sobre él por haber incurrido en el hecho gravado, privilegio que acarrea un enriquecimiento improcedente a su respecto, toda vez que se le dispensa del pago íntegro del tributo que le afecta en circunstancias que la ley permite expresamente la solución completa de sus obligaciones, dentro del período que indican los giros atacados.

7°) Que, consecuencia de los razonamientos expuestos, este disidente estima que los sentenciadores recurridos han respetado los artículos 10 letra f) y 13, inciso 2°, de la Ley 17.235, al aplicarlos en el caso sub judice.

Regístrese.

Redacción a cargo del Ministro Sr. Cisternas y la disidencia y prevención, de sus autores.

Rol N° 38.638-17.-

Pronunciado por la Segunda Sala integrada por los Ministros Sres. Hugo Dolmestch U., Carlos Künsemüller L., Lamberto Cisternas R., Manuel Antonio Valderrama R., y Jorge Dahm O.

SENTENCIA DE REEMPLAZO:

Santiago, diecisiete de diciembre de dos mil diecinueve.

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 785 del Código de Procedimiento Civil, se dicta la siguiente sentencia de reemplazo.

VISTOS:

Se reproduce la sentencia en alzada con excepción de sus fundamentos 24°, 25° y 26° y los fundamentos cuarto a duodécimo de la sentencia de casación que antecede.

Y TENIENDO, ADEMÁS, PRESENTE:

1° Que las disposiciones que autorizan a los distintos organismos de la Administración para realizar actuaciones que afecten al administrado, limitan en general sus efectos hacia el futuro. En caso contrario, de acuerdo con el artículo 52 de la Ley 19.880, se proscribe el efecto retroactivo de los actos administrativos, salvo cuando produzcan consecuencias favorables para los interesados y no lesionen derechos de terceros, constituyendo la buena fe un óbice que recorta o modera su alcance.

2° Que en el mismo sentido, la materia tributaria, restringe el cobro con efecto retroactivo cuando el contribuyente se ha ajustado de buena fe a una determinada interpretación de las leyes tributarias sustentada por el Servicio, lo que resulta acorde con la prohibición constitucional de establecer tributos manifiestamente injustos (artículo 19 N° 20, inciso 2°), situación que podría configurarse de aceptar la aplicación retroactiva de un impuesto al contribuyente, que ha cumplido de buena fe con su obligación de pagar el tributo que creía acertadamente determinado, como consecuencia de haber omitido la propia Administración todos los elementos disponibles para su correcta determinación.

3° En consecuencia, no resulta procedente disponer el cobro con efecto retroactivo de la diferencia resultante entre el avalúo primitivamente fijado y después de la nueva determinación de autos, por lo que procede acoger el reclamo deducido por el contribuyente Juan Magasich Airola.

Y visto lo dispuesto en los artículos 186, 187 y 227 del Código de Procedimiento Civil:

Se revoca la sentencia apelada de veintisiete de enero de dos mil dieciséis escrita a fojas 220 y siguientes, que rechazó parcialmente el reclamo deducido, sin costas, y en su lugar, se le acoge íntegramente y se dejan sin efecto las Resoluciones Ordinarias N° A05.2014.00051018 y N° A05.2014.00051019, ambas de 24 de octubre de 2014.

Acordada con el voto en contra del Ministro señor Dahm, quien fue del parecer de confirmar el fallo apelado, en virtud de los fundamentos contenidos en su disidencia respecto de la sentencia de casación.

Regístrese y devuélvase.

Redacción a cargo del Ministro Sr. Cisternas y la disidencia, de su autor.

Rol N° 38.638-17.-

Pronunciado por la Segunda Sala integrada por los Ministros Sres. Hugo Dolmestch U., Carlos Künsemüller L., Lamberto Cisternas R., Manuel Antonio Valderrama R., y Jorge Dahm O.