

Notas sobre la recaudación del impuesto territorial.

Jaime Andrés González Orrico

Abogado

Profesor de Derecho, Economía y Mercado

Facultad de Derecho Universidad del Desarrollo

Magíster en Gestión Tributaria

Universidad del Bío-Bío

RESUMEN: El impuesto territorial es un tributo anual que grava la propiedad de los bienes raíces, cuyo importe se determina sobre el avalúo fiscal de los inmuebles. La Ley N° 17.235, de 1969, sobre Impuesto Territorial, establece reglas particulares que inciden en el devengo y exigibilidad del impuesto, en su giro, en el pago del tributo, y dentro de esto, en la determinación de las personas obligadas a efectuarlo, el lugar en que ha de ser hecho, y, por último, al tiempo en que se ha de realizar. Estas normas se complementan con las que el Código Tributario establece para facilitar el control y la acreditación del pago. Tales disposiciones son aplicables tanto a la denominada recaudación en período voluntario, como a aquella otra que se verifica en período ejecutivo, resultando especialmente gravitantes en esta última, toda vez que orientan al Servicio de Tesorerías para ejercer su acción ejecutiva de cobro dentro del procedimiento especial destinado al efecto. La aplicación práctica del bloque normativo aludido no ha estado exenta de problemas, en donde el conocimiento oportuno, por los deudores morosos, del cobro enderezado en su contra por el Fisco y la extensión de su responsabilidad frente al crédito impositivo emergen como fuentes de conflicto entre el Estado y los particulares. El presente trabajo tiene por objeto entregar algunas notas generales acerca de la recaudación del impuesto territorial en su primera vertiente, mientras que respecto de la recaudación en período ejecutivo pretende centrar el análisis no en la descripción de las normas que gobiernan el proceso de ejecución, sino que en los problemas ya enunciados; de manera que las reflexiones alcanzadas permitan construir soluciones útiles y equitativas.

Introducción.

En la sociedad agraria y campesina del Medioevo, el impuesto territorial se convirtió en el principal tributo, dado que la tenencia de la tierra era el mejor

índice de riqueza. En ella se gravaba a los inmuebles como fuente principal de los ingresos.¹

Según se desprende de lo prevenido en los arts. 1º, 22 y 25 de la Ley N° 17.235, de 1969, sobre Impuesto Territorial (en adelante LIT), estamos en presencia de un tributo anual que grava la propiedad de los bienes raíces, cuyo importe se determina sobre el avalúo fiscal de los inmuebles.²

De acuerdo al art. 37 del DL N° 3.063, de 1979, Ley de Rentas Municipales, las municipalidades perciben el rendimiento total de este impuesto, constituyendo ingreso propio de cada municipio un 45% del tributo originado en inmuebles ubicados dentro de su territorio jurisdiccional.

Caracterizándolo, se ha escrito que se trata de un impuesto real, que no considera, por lo general, las características personales de los contribuyentes. Además, es un tributo objetivo, por lo que no establece montos exentos en virtud de las relaciones familiares de los contribuyentes (casado o soltero, hijos y otras cargas familiares) ni por las deudas asociadas al inmueble (un crédito hipotecario, por ejemplo).³

Ahora bien, el contenido de las normas tributarias, esencialmente, es una orden o mandato para que se entregue al Estado (o persona por él, por ley designada) cierta suma de dinero. En otras palabras: la norma que está en el centro del Derecho Tributario es aquella que contiene una orden: "entregue el dinero al Estado".⁴

En este orden de ideas, con base en la primera acepción que del verbo recaudar nos entrega el Diccionario de la Real Academia Española ("cobrar o percibir dinero"),⁵ y siguiendo en ello a Ferreiro Lapatza en España (refiriéndose al art. 160 de la Ley General Tributaria Española, N° 58/2003, de 17 de diciembre), podemos señalar que la recaudación impositiva "consiste en el ejercicio por parte de la Administración Tributaria de las funciones conducentes al cobro de las deudas tributarias, considerando tanto su pago voluntario cuanto su cumplimiento forzado".⁶

¹ EVANS ESPÍNEIRA, EUGENIO, *Los tributos en la Constitución*, Edit. Jurídica de Chile, 2ª edic., Santiago, 2010, p. 168. Para una lúcida exposición acerca de los antecedentes históricos legislativos de este impuesto Vid. ROJAS RETAMAL, ROBERTO, *El impuesto territorial*, Edit. Jurídica ConoSur Ltda., Santiago, 2001, pp. 25-67.

² Sin duda alguna, las diferencias más relevantes entre los contribuyentes y el Fisco se presentan a propósito de la tasación de los bienes raíces urbanos. Acerca de la valoración de éstos, Vid. CAYO ARAYA, TEODOSIO, *Tasación de bienes raíces urbanos. Criterios y procedimientos prácticos*, s. e., 2ª edic., Santiago, 2012.

³ *Ibidem*, pp. 168-169.

⁴ ATALIBA, GERARDO, *Hipótesis de incidencia tributaria*, trad. Leandro Stok y Mario A. Salvo, Edit. Legis, 6ª edic., Buenos Aires, 2010, p. 23.

⁵ <http://lema.rae.es/drae/?val=recaudar> (12 de mayo de 2013).

⁶ FERREIRO LAPATZA, JOSÉ, *Curso de Derecho Financiero Español. Instituciones*, Edit. Marcial Pons, 25ª edic., Madrid, 2006, p. 514.

Por regla general, los contribuyentes cumplirán cabal y oportunamente con su obligación tributaria, es decir, pagarán de manera voluntaria, en Tesorería, el gravamen correspondiente (arts. 38.1 y 47 CT).

Empero, frente a la hipótesis de incumplimiento, el ordenamiento jurídico confiere herramientas para obligar al deudor que incumple a entregar al Fisco las cantidades de dinero constitutivas de impuesto, una de las cuales es el juicio ejecutivo tributario, cuyas normas se recogen en el Título V del Libro III del Código Tributario (en adelante CT); y a las cuales se remite expresamente el artículo 48, inciso final, de la citada Ley de Rentas Municipales, para encomendar la cobranza administrativa y judicial del impuesto territorial al Servicio de Tesorerías.⁷

De lo dicho, entonces, podemos concluir la existencia de una recaudación en período voluntario, obtenida a través del pago espontáneo del impuesto, y otra –ciertamente eventual– en período ejecutivo, que se materializa a través de la ejecución forzada de la obligación tributaria.

La LIT entrega reglas particulares que inciden en el devengo y exigibilidad del impuesto, en su giro, en el pago del tributo, y dentro de esto, en la determinación de las personas obligadas a efectuarlo, el lugar en que ha de ser hecho, y, por último, el tiempo en que se ha de realizar; normas que se complementan con las que el CT establece para facilitar el control y la acreditación del pago del impuesto.

Tales disposiciones son aplicables a ambos períodos de recaudación, pero resultan especialmente gravitantes en el segundo, toda vez que orientan al Servicio de Tesorerías para ejercer de un modo correcto la acción ejecutiva de cobro dentro del procedimiento especial destinado al efecto; y en cuyo desarrollo igualmente se contemplan reglas especiales a propósito de la notificación y requerimiento de pago del ejecutado, y del embargo del bien raíz que causa el impuesto.

⁷ Además de las normas del CT, como fuentes legales del juicio tributario encontramos el DFL N° 1, Ministerio de Hacienda, 16 de mayo de 1994, D. Of. 26 de octubre de 1994, Estatuto Orgánico del Servicio de Tesorerías, el DL N° 1.263 sobre Administración Financiera del Estado, de 28 de noviembre de 1975. De acuerdo a lo que dispone el art. 2.2° del Estatuto Orgánico del Servicio de Tesorerías, le corresponde a esta repartición pública, en términos generales, efectuar la cobranza coactiva, sea judicial, extrajudicial o administrativa, de los impuestos fiscales en mora, con sus intereses y sanciones, las multas aplicadas por autoridades administrativas, los créditos fiscales a los que la ley dé el carácter de impuesto para los efectos de su recaudación y los demás créditos ejecutivos o de cualquiera naturaleza que tengan por causa o motivo el cumplimiento de obligaciones tributarias cuya cobranza se le encomiende por decreto supremo. Si bien esta norma precisa los créditos o acreencias cuyo cobro compete al mencionado servicio, nada dice, en cambio, respecto del procedimiento aplicable para tal efecto. El art. 35.1 del DL N° 1.263 sobre Administración Financiera del Estado, encomienda igualmente al señalado ente público “la cobranza judicial o administrativa con sus respectivos reajustes, intereses y sanciones de los impuestos, patentes, multas y créditos del Sector Público, salvo aquellos que constituyan ingresos propios de los respectivos Servicios”, precisando su inciso 2° que “para tal efecto, aplicará, cualquiera que sea la naturaleza del crédito, los procedimientos administrativos y judiciales establecidos por el Código Tributario para el cobro de los impuestos morosos”.

No obstante, la aplicación práctica del bloque normativo aludido no ha estado exenta de problemas, fundamentalmente vinculados al período ejecutivo de recaudación, en donde el conocimiento oportuno, por los deudores morosos, del cobro incoado en su contra por el Fisco, así como la extensión de su responsabilidad frente al crédito impositivo, emergen como fuentes de conflicto entre el Estado y los particulares.

Estas dificultades no son más que el reflejo de la tensión permanente que, en materia de ejecución tributaria, existe entre la necesidad de percibir con prontitud las rentas estatales impagas por parte del Fisco y la de respetar el derecho de propiedad y el debido proceso de los contribuyentes.⁸

Por la misma razón, el riesgo de imponerse en perjuicio del contribuyente la arbitrariedad, que representa una falta y, en el mundo jurídico, constituye una negación del Derecho,⁹ siempre es una alternativa posible.

El presente trabajo tiene por objeto entregar algunas notas generales acerca de la recaudación del impuesto territorial en su primera vertiente, mientras que respecto de la recaudación en período ejecutivo, el análisis se centrará no en la descripción de las normas que gobiernan el proceso de ejecución, sino en los problemas que allí se presentan y que anunciáramos hace un instante; de modo que las reflexiones que alcancemos permitan construir soluciones útiles y equitativas.

1. La recaudación en período voluntario.

En este período, el cumplimiento de la obligación tributaria se realiza espontáneamente por el propio contribuyente o por alguien (representante o tercero) en su nombre o por su cuenta.¹⁰

El análisis de esta etapa comprende la revisión de las normas que determinan el devengo y exigibilidad del impuesto, su giro, el pago del tributo, y dentro de esto, las personas obligadas a efectuarlo, el lugar en que ha de ser hecho, y, por último, el tiempo en que se ha de realizar.

A. Devengo y exigibilidad del impuesto.

Dentro de la noción de obligación tributaria existen dos conceptos fundamentales, a saber: el devengo y la exigibilidad.

⁸ Cfr. CARRANZA TORRES, LUIS, *Ejecución Fiscal*, Edit. Legis, Buenos Aires, 2011, p. 24.

⁹ COELHO PASIN, JOAO, *Derecho tributario y ética*, Edit. Heliasta, Buenos Aires, 2010, p. 146.

¹⁰ FERREIRO LAPATZA, JOSÉ, ob. cit., p. 515.

Según el Diccionario de la Real Academia Española, devengar es “adquirir derecho a alguna percepción o retribución por razón de trabajo, servicio u otro título”.¹¹ En nuestra disciplina, el devengo equivale al instante en que nace la obligación tributaria, es decir, el momento en que el hecho gravado se ha realizado en su integridad.¹²

Pero el solo devengo no habilita al sujeto activo de la relación jurídica tributaria para exigir su cumplimiento, no obstante que ya ha nacido su derecho.

Vargas advierte que el impuesto se hace exigible al expirar los plazos de pago establecidos por las leyes o reglamentos respectivos, conforme lo establece el art. 36 del CT y lo corroboran los arts. 24, 53 y 54 del mismo cuerpo normativo, de los cuales se deduce que la mora en el pago de los impuestos se produce desde el vencimiento del plazo establecido para el pago.¹³ Lo mismo se infiere de los artículos 200 y 201 del CT, conforme a los cuales prescribirá la acción del Fisco para perseguir el pago de impuestos, intereses, sanciones y demás recargos, dentro del término de tres años (o seis, según corresponda), contado desde la expiración del plazo legal en que debió efectuarse el pago; debiendo en todo caso precisarse que en el caso de los impuestos que deben solucionarse por cuotas, tal como ocurre con el impuesto territorial, el plazo de prescripción comienza a correr independientemente para cada una de ellas.¹⁴

El art. 22 de la LIT previene que el impuesto territorial anual será pagado en cada año en cuatro cuotas en los meses de abril, junio, septiembre y noviembre; pudiendo el contribuyente pagar durante el mes de abril los impuestos correspondientes a todo el año.

Por lo anterior, se ha entendido que el devengo del impuesto en análisis se produce al inicio del respectivo período impositivo, es decir, el 1° de enero de cada año, pues si la primera cuota se debe pagar en el mes de abril –pudiendo además comprender la totalidad del tributo–, ello implica, necesariamente, que la obligación tributaria ha nacido previamente.¹⁵

Respecto de la exigibilidad, ella se produce una vez expirado el plazo legal en que debió efectuarse el pago de cada una de las cuotas del impuesto.

¹¹ Diccionario de la Lengua Española, 22ª edic., disponible en http://buscon.rae.es/draeI/SrvltConsulta?TIPO_BUS=3&LEMA=devengar (13 de mayo de 2013).

¹² PÉREZ RODRIGO, ABUNDIO, *Manual de Código Tributario*, Edit. LexisNexis, 5ª edic., Santiago, 2007, p. 182.

¹³ VARGAS VARGAS, MANUEL, *Obligación civil y obligación tributaria*, Edit. Jurídica Conosur Ltda., 3ª edic., Santiago, 1995, p. 22.

¹⁴ PEIRANO ZÚÑIGA, PAOLA, *La prescripción de las acciones fiscalizadora y de cobro en el Código Tributario*, Edit. ConoSur Ltda., Santiago, 2000, p. 58.

¹⁵ ROJAS RETAMAL, ROBERTO, ob. cit., p. 223.

B. Los giros roles de contribuciones.

El giro es una orden competente que el Servicio de Impuestos Internos (en adelante SII) extiende al contribuyente para que ingrese en arcas fiscales un valor determinado por concepto de impuestos, reajustes, intereses y multas.¹⁶

De acuerdo con lo previsto en el art. 37.1 del CT, los tributos, reajustes, intereses y sanciones deberán ser ingresados al Fisco mediante giros que se efectuarán y procesarán por el Servicio de Impuestos Internos, los cuales serán emitidos mediante roles u órdenes de ingreso, salvo los que deban pagarse por medio de timbres o estampillas.

A partir de esta norma, la doctrina clasifica los giros en dos categorías: los giros órdenes de ingreso y los giros roles.

Los giros órdenes de ingreso son los más comunes, pues luego de una liquidación de impuestos efectuada por el SII, este emitirá un giro de tal naturaleza. Se trata, por consiguiente, de giros individuales que tienen por objeto cobrar impuestos y/o diferencias de impuestos cuyo origen se encuentra en fiscalizaciones efectuadas por esa repartición pública.¹⁷

Los giros roles son aquellos de carácter colectivo y que se utilizan para los impuestos en que el contribuyente ha aportado los antecedentes necesarios para que el SII determine la obligación tributaria, o bien el contribuyente, habiendo presentado su declaración de impuestos, requiere el giro para su pago.¹⁸ Se trata de listas ordenadas de contribuyentes, debidamente individualizados, con el período, base imponible y monto del impuesto a pagar.¹⁹ Un ejemplo claro de este tipo de giros lo hallamos precisamente en los que emite el SII para el cobro del impuesto territorial cuyo orden se basa en la ubicación del inmueble.

No obstante tratarse de un impuesto cuyo rendimiento cede directamente en favor de las respectivas Municipalidades del país, estimamos que el art. 37 del CT resulta plenamente aplicable. Vale decir, para que el contribuyente del impuesto territorial pueda efectuar su pago, ha menester que previamente la Administración Tributaria emita el correspondiente giro.

De otro lado, según se desprende de los arts. 18 y 19 de la LIT, existen tres clases de giros, esto es: 1) el rol semestral de contribuciones; 2) los roles suplementarios; y 3) los roles de reemplazos.

¹⁶ ASTE MEJÍAS, CHRISTIAN, *Curso sobre Derecho y Código Tributario*, Edit. Legal Publishing, 4ª edic. actualizada, Santiago, 2009, p. 520.

¹⁷ PÉREZ RODRIGO, ABUNDIO, ob. cit., p. 256.

¹⁸ ALTAMIRANO, M. y MUÑOZ, F., *Derecho Tributario parte general. Determinación de la obligación tributaria*, Edit. LexisNexis, Santiago, 2006, p. 185.

¹⁹ PÉREZ RODRIGO, ABUNDIO, ob. cit., p. 255.

Los dos últimos, según veremos, tienen por objeto hacer efectivas las variaciones que se determinen respecto de los tributos girados en los roles semestrales de contribuciones.

B.1. Rol semestral de contribuciones.

Dispone el art. 18 de la LIT: “Sobre la base de los avalúos vigentes para cada semestre, consideradas las modificaciones a que se refieren los artículos 10 y siguientes y las exenciones del Cuadro Anexo, el Servicio de Impuestos Internos emitirá, por comunas, un rol de cobro del impuesto a los bienes raíces, que se denominará ‘Rol Semestral de Contribuciones’, y que contendrá, además de los datos indispensables para la identificación del predio, su avalúo, la exención si tuviere, y el impuesto”.

La redacción de esta norma no puede estimarse contradictoria con el carácter anual del impuesto territorial, puesto que, como tal, su accertamiento se produce al inicio del período, esto es, el 1° de enero de cada año. Pero, como la propia ley permite al contribuyente pagar el tributo en cuatro cuotas, resulta lógico que cada una de ellas deba ser reajustada semestralmente. Carrillo explica que no se hace un rol de cobro para el año, porque la base imponible cambia mensualmente, de acuerdo a la variación del Índice de Precios al Consumidor (art. 9° LIT).²⁰

En lo que hace a la notificación de estos giros, de la relación de los arts. 43 y 44 del CT se desprende que el SII está obligado a remitir a los contribuyentes un aviso que contenga el nombre del propietario, la ubicación o nombre del bien raíz, el número de rol que corresponda, el monto del avalúo imponible y del impuesto, con una anticipación de, a lo menos, un mes a la fecha inicial del período de pago del tributo.

Por último, señalemos que el inciso final del citado art. 44 precisa que éstos avisos se dirigirán a la dirección correspondiente al inmueble que motiva el impuesto, o al domicilio que para estos efectos el propietario haya registrado en el Servicio y, a falta de éste, al domicilio del propietario que figure registrado en el Servicio.

B.2. Roles suplementarios y de reemplazos.

De acuerdo a lo establecido en el art. 19.1 de la LIT: “El Servicio de Impuestos Internos hará efectivas las variaciones que se determinen respecto de los impuestos girados en los roles semestrales de contribuciones a que se refiere el artículo anterior, mediante roles suplementarios de contribuciones y roles de reemplazos de contribuciones que se confeccionarán por comunas”.

²⁰ CARRILLO FIERRO, ENRIQUE, *Aspectos tributarios de la enajenación de bienes raíces en el Derecho chileno*, Edit. Alfakira, Santiago, 2006, p. 73.

La justificación de esta clase de giros se encuentra en el hecho de que, luego de la emisión de los Roles Semestrales, pueden surgir diferencias entre los impuestos girados y los que debieron ponerse en cobro.²¹

Carrillo señala que el rol suplementario es aquel que indica que hay que pagar un suplemento; es decir, que hay que pagar más de lo que estaba contemplado en forma original. Este tipo de giro procede cuando se aplica un aumento de avalúo y, consecuentemente, un mayor pago de impuestos.²²

Por su parte, el rol de reemplazo sustituye los otros cuatro que se emitieron durante el año.²³

En suma, si las diferencias detectadas producen un saldo a favor del Fisco acreedor, habrá de emitirse un rol suplementario, y en el caso opuesto, un rol de reemplazo. Cada uno, respectivamente, expresará un aumento o una rebaja del tributo.

Por otro lado, la presencia de esta clase de roles de contribuciones conlleva el cobro retroactivo de impuestos, pues, por regla general, son emitidos en un semestre que difiere del correspondiente al rol primitivo, y en el cual se determinó un importe dinerario mayor o menor al que, en estricto rigor, correspondía.

El art. 19.3 de la LIT resuelve el problema, señalando que: "Las contribuciones que deban pagarse retroactivamente con respecto al semestre en que se pongan en cobranza los roles suplementarios y de reemplazos, se girarán sobre la base del avalúo del semestre en que se pongan en cobro dichos roles. La retroactividad no podrá ser superior a tres años".

Como se advierte, la emisión de roles suplementarios y de reemplazos que implique cobro retroactivo se encuentra restringida en el tiempo, pudiendo únicamente comprender, como límite máximo, diferencias impositivas de hasta tres años. Así, por ejemplo, el año 2011 es posible cobrar suplementos, simultáneamente, por ambos semestres de los años 2010, 2009, 2008 y el primer semestre de 2011, debido a una ampliación existente desde 2007, pero que no fue considerada en la tasación fiscal.

Cabe señalar también, que la LIT reconoce una limitación temporal mayor en el inciso final del citado art. 19, y que se contempla del modo siguiente: "En los casos en que, con ocasión de nuevas construcciones, ampliaciones o instalaciones, deba procederse al cobro retroactivo de contribuciones y el predio en que ellas se hayan efectuado hubiere sido objeto de enajenación, aquél se hará efectivo a

²¹ ROJAS RETAMAL, ROBERTO, ob. cit., p. 223.

²² CARRILLO FIERRO, ENRIQUE, ob. cit., p. 74.

²³ *Ibidem*.

contar del 1° de enero del año siguiente al de la correspondiente inscripción de dominio en el Registro de Propiedad del Conservador de Bienes Raíces”.

Es decir, se trata de un beneficio que el legislador ha establecido en favor de las personas que adquieren inmuebles que constan de nuevas construcciones, ampliaciones o instalaciones, respecto de las cuales el antecesor en el dominio no tributó.

En tal caso, el cobro solo podrá hacerse efectivo a partir del 1° de enero del año siguiente al de la inscripción conservatoria. O en otros términos, no podrá comprender períodos anteriores al 1° de enero del año siguiente a la enajenación.

Con todo, la Circular N° 29/1993 del SII precisa que si la notificación del cobro retroactivo se efectúa antes de la nueva inscripción en el Registro de Propiedad del Conservador de Bienes Raíces, el adquirente se hará dueño con este gravamen y, en consecuencia, quedará obligado a su pago.²⁴

C. El pago.

El pago efectivo es, sin duda, el modo de extinguir las obligaciones más importantes, por dos razones: representa la ejecución de la conducta debida, esto es, lo que la ley y las partes persiguen al constituirse una obligación; y es la forma habitual y más frecuente de provocar la extinción del vínculo jurídico.²⁵

El art. 1568 del Código Civil (en adelante Cód. Civ.) señala: “El pago efectivo es la prestación de lo que se debe”.

La doctrina española enfatiza del pago su carácter de “acto debido”, en todos los casos en que haya nacido la obligación de tributar; precisando, al mismo tiempo, que en materia tributaria el acto de pagar no es nunca un negocio jurídico, por cuanto no puede considerarse expresión de una declaración del deudor, en el sentido de que los efectos jurídicos del pago no dependen de su voluntad, sino que están establecidos por la ley fiscal.²⁶

Emitidos los roles de contribuciones, el contribuyente debe proceder a extinguir la obligación tributaria mediante el pago efectivo de su importe, en el lugar y oportunidad que la LIT y el CT, respectivamente, establecen.

²⁴ Disponible en www.sii.cl/documentos/circulares/1993/circu29.htm (13 de mayo de 2013).

²⁵ RODRÍGUEZ GREZ, PABLO, *Extinción convencional de las obligaciones*, Edit. Jurídica de Chile, Santiago, 2010, vol. 1, p. 123.

²⁶ PÉREZ DE AYALA, J., y PÉREZ DE AYALA, M., *Fundamentos de Derecho Tributario*, Edit. Edersa, 4ª edic., Madrid, 2000, pp. 213-214.

C.1. Obligados al pago del tributo.

La LIT trata la materia en su Título VI, denominado "De los obligados al pago del impuesto", arts. 25 a 27.

De acuerdo a estas normas, los obligados al pago del impuesto son el propietario del bien raíz, el ocupante del inmueble, y el concesionario u ocupante a cualquier título de bienes raíces fiscales, municipales o nacionales de uso público.

También se contemplan ciertos casos de responsabilidad solidaria, la que afecta a quienes sean dueños en común de un bien raíz, y a los administradores, gerentes o directores de una sociedad o persona jurídica que igual derecho real ostente sobre un inmueble.

En los acápite siguientes nos limitaremos a mencionar las normas que los contemplan y singularizan, de un modo general, dejando su análisis más detallado al tratar de la recaudación en período ejecutivo, oportunidad en la que abordaremos la extensión de dicha responsabilidad y los problemas que se originan en su aplicación práctica.

C.1.2. El propietario del bien raíz.

Conforme al art. 25.1 de la LIT, el impuesto a los bienes raíces será pagado por el dueño del inmueble.

Entendemos que al hablar del dueño de la propiedad raíz la norma se está refiriendo a su poseedor inscrito.

C.1.3. El ocupante del inmueble.

La misma norma citada establece que el ocupante de un bien raíz está obligado como responsable al pago del tributo devengado durante su ocupación, permitiéndole, una vez solucionada la obligación tributaria, dirigirse contra el propietario del mismo por las cantidades enteradas en arcas fiscales.

C.1.4. El concesionario u ocupante a cualquier título de bienes raíces fiscales, municipales o nacionales de uso público.

Dispone al efecto el art. 27.1 de la LIT: "El concesionario u ocupante por cualquier título, de bienes raíces fiscales, municipales o nacionales de uso público, pagará los impuestos correspondientes al bien raíz ocupado".

El inciso 2° del mismo artículo se encarga de precisar que si el título en cuya virtud se ocupa el inmueble fiscal es el arrendamiento, el arrendatario queda

obligado a pagar las contribuciones territoriales durante todo el plazo del contrato y mientras esté ocupando materialmente el predio.

Estas normas deben concordarse con lo dispuesto en el art. 1° inciso final del mismo cuerpo normativo, conforme al cual los bienes nacionales de uso público no serán avaluados, excepto en los casos a que nos hemos referido.

Por último, esta obligación de pago no se aplicará respecto de los predios fiscales y municipales en los cuales, por razones inherentes a sus cargos, estén obligados a residir funcionarios públicos o municipales, en la forma y condiciones que señala la letra A) del Párrafo I del Cuadro Anexo de la LIT (art. 27 inc. final).

C.1.5. Casos de responsabilidad solidaria.

C.1.5.1. Los dueños en común del bien raíz que causa el impuesto.

Esta responsabilidad la dispone el art. 26.1 de la LIT, en los siguientes términos: "Cuando una propiedad raíz pertenezca a dos o más dueños en común, cada uno de ellos responderá solidariamente del pago de los impuestos, sin perjuicio de que éstos sean divididos entre los propietarios, a prorrata de sus derechos en la comunidad".

El carácter de dueños en común debe arrancar del título inscrito del inmueble.

C.1.5.2. Los administradores, gerentes o directores de una sociedad o persona jurídica propietaria de un inmueble.

El inciso 2° del citado art. 26 de la LIT la establece del modo siguiente: "Si un bien raíz pertenece a una sociedad o persona jurídica, los administradores, gerentes o directores serán responsables solidariamente del pago del impuesto, sin perjuicio de sus derechos contra el deudor principal".

C.2. Lugar del pago.

La recaudación en período voluntario implica que los contribuyentes paguen en Tesorería el gravamen correspondiente, aun cuando en la actualidad el pago lo reciben, mayoritariamente, las denominadas Instituciones Recaudadoras Autorizadas (arts. 38.1 y 47 CT). Además, la tecnología puesta al servicio del cumplimiento tributario permite que dichos pagos se efectúen en línea por Internet.

C.3. Oportunidad en que debe hacerse el pago.

C.3.1. Rol Semestral de contribuciones.

De acuerdo a lo establecido en el art. 22.1 de la LIT, el impuesto territorial anual debe ser pagado en cada año en cuatro cuotas en los meses de abril, junio, septiembre y noviembre, a menos que el Presidente de la República fije otras fechas con arreglo a la facultad que le confiere el artículo 36 del CT. Además, se establece la posibilidad de que el contribuyente pague durante el mes de abril los impuestos correspondientes a todo el año.

En relación con esta norma, el art. 24.1 del mismo texto legal previene que en la provincia de Aysén el pago se hará por semestres en los meses de marzo y noviembre de cada año. Lo anterior, precisa su inciso 2°, sin perjuicio de no cobrarse intereses penales ni multa con relación a los impuestos del primer semestre a los contribuyentes morosos que paguen la anualidad completa.

C.3.2. Roles suplementarios y de reemplazos.

Conforme lo establece el art. 23.1 de la LIT, los impuestos incluidos en los roles suplementarios y de reemplazos deben ser pagados en los meses de junio y diciembre de cada año e incorporarán las modificaciones establecidas en resoluciones notificadas hasta el 30 de abril y 31 de octubre, respectivamente, del semestre en que deban pagarse los impuestos. Luego, para las resoluciones notificadas entre el 1° de noviembre y el 31 de diciembre de cada año, los impuestos así girados deben pagarse en el mes de junio del año siguiente.²⁷

Sin perjuicio de lo señalado, el inciso 2° del mismo artículo faculta al Director Nacional del Servicio de Impuestos Internos para dividir el pago de los impuestos indicados en parcialidades por pagarse conjuntamente con las contribuciones futuras, en un plazo máximo de dos años.

C.4. Control y acreditación del pago.

Las normas de la LIT vistas hasta aquí no contemplan reglas concernientes al control del pago oportuno de este impuesto ni a las formas en que se debe éste acreditar.

Esta materia encuentra regulación en el Código Tributario, específicamente en sus arts. 74 y 92.

²⁷ Cfr. ROJAS RETAMAL, ROBERTO, ob. cit., p. 231.

Al efecto, dispone el artículo 74.1 del CT: “Los conservadores de bienes raíces no inscribirán en sus registros ninguna transmisión o transferencia de dominio, de constitución de hipotecas, censos, servidumbres, usufructos, fideicomisos o arrendamientos, sin que se les compruebe el pago de todos los impuestos fiscales que afecten a la propiedad raíz materia de aquellos actos jurídicos. Dejarán constancia de este hecho en el certificado de inscripción que deben estampar en el título respectivo”.

De acuerdo a la norma referida, para que el Conservador de Bienes Raíces pueda materializar la transferencia de dominio de un inmueble, es necesario que se le compruebe el pago del impuesto territorial.

Complementa la señalada disposición el artículo 92.1 del CT, que, en su primera parte, establece lo siguiente: “Salvo disposición en contrario, en los casos en que se exija comprobar el pago de un impuesto, se entenderá cumplida esta obligación con la exhibición del respectivo recibo o del certificado de exención, o demostrándose en igual forma estar al día en el cumplimiento de un convenio de pago celebrado con el Servicio de Tesorerías”. Agrega su inciso 2° que: “Si se tratare de documentos o inscripciones en registros públicos, bastará exhibir el correspondiente comprobante de pago al funcionario que deba autorizarlos, quien dejará constancia de su fecha y número, si los tuviere, y de la Tesorería o entidad a la cual se hizo el pago”.

Cabe anotar, enseguida, que la aplicación práctica de este artículo 92 ha generado ciertas dudas, en cuanto a si lo que el legislador exige para inscribir la transferencia de un inmueble es el pago íntegro y completo del impuesto territorial –lo que supone un certificado expedido por el Servicio de Tesorerías que indique que el rol de avalúo respectivo no registra deuda–, o si basta el suscribir un convenio para el pago de lo adeudado y acreditar que se está al día en su cumplimiento. Lo anterior, pues la norma parece dar a entender que sólo la exhibición del comprobante de pago al funcionario que debe autorizar inscripciones en registros públicos habilita para proceder a éstas últimas.

Pensamos que los incisos 1° y 2° del art. 92 CT regulan materias distintas.

En efecto, el inciso 1° sólo se limita a expresar qué ha de entenderse por “comprobante de pago”, señalando que lo constituyen, alternativamente: a) el respectivo recibo; b) un certificado de exención; y c) un documento que acredite estar al día en el cumplimiento de un convenio de pago celebrado con el Servicio de Tesorerías.

Por su parte, el inciso 2° precisa a quién debe exhibírsele el mencionado comprobante –en cualquiera de sus formas–, cuando éste se exige, como lo hace el artículo 74.1 CT, para proceder, entre otras, a la inscripción de la transferencia del dominio de un inmueble.

Consecuente con lo señalado, entendemos que es apto como comprobante de pago del impuesto territorial la exhibición al Conservador de Bienes Raíces de que se trate, de los antecedentes que acreditan estar al día en el cumplimiento de un convenio celebrado con el Servicio de Tesorerías; el cual, evidentemente, habrá de comprender todas las anualidades que registre el certificado de deuda respectivo.

2. La recaudación en período ejecutivo.

La LIT no establece de un modo expreso el momento en que el tributo se encuentra en condiciones de ser cobrado ejecutivamente; pero al tratarse de una obligación de carácter legal, tan pronto haya expirado el plazo fijado para que el contribuyente satisfaga espontánea o voluntariamente el impuesto, se iniciará la recaudación en período ejecutivo.

En otros términos, el período ejecutivo constituye una fase temporal que comienza tras la finalización del período de ingreso voluntario.²⁸

No debe pensarse, empero, que el inicio del procedimiento ejecutivo de cobro de los, ahora impuestos morosos, vaya a iniciarse de inmediato; pues ello escapa a las posibilidades físicas del Servicio de Tesorerías. Lo que ocurre, es que si el deudor paga el tributo una vez iniciada la recaudación en período ejecutivo, deberá solucionar, además del importe neto del gravamen, los reajustes e intereses que la mora produce (arts. 22 LIT y 53.1 CT).

Según ya tuvimos ocasión de referir, el artículo 48, inciso final, del DL N° 3.063, de 1979, Ley de Rentas Municipales, declara expresamente: "La cobranza administrativa y judicial del impuesto territorial se regirá por las normas contenidas en el Título V del Libro III del Código Tributario".

De este modo, se encomienda especialmente al Servicio de Tesorerías el cobro compulsivo de este tributo, para cuyo efecto aplicará las normas del procedimiento ejecutivo de las obligaciones tributarias de dinero que el CT contempla en sus arts. 168 a 199.²⁹

A decir verdad, el CT no ha reglado de un modo especial la ejecución forzada del impuesto territorial. No obstante, y según pusimos de relieve al comienzo de nuestro trabajo, el legislador tributario contempló ciertas disposiciones particulares en esta materia, a propósito de la notificación y requerimiento de pago

²⁸ DE MIGUEL ARIAS, SABINA, "Algunas reflexiones acerca de los requisitos necesarios para la práctica del embargo en el procedimiento de recaudación tributaria", en Patricio Masbernat (coord.), *Problemas actuales de Derecho Tributario Comparado*, Edit. Librotecnia, Santiago, 2012, p. 287.

²⁹ Para un estudio un tanto más detallado acerca de este procedimiento, puede consultarse nuestro *Juicio ejecutivo tributario*, Edit. Librotecnia, Santiago, 2011.

del ejecutado (art. 171.4), y del embargo del bien raíz que causa el impuesto (arts. 173.1 y 171.2 del CT); normas que explicitan potestades exorbitantes de la Administración del Estado, vale decir, poderes jurídicos extraordinarios que no ostentan otros sujetos que integran el ordenamiento, y que en términos prácticos se erigen como verdaderos privilegios para el sujeto activo de la relación tributaria.³⁰ Anticipamos también que la aplicación práctica del bloque normativo al que hemos dedicado las reflexiones precedentes origina, en el marco del cobro ejecutivo de impuestos, sensibles problemas vinculados tanto al conocimiento oportuno, por los deudores, de la acción de cobro enderezada en su contra por el Fisco, cuanto a la extensión de su responsabilidad frente al crédito impositivo, emergiendo como fuentes de conflicto entre el Estado y los particulares. A su análisis nos abocaremos en los acápite siguientes.

2.1. Problemas que origina la regla especial que habilita al recaudador fiscal para notificar y requerir de pago al deudor en la propiedad raíz de cuya contribución se trata.

El art. 171.4 del CT expresa que tratándose del cobro del impuesto territorial, además de los lugares indicados en el artículo 41 del Código de Procedimiento Civil, la notificación del hecho de encontrarse en mora y el requerimiento de pago podrán hacerse en la propiedad de cuya contribución se trata, sin perjuicio de la facultad del Tesorero respectivo para habilitar, con respecto de determinadas personas, día, hora y lugar (art. 171.4 del CT).

Recordemos que el art. 41 del Código de Procedimiento Civil (en adelante CPC) singulariza los lugares en donde puede practicarse la notificación personal al ejecutado; a los cuales la norma tributaria simplemente adiciona otro. En este sentido, no parece lógico que el legislador haya agregado un lugar que, en términos prácticos, coincida con alguno de los que el art. 41 del CPC enumera; en tal caso estaríamos en presencia de una disposición redundante. Por ejemplo, un recinto privado puede perfectamente corresponder a la propiedad de cuya contribución se trata, pues para el Diccionario de la Lengua Española recinto significa “espacio comprendido dentro de ciertos límites”.³¹ Por eso, entendemos que si se agregó este otro lugar es porque implícitamente el autor de la ley asumió que es distinto o, por lo menos, constituye una clase especial de alguno de los que en el CPC se indican.

Luego, ¿significa esto que en ese lugar sólo puede notificarse personalmente al deudor?

³⁰ Cfr. FERRADA BÓRQUEZ, JUAN, “Las potestades y privilegios de la administración pública en el régimen administrativo chileno”, en *Revista de Derecho*, Universidad Austral de Chile, vol. XX, N° 2 (2007), pp. 65-94.

³¹ Disponible en <http://lema.rae.es/drae/?val=recinto> (10 de abril de 2013).

En nuestra opinión, la respuesta es afirmativa: en la propiedad de cuya contribución se trata sólo puede notificarse personalmente al deudor. Incluimos aquí a la denominada notificación por cédula, por cuanto el art. 171.1 del CT la hace procedente cada vez que el deudor, a quien se intentó notificar personalmente, no fuere habido. Queda, por tanto, al margen la notificación por carta certificada, la que sólo puede dirigirse, en las áreas urbanas, al domicilio del ejecutado (arts. 171.1 y 11 del CT).

Tratándose particularmente de la notificación por cédula –que en estricto rigor es una forma subsidiaria de notificación personal–, cabe tener presente que las características del inmueble, como la de ser un sitio eriazado, un terreno baldío, una casa abandonada, o un predio agrícola, por citar algunos ejemplos, son aspectos relevantes a la hora de decidir su realización. Desde luego, entendemos que, siendo la notificación por esencia un acto de conocimiento, fundamental por tanto para que se trabé una relación procesal válida y consecuentemente se respete la garantía constitucional del debido proceso, aun cuando se trate de la propiedad raíz materia del impuesto, si ella corresponde a un lugar que no resulta apto para que dicha actuación produzca efectos jurídicos, como acontece en los ejemplos mencionados, no es posible que se practique allí. Y es que, como bien lo apunta la doctrina, el constituyente se abstuvo de enunciar las garantías del procedimiento racional y justo, ordenando siempre al legislador precisarlas en cada caso, pero “dejándose constancia que tales atributos se concretan, entre otros elementos, en principios como el de la igualdad de las partes y el emplazamiento, materializados en el conocimiento oportuno de la acción [y] la posibilidad de una adecuada defensa...”.³²

La jurisprudencia así lo ha entendido, estableciendo que “un sitio eriazado [...] no puede constituir, por definición, el domicilio de una persona”.³³ En igual línea argumental, también se ha resuelto que: “En la especie, la notificación y requerimiento de pago [...] se hizo en la parcela N° 12, sector 6, hijuela 3, Los Pretiles, que es un predio rural, sin ningún tipo de construcción ni edificación [...]. Así las cosas, de lo expuesto no es posible siquiera presumir que en dicho lugar habite alguna persona apta para recibir la copia íntegra de la resolución y de la solicitud en que haya recaído, en la especie, el mandamiento de ejecución y embargo respectivo. Concordante con lo razonado [...], naturalmente, no puede estimarse que el acta de notificación y requerimiento de pago del recaudador fiscal antes referidos constituyan una notificación válida por la que se haya hecho saber la demanda y resolución al demandado y requerido de pago [...], en términos de constituir un emplazamiento, lo que implica una

³² NAVARRO BELTRAN, ENRIQUE, “El debido proceso en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional”, en Jaime Arancibia, José Martínez y Alejandro Romero (coord.), *Litigación Pública*, Edit. AbeledoPerrot, Santiago, 2011, p. 23. **Lo destacado corresponde** a la cita del mismo autor, de la sentencia del Tribunal Constitucional de 8 de agosto de 2006 (inap.), Rol 478-2006.

³³ C. Valparaíso (ap.), 4 de agosto de 2005, Rol 2.326-2003.

violación al principio constitucional del debido proceso consagrado en el artículo 19 N° 3 de la Constitución Política de la República”.³⁴

2.2. Problemas que origina el embargo por el solo ministerio de la ley de la propiedad raíz que causa el impuesto territorial, desde el momento que se efectúe el requerimiento de pago.

Una segunda regla especial que encontramos en esta materia es el art. 173.1 del CT: “Tratándose del cobro del impuesto territorial, el predio se entenderá embargado por el solo ministerio de la ley desde el momento en que se efectúe el requerimiento”.

No obstante, para que este gravamen produzca efectos respecto de terceros, es necesario que se haya inscrito en el Conservador de Bienes Raíces correspondiente (arts. 173.1 y 171.2 del CT).

Se ha estimado que aquí se establece un privilegio especial en favor del Fisco, una verdadera garantía hipotecaria que asegura el cumplimiento de la prestación pecuniaria en que se traduce el impuesto.³⁵

Empero, no debe pensarse que el crédito impositivo de esta naturaleza únicamente pueda hacerse valer sobre el inmueble que lo causa, pues el Fisco, como cualquier acreedor, puede perseguir su ejecución sobre todos los bienes raíces o muebles del deudor, sean presentes o futuros, exceptuándose solamente los no embargables (art. 2465 Cód. Civ.). Es así como de acuerdo al art. 196.6 del CT, el Tesorero General de la República podrá declarar incobrables “las deudas por impuestos territoriales que no alcanzaren a ser pagadas con el precio obtenido en pública subasta del predio correspondiente”; y conforme al art. 197.2 del mismo texto legal, la Tesorería podrá revalidar las deudas en caso de “encontrarse bienes suficientes del deudor en su dominio”.

Estas normas prueban que el deudor responde con todo su patrimonio frente al impuesto territorial, aun cuando éste se haga efectivo preferentemente sobre el bien raíz³⁶. Si así no fuere, no podría el Fisco revalidar las deudas en caso de encontrarse bienes del contribuyente que, lógicamente, serán distintos al bien raíz ya rematado; lo que al mismo tiempo supone haber agotado su búsqueda antes de la declaración de incobrabilidad.

³⁴ C. Chillán (ap.), 8 de marzo de 2006, Rol 827-2005.

³⁵ ROJAS RETAMAL, ROBERTO, ob. cit., p. 78.

³⁶ *Ibidem*, p. 79.

3.3. Problemas que origina la extensión de la responsabilidad del propietario y de los ocupantes del inmueble que causa el impuesto, por deudas devengadas con anterioridad a sus títulos.

Recordemos que conforme al artículo 25.1 de la LIT el impuesto a los bienes raíces será pagado por el dueño o por el ocupante de la propiedad, ya sea éste usufructuario, arrendatario o mero tenedor, sin perjuicio de la responsabilidad que afecte al propietario. Y que no obstante ello, los usufructuarios, arrendatarios y, en general, los que ocupen una propiedad en virtud de un acto o contrato que no importe transferencia de dominio, no estarán obligados a pagar el impuesto devengado con anterioridad a su celebración.

La norma recién transcrita precisa, entonces, tres aspectos de la mayor relevancia, a saber: a) indica quién es el contribuyente del impuesto; b) establece ciertos obligados al pago del tributo; y c) fija la extensión que dicha obligación dineraria tiene para ambos sujetos.

Rojas explica que de las diversas disposiciones que integran el Título VI de la ley del ramo se desprende que el vínculo que exige la ley para atribuir a un sujeto la calidad de contribuyente del impuesto está dado por el dominio o propiedad, ya que, si bien se establece que junto al propietario del bien raíz existen otros obligados al pago del impuesto, éstos asumen dicha obligación en una calidad distinta.³⁷ Luego, si el concepto de contribuyente se define, esencialmente, por la titularidad del hecho gravado, el elemento subjetivo de éste estará constituido por el derecho de propiedad, por el vínculo en virtud del cual surge la obligación que afecta en forma principal y definitiva al propietario del bien raíz. Por lo tanto, el hecho gravado por este impuesto es la propiedad de los bienes raíces.³⁸

Compartimos la opinión del autor citado, dado que precisamente es el propietario del inmueble el sujeto económicamente incidido por el tributo, vale decir, quien soporta en su patrimonio el pago del gravamen. Desde luego, tratándose de bienes raíces, y no existiendo una norma tributaria especial que disponga algo distinto, entendemos –según lo mencionáramos– que el legislador al hablar de propietario se está refiriendo a aquel que ostenta la posesión inscrita del inmueble (arts. 686, 696, 702, 724, 728, 730, 924, 2505 y 2510, Cód. Civ.).

Además del propietario, el legislador ha considerado como sujeto obligado al pago del impuesto al “ocupante” del bien raíz, bajo cuya denominación se comprende al usufructuario, arrendatario o mero tenedor. No debe pensarse, sin embargo, que sólo estos últimos resultan obligados, pues la parte final de su

³⁷ ROJAS RETAMAL, ROBERTO, ob. cit., p. 86.

³⁸ *Ibidem*, p. 87.

inciso 1° deja en claro que dicha obligación pesa sobre todo aquel que ocupa la propiedad en virtud de un acto o contrato que no importe transferencia de dominio; de modo que, por ejemplo, el titular de un derecho real de uso o habitación (art. 811 Cód. Civ.) igualmente se hallará obligado al pago del impuesto.

Considerando las expresiones “sin perjuicio de la responsabilidad que afecte al propietario”, que utiliza la norma que se analiza, se ha entendido que estos sujetos son obligados en carácter de responsables, vale decir, cuentan con una acción de reembolso por el monto total de las cantidades invertidas en la satisfacción de la deuda tributaria, que pueden ejercer contra el propietario del bien raíz.³⁹

De otro lado, la misma disposición determina con claridad la extensión que dicha obligación dineraria tiene para estos sujetos: no están obligados a pagar el impuesto devengado con anterioridad al acto o contrato que los liga con el propietario, en la medida que no importe transferencia de dominio.

El Código Civil se refiere a los títulos traslativos de dominio en su artículo 703.3, a propósito del justo título, precisando que son “los que por su naturaleza sirven para transferirlo”, como la venta, permuta, donación entre vivos. Por ello, es razonable entender que a la ausencia de esta clase de títulos se refiere el artículo 25.1 de la LIT como condición para limitar la responsabilidad del ocupante.⁴⁰

Precisemos, además, que cuando el cobro se dirige en contra de este último, dado que no es dueño del bien raíz que causa el impuesto, la norma especial del art. 173.1 del CT –embargo por el solo ministerio de la ley– no resulta aplicable.

En lo que hace al propietario del bien raíz, la norma no fija límites a su obligación de pago, de manera que ella abarca incluso a los impuestos devengados con anterioridad a su adquisición. Efectivamente, según explica Rojas, la segunda parte del inciso 1°, del artículo 25 de la LIT, para limitar la obligación que recae sobre los ocupantes del bien raíz, emplea las expresiones “no obstante”, lo que

³⁹ ROJAS RETAMAL, ROBERTO, ob. cit., p. 86.

⁴⁰ Guzmán ha criticado la opinión de Claro Solar, en cuanto a que en el Cód. Civ. por regla general las expresiones “transferir” y “transmitir” mientan respectivamente los traspasos entre vivos y por causa de muerte, porque el examen de tales expresiones en la ley no corrobora esa opinión. A la luz de ello, examina el artículo 703 inciso 3° del mismo texto legal, en donde se contiene la definición de título traslativo de dominio, que usualmente se entiende excluir a la sucesión por causa de muerte (herencias y legados) del concepto de tal título, por no consistir ella en una transferencia, sino en una transmisión; y propone su reinterpretación en orden a que la palabra “transferirlo” usada en la definición también incluye la sucesión (Vid. GUZMÁN BRITO, ALEJANDRO, “Los vocablos ‘transferir’ y ‘transmitir’ y sus derivados en el ‘Código Civil de Chile’ con especial referencia a la definición de título traslativo de dominio”, en *Revista de Derecho*, Pontificia Universidad Católica de Valparaíso, vol. XXVII, 2° semestre, [2006], pp. 95-103).

evidencia el hecho de que ésta constituye una excepción a la obligación genérica e ilimitada que, en su primera parte, la norma prescribe. Por lo demás –agrega–, este límite sólo procede respecto de aquellas personas que ocupan el inmueble en virtud de un acto o contrato que no importa transferencia de dominio, por lo que, *a contrario sensu*, si éste conlleva la transferencia de su propiedad, la persona deberá responder por todos los impuestos adeudados, aun cuando se hubieren devengado con anterioridad a la adquisición del bien raíz.⁴¹

A partir de lo señalado, nos surge la siguiente pregunta: ¿qué puede hacer el propietario que paga impuestos devengados por su antecesor en el dominio, si claramente ha debido asumir una deuda que, en estricto rigor, no fue adquirida por él?

Sobre el particular, pensamos que asiste al actual propietario el derecho para demandar el reembolso de lo pagado, conclusión que no fluye precisamente del art. 25.1 de la LIT, pues este sólo regula la situación de los ocupantes del inmueble. Y es que ante la carencia de una norma que consagre la subrogación de modo expreso en beneficio del propietario actual por haber pagado al Fisco un crédito impositivo devengado con anterioridad por un sujeto distinto⁴² –el art. 1610.5° del Cód. Civ., para dar lugar a la subrogación del que paga una deuda ajena, exige que el deudor consienta expresa o tácitamente en el pago de la deuda, consentimiento que no nos parece tan claro en la situación que se analiza–, no vemos otra alternativa para aquél más que recurrir a la denominada acción de enriquecimiento sin causa, definida por Figueroa como “una acción personal, que procede cuando se ha producido a consecuencia de unos mismos hechos o circunstancias una ventaja o enriquecimiento patrimonial en una persona y una pérdida o empobrecimiento en otra, sin que medie causa jurídica que justifique la apropiación de la ventaja por parte del enriquecido, y sin que además exista un tipo legal que sancione o reconozca los hechos en forma expresa. En virtud de esta acción, tiene el empobrecido derecho a ser indemnizado por un valor equivalente al monto inferior entre la pérdida sufrida y el enriquecimiento provocado”.⁴³

A propósito del enriquecimiento, el mismo autor afirma que puede consistir también en el aumento del patrimonio por medio de la disminución del pasivo, siendo el ejemplo típico de estos casos el pago de una deuda por otra persona

⁴¹ *Ibíd*em, p. 81.

⁴² ASTE considera aplicable la regla del pago por subrogación que consulta el art. 1610.5° del Cód. Civ., pero enfatizando el requisito del consentimiento expreso o tácito del deudor, estimando que en tal caso el tercero tendría incluso los privilegios del Fisco, pero no tendría acceso al procedimiento ejecutivo de cobro de obligaciones tributarias de dinero (ASTE MEJÍAS, CHRISTIAN, *ob. cit.* 102).

⁴³ FIGUEROA VASQUEZ, WALDO, *La acción de enriquecimiento sin causa*, Edit. Jurídica Conosur, Santiago, 1997, p. 87.

que el deudor.⁴⁴ Y esto es precisamente lo que ocurre con el pago efectuado por el propietario actual respecto de los tributos devengados con anterioridad a su título, pues, si bien se encuentra compelido a pagarlos en virtud de una norma legal (art. 25.1 de la LIT), y por tal motivo cabrá considerarlo deudor, no existe otra disposición legal que paralelamente lo obligue a soportar de manera definitiva semejante detrimento patrimonial frente a su antecesor en el dominio, ni a entregarle por tanto esa ventaja económica. En suma, no existe causa jurídica que justifique la apropiación por parte de este último de la ventaja económica que supone el pago de impuestos por él devengados, efectuado con cargo al patrimonio del dueño actual.

Lo anterior, ciertamente, no tendrá aplicación si en el acto o contrato las partes acordaron expresamente que el pago del impuesto territorial devengado a la fecha de su celebración será asumido por el adquirente sin derecho a reembolso.

Con todo, hacemos presente que existe una importante excepción a la responsabilidad ilimitada frente al impuesto territorial que tiene el propietario de un bien raíz. Si lo adquirió en pública subasta llevada adelante a instancias del Fisco, sólo responderá de los tributos que a partir de entonces se devenguen a su respecto; por los anteriores debe responder el ex propietario, y en el evento de carecer de otros bienes susceptibles de ser embargados, merced a que con el producto de la subasta no pudo satisfacerse el crédito impositivo, el Tesorero General de la República quedará habilitado para declarar su incobrabilidad (arts. 196.6° y 197.2 del CT). Estimamos que a igual conclusión puede llegarse si el remate se produce a instancias de otro acreedor –un banco, por ejemplo–, pero sólo en la medida que el Servicio de Tesorerías haga valer su crédito en el juicio correspondiente a través de la interposición de una tercería; aun cuando esto último no le resulta obligatorio, dada la existencia de normas que controlan el pago del impuesto territorial,⁴⁵ como resultan ser los arts. 74 y 92 del CT, ya vistos.

Cabe hacer presente, de otro lado, que dada las particularidades que presenta el art. 25.1 de la LIT, en relación con los obligados al pago del impuesto territorial, parte de la doctrina y también de la jurisprudencia, asigna a dicho tributo el carácter de una obligación *propter rem*, esto es, aquella caracterizada “porque

⁴⁴ *Ibidem*, p. 99.

⁴⁵ A pesar de la existencia de tales normas es posible que, por error, el Conservador de Bienes Raíces omita la comprobación exigida en la ley, de modo que si existe una deuda de este tipo ello implicará que el inmueble se transfiera con esa carga para el comprador. Puede ocurrir también que se le exhiba un comprobante de pago, pero que corresponda sólo a la última cuota de dicho impuesto, existiendo otras parcialidades impagas, con lo que igualmente se transferirá el dominio existiendo deuda. En fin, puede suceder que el vendedor del inmueble suscriba un convenio para el pago del impuesto territorial, pero luego de transferido el dominio deje de cumplirlo; en cuyo caso quedará sin efecto el acuerdo y el comprador, ahora dueño, deberá afrontar el pago de un tributo devengado con anterioridad a su título. Otro caso en que puede ocurrir una situación similar lo hallamos en el art. 19, inciso final, de la LIT.

la persona del deudor queda determinada por su calidad de dueño, poseedor o titular de un derecho real sobre una cosa, de manera que la obligación se traspaşa junto con ella o con el derecho real en que incide".⁴⁶

Vargas concluye en tal sentido, expresando que "este impuesto sería una obligación del propietario de un inmueble de manera que, vendido [...], cesaría la obligación"; aserto que corroboraría el art. 173.1 del CT, al establecer el embargo del predio respectivo por el solo ministerio de la ley desde la fecha del requerimiento.⁴⁷

Rojas, en cambio, sostiene que no concurren los elementos que permitirían calificarla de obligación real o *propter rem*. Expresa al efecto, entre otras razones, que en el impuesto territorial si bien la obligación de pagar no surge sino una vez que se produce la situación de hecho prevista por la ley –característica común a toda obligación legal, y, particularmente, a la obligación tributaria- tiene ella un desarrollo autónomo, independiente de la titularidad del derecho real sobre la cosa. Así, aun cuando se extinga el derecho real que la ley consideró para configurar el hecho gravado, la obligación de pagar el impuesto subsistirá mientras él no se efectúe.⁴⁸

Sobre el punto, se ha resuelto que: "La expresada es una obligación de aquellas que obedecen al calificativo de *propter rem*, es decir, de las que por excepción al carácter personal de las obligaciones siguen al inmueble, de forma que se constituyen como un verdadero gravamen de éste, pudiendo cobrarse al dueño actual, aunque no haya sido el deudor primitivo".⁴⁹

En este contexto, un problema práctico de bastante frecuencia se presenta cuando la notificación y requerimiento de pago se efectúan a quien figura como propietario del bien raíz en la nómina de deudores morosos, y aun en los certificados de deuda de impuesto territorial y de avalúo fiscal, pero que ya no ostenta semejante carácter. Vale decir, al tiempo de iniciarse la ejecución quien figura como sujeto pasivo de la acción ha transferido el dominio del inmueble.

Es importante no perder de vista que, conforme lo establece el artículo 21.2 de la LIT, el Servicio de Impuestos Internos remitirá a la Tesorería General de la República la información necesaria para el cumplimiento de sus fines propios, de modo que, en principio, lo normal y corriente será que los antecedentes que arroja la Cuenta Única Tributaria sean consistentes con los títulos de dominio

⁴⁶ RAMOS PAZOS, RENÉ, *De las obligaciones*, Edit. Jurídica de Chile, Santiago, 1999, p. 33.

⁴⁷ VARGAS VARGAS, MANUEL, ob. cit., p. 38.

⁴⁸ ROJAS RETAMAL, ROBERTO, ob. cit., p. 84.

⁴⁹ C. Concepción (ap.), 13 de agosto de 2008, Rol 3.100-2004. En igual sentido, C. Concepción (ap.), 10 de septiembre de 2008, Rol 519-2005; C. Chillán, 12 de octubre de 2012, Rol 350-2012.

del inmueble y, por ende, con los que se contienen en el expediente de cobro. Pero, en la medida en que ello no ocurra, se generará el conflicto denunciado. Para resolver el problema, la jurisprudencia atribuye al carácter de obligación *propter rem* que ostentaría el impuesto territorial, efectos procesales.

Así, se ha resuelto que: “La notificación y requerimiento de pago fueron practicados a quien a la fecha de la diligencia aparecía como propietario del inmueble [...], de suerte que por el carácter de obligación real que tienen los tributos que afectan al propietario de la cosa, esa notificación produce efectos no sólo respecto de éste, sino también respecto de todos aquellos a quienes se ha transferido el dominio [...]”.⁵⁰

Otra sentencia va más allá, y extiende los efectos del requerimiento de pago, incluso, a quien está ocupando el inmueble.⁵¹

En sentido contrario, reconociendo también el carácter *propter rem* del tributo en cuestión, se ha establecido: “Que [...] las deudas devengadas con anterioridad a la adquisición del dominio deben ser cobradas al o los actuales propietarios, debiendo dirigirse la ejecución en contra de él o ellos y no del anterior dueño, como acontece en la especie, de modo que el requerimiento judicial efectuado [...] carece de eficacia para interrumpir el plazo de prescripción que se encuentra corriendo”.⁵²

Este último fallo reviste, en concepto nuestro, gran importancia desde el punto de vista de la garantía constitucional del debido proceso, pues deja en claro que el requerimiento de pago practicado a un propietario anterior, una vez transferido el dominio, no produce ningún efecto. En otros términos, la naturaleza de obligación *propter rem* que puede ostentar el impuesto territorial no tiene alcances procesales, y sólo permite justificar el cobro al actual propietario de la totalidad del crédito impositivo. Esto se traduce en que el Servicio de Tesorerías debe confeccionar un título ejecutivo incorporando como deudor moroso al dueño actual, para luego notificarle el hecho de encontrarse en mora y requerirle de pago, so pena de nulidad.⁵³

En suma, si el requerimiento de pago se practica a quien figura en ese minuto, de acuerdo a la información que consta en el expediente de cobro, como propieta-

⁵⁰ C. Concepción (ap.), 13 de agosto de 2008, Rol 3.100-2004.

⁵¹ C. Chillán (ap.), 12 de octubre de 2012, Rol 350-2012.

⁵² C. Concepción (ap.), 10 de septiembre de 2008, Rol 519-2005.

⁵³ La Ley N° 10.225, de 20 de diciembre de 1951, establecía en su art. 6°, inciso 5°, a propósito de esta materia, lo siguiente: “El emplazamiento del deudor que figura en el rol y que no sea dueño actual del bien raíz materia del impuesto, carece de todo valor respecto de éste, quien podrá solicitar la nulidad de todo lo obrado”. Al dictarse el DFL N° 190/1960, no se contempló una norma similar, como tampoco en nuestro actual Código Tributario.

rio del inmueble, sin serlo, tal diligencia no produce efecto alguno respecto del propietario actual ni de sus ocupantes; máxime cuando la nómina de deudores morosos, el certificado de avalúo fiscal o el certificado de deuda de impuesto territorial, no acreditan dominio, debiendo siempre primar la inscripción en el Registro de Propiedad del Conservador de Bienes Raíces que corresponda.

Problema aparte se producirá si el deudor moroso a quien se requiere de pago es efectivamente el propietario del inmueble, pero después de tal actuación lo enajena; hecho que sin duda será desconocido por el ente fiscal.

Con respecto al Fisco y el deudor moroso, el embargo existe y produce todos sus efectos legales desde el momento en que el recaudador fiscal practica el requerimiento de pago.⁵⁴

Respecto de terceros, pensamos que la solución la otorga el art. 171.2 del CT, al cual se remite el art. 173 del mismo texto legal, y es que, tratándose de bienes raíces, el embargo no surtirá efecto respecto de terceros, sino una vez que se haya inscrito en el Conservador de Bienes Raíces correspondiente. Luego, si bien en el caso del cobro del impuesto territorial el predio se entenderá embargado por el solo ministerio de la ley desde el momento que se efectúe el requerimiento, para que semejante gravamen produzca efecto respecto de terceros –dentro de los cuales se encuentran los potenciales compradores del bien raíz–, el Fisco debe requerir su inscripción en el Registro correspondiente; pues, de lo contrario, simplemente perderá la garantía en caso que el ejecutado lo enajene.

El juicio de cobro podrá continuar, pero ahora será menester embargar otros bienes del deudor ejecutado o, en su defecto, dirigir la acción contra el actual propietario.

Por último, si se demandare la declaración de nulidad absoluta del contrato de compraventa, habrá de tenerse presente que, respecto de terceros, la sanción del objeto ilícito requerirá que ellos hayan tomado conocimiento del embargo antes del acto de enajenación en que figuran como adquirentes, atendida la falta de inscripción de este último.⁵⁵

3.4. Problemas que originan los casos de responsabilidad solidaria frente al pago del impuesto territorial contemplados en la LIT.

La LIT establece dos casos de solidaridad pasiva frente al pago del impuesto territorial, ambos recogidos en su artículo 26.

⁵⁴ Cfr. VIAL DEL RÍO, VÍCTOR, *Teoría general del acto jurídico*, Edit. Jurídica de Chile, 5ª edic., Santiago, 2006, p. 178.

⁵⁵ Cfr. DOMÍNGUEZ ÁGUILA, RAMÓN, *Teoría General del Negocio Jurídico*, Edit. Jurídica de Chile, 2ª edic., Santiago, 2012, p. 146.

La primera hipótesis se contiene en el inciso 1° de dicha norma, en los siguientes términos: “Cuando una propiedad raíz pertenezca a dos o más dueños en común, cada uno de ellos responderá solidariamente del pago de los impuestos, sin perjuicio de que éstos sean divididos entre los propietarios, a prorrata de sus derechos en la comunidad”.

Peñailillo explica que suele denominarse “comunidad” a la indivisión sobre una universalidad jurídica (como la herencia) y copropiedad o condominio a la que recae sobre especies o cuerpos ciertos. Pero, en otro sentido –y cuya nomenclatura le parece correcta–, propone que la comunidad es el género: indivisión de cualquier derecho que pertenece a dos o más sujetos y que se ejerce sobre un mismo objeto (comunidad de propiedad, de usufructo, de servidumbre, etc.); y la copropiedad o condominio es la especie: indivisión del derecho de dominio.⁵⁶

Estimamos que la norma se refiere a la copropiedad o condominio, esto es, a una especie de comunidad que recae precisamente sobre el dominio del inmueble. Frente al Fisco, entonces, los copropietarios son solidariamente responsables del pago del tributo, pero en cuanto a las relaciones internas el importe del gravamen se divide a prorrata de sus derechos en la comunidad. La calidad de comuneros, evidentemente, debe constar en el respectivo título inscrito del inmueble.

El aserto anterior, en consecuencia, permite descartar la aplicación de la solidaridad respecto de quienes posean en comunidad el usufructo de un bien raíz, o del mismo modo lo arrienden u ocupen en virtud de un acto o contrato que no importe transferencia de dominio, siendo en tal caso su obligación simplemente conjunta o mancomunada.

La segunda hipótesis se contiene en el inciso 2° del citado art. 26, a cuyo tenor: “Si un bien raíz pertenece a una sociedad o persona jurídica, los administradores, gerentes o directores, serán responsables solidariamente del pago del impuesto, sin perjuicio de sus derechos contra el deudor principal”.

La norma entiende que, siendo los administradores, gerentes o directores los encargados de velar por que las entidades bajo su cargo paguen total y oportunamente el impuesto territorial respectivo, resulta coherente hacerles responsables solidariamente frente a la hipótesis de incumplimiento, lo que al mismo tiempo constituye un aliciente para disminuir, a lo menos teóricamente, los casos de morosidad.

⁵⁶ PEÑAILILLO ARÉVALO, DANIEL, *Los bienes. La propiedad y otros derechos reales*, Edit. Jurídica de Chile, Santiago, 2011, p. 161.

De acuerdo a lo establecido en el art. 68 inciso final del CT, los contribuyentes deben poner en conocimiento del SII que corresponda las modificaciones importantes de los datos y antecedentes contenidos en el formulario de aviso de iniciación de actividades, entre las que ciertamente se cuenta un cambio en la representación legal de una sociedad o persona jurídica.

Surge entonces el problema de determinar qué ocurre si esa información no fue oportunamente actualizada por el contribuyente: ¿puede el Fisco perseguir la responsabilidad solidaria de quien figura como administrador, gerente o director de una sociedad o persona jurídica, aun cuando en los hechos ya no lo sea?

Estimamos que la certeza respecto a que una persona ostenta uno de los referidos cargos debe emanar de los estatutos de la respectiva sociedad o persona jurídica, los que el ente fiscal debe necesariamente tener a la vista antes de hacer efectiva la solidaridad, sin que para tales efectos resulten suficientes los datos contenidos en la declaración de iniciación de actividades. La redacción de la norma permite entender que la responsabilidad lo es respecto de quienes sean, en tiempo presente, los representantes de la entidad propietaria del bien raíz que causa el impuesto.

Sabemos que la solidaridad debe ser expresamente declarada en todos los casos en que no la establece la ley (art. 1511.3 Cód. Civ.); lo que según la doctrina se traduce en que tiene que haber una fuente de solidaridad: convención, testamento o ley; no resultando admisible que se declare la solidaridad por sentencia judicial.⁵⁷ La LIT no escapa a esta realidad jurídica, y ha establecido únicamente los casos específicos ya vistos.

En este contexto, entendemos que la obligación que afecta a los ocupantes del inmueble por el pago del impuesto territorial, e incluso la que pesa sobre el propietario actual respecto de las tributos devengados por su antecesor en el dominio, no es solidaria, al no existir una norma que así lo establezca a su respecto. Esto no es baladí, pues, en materia de prescripción, conforme lo establece el art. 2519 del Cód. Civ.: “La interrupción que obra en favor de uno de varios coacreadores, no aprovecha a los otros, ni la que obra en perjuicio de uno de varios codeudores, perjudica a los otros, a menos que haya solidaridad, y no se haya esta renunciado en los términos del artículo 1516”; y conforme al art. 201.2.3° del CT, la prescripción de la acción de cobro se interrumpe, entre otros casos, “desde que intervenga requerimiento judicial”.

Por consiguiente, si el Servicio de Tesorerías requiere de pago al propietario del inmueble y este no opone la excepción de prescripción –supuesto el caso

⁵⁷ RAMOS PAZOS, RENÉ, ob. cit., p. 82.

que sea procedente hacerlo–, y luego decide hacer efectiva la responsabilidad del ocupante, éste se encuentra habilitado para oponer dicha excepción, sin que pueda de contrario aducirse por el Fisco que hubo interrupción del plazo merced al requerimiento practicado en la persona del dueño.

La jurisprudencia, empero, no lo ha entendido de este modo. Así, aludiendo al art. 25 de la LIT, se ha resuelto que “nos encontramos frente a dos sujetos [...] obligados al pago del impuesto territorial, pudiendo el Fisco dirigirse en contra del contribuyente y el ocupante del inmueble exigiéndoles el pago total de la deuda, los que deberán responder solidariamente de ella, de acuerdo a lo prescrito en el artículo 26 de la Ley N° 17.235”.⁵⁸

Por otra parte, un problema común a los casos de responsabilidad solidaria que hemos visto guarda relación con los bienes sobre los cuales se hará efectiva.

En el caso de la comunidad, si el Fisco decide iniciar el cobro solidario en contra de uno de los comuneros, una vez requerido de pago, ¿puede entenderse embargado el inmueble por el solo ministerio de la ley?

Lo propio cabe preguntarse en el caso de los administradores, gerentes o directores de una sociedad o persona jurídica, si el Servicio de Tesorerías endereza la acción de cobro en contra uno de éstos, para hacer efectiva su responsabilidad solidaria.

La jurisprudencia ha entendido que si el juicio se sigue en contra de un deudor, no es posible embargar bienes a otro. De este modo, se ha resuelto que: “La solidaridad por sí sola no puede despojar ipso facto a los demás deudores que no han sido demandados del derecho de representar sus intereses por mandatario legal y de hacer valer las excepciones que resulten de la naturaleza de la obligación y también de las personas que pueden tener contra el acreedor en conformidad a lo dispuesto por el artículo 1520 del Código Civil”.⁵⁹

Lo resuelto nos parece plenamente concordante con lo establecido en los arts. 2465 del Cód. Civ. y 443.2° del CPC –aplicables en la especie según los arts. 2° y 190.2 del CT–, de los cuales se desprende con claridad meridiana que el embargo habrá de recaer sobre bienes de propiedad o dominio del deudor, pero no de terceros.

En este sentido, si se dirige la acción en contra de un copropietario para hacer efectiva su responsabilidad solidaria en el pago del impuesto territorial, única-

⁵⁸ C. Chillán (ap.), 25 de octubre de 2012, Rol 245-2012. En igual sentido, C. Chillán (ap.), 25 de octubre de 2012, Rol 246-2012. Sabemos que el ocupante no responde de la totalidad de la deuda, sino sólo de aquella devengada desde su ocupación.

⁵⁹ *RDJ*, t. 18, sec. 1°, p. 482. Fallo citado por RAMOS PAZOS, RENÉ, ob. cit., p. 96.

mente podrá entenderse embargada por el solo ministerio de la ley su cuota en el dominio del inmueble, pero no su totalidad.

Por último, si la ejecución se dirige en contra de los administradores, gerentes o directores de una sociedad o persona jurídica, éstos responden de manera exclusiva con sus bienes, sin que el bien raíz dominio de estas últimas pueda ser embargado.

Bibliografía.

ALTAMIRANO, M. y MUÑOZ, F., *Derecho Tributario parte general. Determinación de la obligación tributaria*, Edit. LexisNexis, Santiago, 2006.

ASTE MEJÍAS, CHRISTIAN, *Curso sobre Derecho y Código Tributario*, Edit. Legal Publishing, 4ª edic. actualizada, Santiago, 2009.

ATALIBA, GERARDO, *Hipótesis de incidencia tributaria*, trad. Leandro Stok y Mario A. Salvo, Edit. Legis, 6ª edic., Buenos Aires, 2010.

CARRANZA TORRES, LUIS, *Ejecución Fiscal*, Edit. Legis, Buenos Aires, 2011.

CARRILLO FIERRO, ENRIQUE, *Aspectos tributarios de la enajenación de bienes raíces en el Derecho Chileno*, Edit. Alfakira, Santiago, 2006.

CAYO ARAYA, TEODOSIO, *Tasación de bienes raíces urbanos. Criterios y procedimientos prácticos*, s. e., 2ª edic., Santiago, 2012.

COELHO PASIN, JOAO, *Derecho tributario y ética*, Edit. Heliasta, Buenos Aires, 2010.

DE MIGUEL ARIAS, SABINA, "Algunas reflexiones acerca de los requisitos necesarios para la práctica del embargo en el procedimiento de recaudación tributaria", en Patricio Masbernat (coord.), *Problemas actuales de Derecho Tributario Comparado*, Edit. Librotecnia, Santiago, 2012.

DOMÍNGUEZ ÁGUILA, RAMÓN, *Teoría General del Negocio Jurídico*, Edit. Jurídica de Chile, 2ª edic., Santiago, 2012.

EVANS ESPIÑEIRA, EUGENIO, *Los tributos en la Constitución*, Edit. Jurídica de Chile, 2ª edic., Santiago, 2010.

FERRADA BÓRQUEZ, JUAN, "Las potestades y privilegios de la administración pública en el régimen administrativo chileno", en *Revista de Derecho*, Universidad Austral de Chile, vol. XX, N° 2 (2007).

FERREIRO LAPATZA, JOSÉ, *Curso de Derecho Financiero Español. Instituciones*, Edit. Marcial Pons, 25ª edic., Madrid, 2006.

FIGUEROA VASQUEZ, WALDO, *La acción de enriquecimiento sin causa*, Edit. Jurídica Conosur, Santiago, 1997.

GONZÁLEZ ORRICO, JAIME, *Juicio ejecutivo tributario*, Edit. Librotecnia, Santiago, 2011.

GUZMÁN BRITO, ALEJANDRO, "Los vocablos 'transferir' y 'transmitir' y sus derivados en el 'Código Civil de Chile' con especial referencia a la definición de título traslativo de dominio", en *Revista de Derecho*, Pontificia Universidad Católica de Valparaíso, vol. XXVII, 2° semestre (2006).

NAVARRO BELTRAN, ENRIQUE, "El debido proceso en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional", en Jaime Arancibia, José Martínez y Alejandro Romero (coord.), *Litigación Pública*, Edit. Abeledo Perrot, Santiago, 2011.

PEIRANO ZÚÑIGA, PAOLA, *La prescripción de las acciones fiscalizadora y de cobro en el Código Tributario*, Edit. ConoSur Ltda., Santiago, 2000.

PEÑAILILLO ARÉVALO, DANIEL, *Los bienes. La propiedad y otros derechos reales*, Edit. Jurídica de Chile, Santiago, 2011.

PÉREZ DE AYALA, J., y PÉREZ DE AYALA, M., *Fundamentos de Derecho Tributario*, Edit. Edersa, 4ª edic., Madrid, 2000.

PÉREZ RODRIGO, ABUNDIO, *Manual de Código Tributario*, Edit. LexisNexis, 5ª edic., Santiago, 2007.

RAMOS PAZOS, RENÉ, *De las obligaciones*, Edit. Jurídica de Chile, Santiago, 1999.

RODRÍGUEZ GREZ, PABLO, *Extinción convencional de las obligaciones*, Edit. Jurídica de Chile, Santiago, vol. 1, 2010.

ROJAS RETAMAL, ROBERTO, *El impuesto territorial*, Edit. Jurídica ConoSur Ltda., Santiago, 2001.

VARGAS VARGAS, MANUEL, *Obligación civil y obligación tributaria*, Edit. Jurídica ConoSur Ltda., 3ª edic., Santiago, 1995.

VIAL DEL RÍO, VÍCTOR, *Teoría general del acto jurídico*, Edit. Jurídica de Chile, 5ª edic., Santiago, 2006.