

# **JURISPRUDENCIA COMENTADA**



## Beneficios tributarios y analogía *in bonam partem* ¿Interpretación de textos normativos o conflicto de principios constitucionales? (Corte Suprema)

*Comentario de Hugo Osorio Morales\**

Santiago, dos de mayo de dos mil diecinueve.

[...]

QUINTO: Que, en lo sustancial, la discusión de autos gira en torno a la correcta inteligencia del precepto contenido en el artículo 1º de la Ley Nº 20.732, de 2014, pues mientras la actora alega que cumpliría con el requisito establecido en el numeral 6 de dicha disposición y, por tanto, es beneficiaria de la rebaja correspondiente al impuesto territorial, la recurrida sostiene que cualquier contribuyente que desee acogerse a la rebaja tributaria en comento, debe cumplir con todos y cada uno de los requisitos establecidos por la norma, de manera que si falta cualquiera de ellos, la solicitud debe ser desestimada sin más trámite.

SEXTO: Que, para resolver, resulta útil acudir a la historia fidedigna de la Ley Nº 20.732. Según se desprende del mensaje con que el ejecutivo de la época acompañó el proyecto de ley sometido a la consideración del Parlamento, su propósito fundamental fue beneficiar a *“aquellos adultos mayores que se encuentren en situación de vulnerabilidad económica, complementando así los otros mecanismos y herramientas a las que nos hemos referido que ha implementado nuestro Gobierno en directo beneficio de los más necesitados (...) y que el Impuesto Territorial es un impuesto al patrimonio de una persona y no a sus ingresos, lo que lo hace un impuesto especialmente gravoso para quienes se encuentran en una etapa avanzada de su vida, durante la cual obtienen ingresos bajos y al mismo tiempo experimentan un alza en los gastos propios de su edad. En razón de lo anterior, se viene en proponer una rebaja del Impuesto Territorial respecto de propiedades raíces de adultos mayores vulnerables desde un punto de vista económico. El beneficio consiste en la disminución*

---

\* Abogado, *Master of International Taxation, The University of Sydney*; Magíster en Tributación, Facultad de Economía, Universidad de Chile. Juez Tributario y Aduanero de la Región de Los Ríos. Profesor de Economía y de Derecho Tributario de la Universidad Austral. ORCID: <http://orcid.org/0000-0002-8918-4170>. Correo electrónico: [hugo.osorio.morales@gmail.com](mailto:hugo.osorio.morales@gmail.com).

Una versión previa de este trabajo se presentó en el marco de la asignatura “Conflictos Constitucionales”, en el Doctorado en Derecho de la Universidad Austral de Chile. Agradezco los comentarios del doctor Marcos Andrade y las aclaraciones y observaciones del doctor Álvaro Núñez.

*del Impuesto Territorial que deben pagar los adultos mayores hasta el equivalente al 10% de sus ingresos, cumpliendo con los requisitos contemplados al efecto”.*

SÉPTIMO: Que, si bien el inciso primero del artículo 1º de la Ley Nº 20.732 señala que los requisitos allí enunciados deben cumplirse de manera copulativa, esta última expresión no debe ser interpretada desde una perspectiva formalista y literal, toda vez que la interpretación del Derecho y de la ley en particular, constituye una actividad compleja en la que confluyen una serie de elementos, métodos y criterios hermenéuticos que, en su conjunto, permiten al intérprete —en este caso al juzgador— determinar el correcto sentido y alcance de la formulación normativa. Así, en la doctrina nacional se ha sostenido que: *“Savigny distingue cuatro elementos de interpretación. El elemento gramatical, el elemento lógico, el elemento histórico y el elemento sistemático. Dichos elementos no son cuatro clases de interpretación, entre las cuales cada uno pueda escoger según su gusto; son cuatro actividades que deben actuar juntas si la interpretación ha de acertar”* (Barría Paredes, Manuel, “El elemento de interpretación gramatical. Su origen en Savigny, algunos autores modernos y la doctrina nacional”, *Ars Boni et Aequi*, 2017, vol. 7, No. 2, página 259). Por su parte, el destacado jurista genovés Riccardo Guastini señala: *“La interpretación judicial, por el contrario, puede ser caracterizada como una interpretación orientada a los hechos, en el sentido que el punto de partida de la interpretación judicial no es tanto el texto normativo cuanto un particular supuesto de hecho o controversia, que hay que solucionar. Los jueces, en realidad, no se preguntan cuál es el significado de un texto normativo en abstracto, sino que se preguntan si un supuesto de hecho cae o no dentro del campo de aplicación de una cierta norma. Dicho en otros términos el juez no puede limitarse a la interpretación textual. La aplicación del derecho requiere conjuntamente: (a) la interpretación de la fuente, y (b) la calificación del supuesto de hecho. A su vez, la calificación del supuesto de hecho presupone (c) la subsunción de los hechos en la causa”* (Guastini, Riccardo, *Le fonti del diritto, e l’interpretazione*, Milano, Giuffrè, 1993, página 342).

Así las cosas, puede afirmarse que la interpretación judicial es una actividad que no puede ser reducida a la mera elucidación del sentido gramatical de una palabra contenida en un texto legal, considerada ésta de manera aislada, sino que han de seguirse otras pautas, cánones o criterios que, en su conjunto, deben guiar al intérprete en la búsqueda del genuino sentido y alcance de la disposición. El resultado de la interpretación, así concebido, es la “norma”, cuestión que supone diferenciar entre la formulación normativa (el texto) y la norma propiamente tal (el producto de la interpretación).

OCTAVO: Que, de lo expuesto en los motivos anteriores, se desprende que es la recurrente quien acierta en la interpretación del sentido y alcance de la disposición contenida en el artículo 1º de la Ley Nº 20.732, pues de la historia fidedigna del establecimiento de la ley queda claro que la intención del legislador y la *ratio legis* que impulsa a la normativa no es otra que beneficiar a los adultos mayores en situación de vulnerabilidad económica, precisamente en aquella etapa vital en que los recursos suelen ser escasos y las necesidades múltiples, siendo del caso añadir que la medida en comento forma parte de una política pública más amplia, que busca beneficiar a los adultos mayores como un reconocimiento al aporte que realizan en la sociedad.

En esta dirección, para gozar de la rebaja del impuesto territorial contemplada en el artículo 1° de la Ley N° 20.732, no es necesario que el contribuyente cumpla simultáneamente con los requisitos contenidos en los numerales 5 y 6 de la señalada disposición, pues es suficiente con que cumpla cualquiera de ellos, alternativamente. En la especie, es un hecho no controvertido que la actora cumple con el requisito contenido en el numeral 6 del señalado artículo 1°, pues como consta en el informe técnico N° 703, de 30 de octubre de 2018, del Servicio de Impuesto Internos, las propiedades asociadas a la recurrente suman, al segundo semestre del año 2018, un monto de \$ 118.428.628, en circunstancias que su valor reajustado asciende a \$ 118.688.500.

NOVENO: Que, por todo lo razonado, esta Corte concluye que la recurrida [...] ha vulnerado la garantía de igualdad ante la ley y el derecho de propiedad, consagrados en el artículo 19, Nos. 2 y 24 de la Carta Fundamental, cuestión que determina el rechazo del recurso de apelación deducido por la recurrida.

Por estas consideraciones y de conformidad con lo que dispone el artículo 20 de la Constitución Política de la República y el Auto Acordado de esta Corte sobre la materia, se confirma la sentencia apelada de tres de enero dos mil diecinueve, dictada por la Corte de Apelaciones de Santiago.

Regístrese y devuélvase.

Redacción a cargo del Ministro señor Blanco.

Rol N° 2765-2019.

Pronunciado por la Tercera Sala de esta Corte Suprema integrada por los Ministros Sr. Sergio Muñoz G., Sr. Ricardo Blanco H., Sr. Arturo Prado P., Sra. Ángela Vivanco M. y el Abogado Integrante Sr. Diego Munita L. Santiago, 02 de mayo de 2019.

## COMENTARIO

Antes de iniciar el comentario, es admisible algunas precisiones generales. El Impuesto Territorial es un tributo que se aplica sobre el valor fiscal de los inmuebles. Este valor se determina periódicamente por el Servicio de Impuestos Internos en procesos de reavalúos generales. En el caso de las propiedades habitacionales, la ley contempla un monto exento que supera el valor de la mayor parte de los predios. Así, en el caso del reavalúo del año 2018 —que acá interesa—, el 76,8% de los inmuebles habitacionales quedaron liberados. Lo anterior se explica tanto por el monto de la exención como por el hecho de que las tasaciones fiscales suelen ser sustancialmente inferiores al valor comercial de los predios. Es posible observar, por otra parte, que las sumas recaudadas por este tributo no se destinan al fisco, sino que a las municipalidades, constituyendo una de sus principales fuentes de financiamiento<sup>1</sup>.

---

<sup>1</sup> El tributo se establece en la Ley 17.235, Sobre impuesto territorial, publicada el 10 de diciembre de 1969. Se reglamenta, además, en numerosas resoluciones e instrucciones administrativas. Un resumen general del resultado del proceso de reavalúo de inmuebles no agrícolas del año 2018, pertinente para el

El carácter patrimonial del Impuesto Territorial supone que su cuantía no depende directamente de los ingresos o rentas de los contribuyentes. Esto lleva a que, en ocasiones, personas que durante su vida laboral pudieron adquirir inmuebles de valor considerable, luego del retiro no tengan ingresos suficientes para hacer frente al tributo. En casos extremos, puede que necesiten vender los inmuebles para evitar su ejecución fiscal. En vista de lo anterior, la Ley 20.732 de 2014<sup>2</sup> estableció que los adultos mayores vulnerables solo pagarían por concepto de Impuesto Territorial una suma equivalente al 5% de sus ingresos. La ley precisó que, para acceder al beneficio, los contribuyentes debían cumplir en forma copulativa con diversos requisitos relativos a su edad, ingresos anuales, propiedad de los inmuebles, destino habitacional y valor. En particular, y con relación al valor del inmueble, la ley establece dos requisitos copulativos: que el avalúo del predio no supere los \$ 75.000.000 (\$ 89.016.375, en términos actualizados a la fecha que interesa), y que el avalúo del conjunto de los predios –en caso de que el contribuyente tenga más de uno– no debe supere los \$ 100.000.000 (\$ 118.688.500, actualizados).

En el caso que se comenta, la recurrente cumplió con todos los requisitos y gozó de la rebaja hasta el 2018. Sin embargo, el reavalúo de dicho año elevó la tasación fiscal de su predio principal a \$ 104.123.592, y el del conjunto de sus inmuebles a \$ 118.428.628. En consecuencia, habiendo superado el límite legal del valor individual –aunque no el global–, se le notificó que había perdido el beneficio. Frente a esto, la contribuyente presentó un Recurso de Protección ante la Corte de Apelaciones de Concepción, quien lo acogió. Luego de presentada la apelación por el Servicio de Impuestos Intentos, la Corte Suprema confirmó lo resuelto en la sentencia que se comenta, afirmando que la privación de la exención suponía una vulneración de las garantías constitucionales de igualdad ante la ley y derecho de propiedad.

La Corte Suprema argumenta que si bien la ley establece que el acceso al beneficio depende del cumplimiento copulativo de una serie de condiciones, y no obstante que efectivamente en la especie la recurrente no cumple con uno de ellos; una adecuada interpretación del texto legal aplicable permite concluir que solo se requiere el cumplimiento disyuntivo o alternativo de uno de los dos requisitos vinculados al valor de los predios. El fallo explica que se debe distinguir entre el texto legal y la norma que emana de él. Esta última se obtiene mediante un proceso interpretativo no necesariamente literal que, en este caso, debe considerar que la *ratio legis* y la intención del legislador es favorecer a los adultos mayores vulnerables. A su juicio, en el caso analizado tal vulnerabilidad existe. Por ello, concluye que aunque el valor del predio supera el límite individual, y debido a que la recurrente cumplió con el resto de los requisitos, ella tiene derecho a los beneficios previstos en la ley.

El razonamiento de la sentencia se sostiene en la idea de que existe una inconsistencia entre el resultado de aplicar la regla al caso concreto, y sus razones subyacentes. Estas últimas las reconstruye analizando la historia fidedigna de la ley. De esta forma

---

caso estudiado, se encuentra disponible en la página web institucional del Servicio de Impuestos Internos: [http://www.sii.cl/destacados/reavaluo/2018/estadisticas\\_nacionales.pdf](http://www.sii.cl/destacados/reavaluo/2018/estadisticas_nacionales.pdf). [Fecha de consulta: 11.02.2020].

<sup>2</sup> Ley 20.732, Rebaja el impuesto territorial correspondiente a propiedades de adultos mayores vulnerables económicamente, publicada el 5 de marzo de 2014.

—sostiene el argumento—, si bien la disposición normativa identificó ciertas y determinadas circunstancias para resolver el caso, y dispuso el cumplimiento copulativo de todas ellas, no previó que podrían presentarse casos —como el presente— en donde la aplicación de la regla llevaría a resultados inadecuados. Es decir, la sentencia distingue entre dos tipos de intenciones legislativas: las de primer orden, recogidas en la regla, y que llevarían a excluir a la recurrente del beneficio; y las de segundo orden, que exigen una interpretación de mayor amplitud que considere la intención legislativa y la *ratio legis*, que llevarían a reconocerle el beneficio. En términos de Schauer, la sentencia afirma que la debida consideración de la justificación subyacente de la regla, permite concluir que ella resulta, en el caso analizado, subincluyente<sup>3</sup>.

La propuesta de la sentencia podría presentar, sin embargo, dos problemas.

(i) En primer lugar, no parece consistente ni con la historia fidedigna ni con la *ratio legis* de la norma. Es cierto que el objeto de la ley, como resulta evidente de su título, fue otorgar beneficios impositivos a los adultos mayores; pero es igualmente evidente que los beneficios no se otorgaron a todos ellos y que en la discusión legislativa se consideró con particular atención quiénes, entre el universo de adultos mayores, podrían acceder a la exención. En efecto, si se compara el mensaje del ejecutivo con la ley finalmente aprobada, se observa que durante la tramitación parlamentaria se introdujeron diversas modificaciones que buscaron materializar dos objetivos: primero, aumentar la cuantía de los beneficios; segundo, reducir el universo de los beneficiados<sup>4</sup>. En efecto, por una parte, se estableció que los beneficiados pagarían un máximo de solo 5% de sus rentas, y no 10%, como proponía el mensaje; pero, por la otra, el valor límite de los predios favorecidos se redujo a \$ 75.000.000, de los \$ 100.000.000 que proponía el mensaje<sup>5</sup>. La razón del segundo cambio se explicó claramente: quiso evitarse que el aumento de beneficios originara una menor recaudación que deteriorara los ingresos municipales<sup>6</sup>. Es importante destacar, además, que el límite de valor global de los inmuebles, a diferencia del individual, no se modificó. Esto es crucial para entender la forma en que los legisladores pretendieron materializar los objetivos mencionados. Porque, naturalmente, si concurren en la regla tributaria dos límites de valor, uno individual y otro global; la reducción de uno de ellos solo puede cumplir el objetivo de reducir el universo de beneficiarios —que es, como se acaba de ver, lo que expresamente se buscó— si su concurrencia es copulativa con el otro, como precisamente establece el texto normativo. Es decir, la sentencia no parece considerar que, para proteger los ingresos municipales, el legislador decidió aumentar la progresividad del tributo y reducir el universo de beneficiados, que

<sup>3</sup> SCHAUER, Frederick, 2004: *Las Reglas en Juego. Un examen filosófico de la toma de decisiones basada en reglas en el derecho y en la vida cotidiana*, (trad. C. Orunesu y J. Rodríguez). Madrid: Marcial Ponds, pp. 79 ss.

<sup>4</sup> El diputado Auth, entre otros, pidió hacer esfuerzos por aumentar la focalización del beneficio. Ver, historia fidedigna, p. 12. Historia de la Ley 20.732, pp. 16,17. Disponible en <https://www.bcn.cl/historia-delaley/nc/historia-de-la-ley/4355/> [Fecha de consulta: 11-02-2020].

<sup>5</sup> Historia Fidedigna Ley N° 20.732, pp. 5, 6.

<sup>6</sup> Todo ello tuvo en especial consideración que debían protegerse los ingresos municipales; los diputados Lorenzini y Jaramillo manifestaron preocupación por el punto. Historia Fidedigna Ley N° 20.732, p. 12.

ello se materializó rebajando los límites de tasación de los predios elegibles, y que todo ello se frustra si los requisitos se consideran en forma alternativa y no copulativa, como indica el texto de la norma.

(ii) El principal aspecto de interés de la sentencia, sin embargo, es que no parece abordar en su totalidad el problema jurídico que el caso presenta. Es efectivo que el beneficio en estudio puede originar, en ciertas hipótesis, resultados inadecuados; y es cierto que de ello se desprende la necesidad de acudir a un método que permita identificar tales casos y darles una respuesta apropiada. Pero para ello es suficiente, como se desprende del fallo, con interpretar un pasaje o expresión del texto normativo aplicable. Al contrario, parece necesario reconocer que, en la especie, se presenta un conflicto de principios constitucionales. No se trata de un conflicto entre reglas, porque en la especie existe solo una aplicable: la del artículo 1 de la Ley N° 20.732. Tampoco se trata de un conflicto entre una regla y uno o más principios constitucionales, ya que su distinta estructura lógica hace imposible confrontarlos. Lo que existe –o podría existir– es un conflicto entre los principios constitucionales de los cuales la regla aplicable es una especificación, y otros principios constitucionales que se encuentran en tensión con ellos y que es necesario considerar<sup>7</sup>.

En los estados constitucionales de derecho las reglas deben adecuarse a la Constitución y, en consecuencia, su interpretación debe hacerse conforme con ella<sup>8</sup>. En el caso particular, la Corte entiende que ello se materializa velando con la debida coherencia entre la regla que establece los beneficios y los principios constitucionales que dicha regla materializa, y que la propia sentencia identifica: igualdad ante la ley y derecho de propiedad. Esto es razonable porque, efectivamente, la regla busca que las personas tributen de acuerdo con su capacidad contributiva. Pero, llegados a este punto, se observa que el análisis propuesto no se identifica y considera los otros principios constitucionales en juego.

En primer lugar, es necesario considerar el Principio de Legalidad Tributaria (art. 63 N° 14, en relación con el art. 65 inc. 4° N° 1 CPR), en sus dimensiones de reserva legal y tipicidad, que impide, o al menos restringe, la aplicación de analogías *in bonam partem*, como en los hechos la sentencia hace. En segundo lugar, se encuentra el principio de deferencia al legislador, tanto por razones democráticas como de competencia técnica. En efecto, en este caso la precisa extensión tanto del beneficio como del universo de beneficiados fueron objeto de un cuidadoso análisis, basado en informes técnicos que cuantificaban los costos asociados a cada una de las opciones disponibles. Se optó por aumentar los beneficios y reducir el número de beneficiados, en los precisos términos en que se hizo, porque los informes técnicos señalaban que de esta forma se compatibilizaban los objetivos de focalizar el beneficio, aumentar la progresividad del tributo, dar mayores beneficios a los adultos vulnerables y evitar el desfinanciamiento de los gobiernos locales. Si entre las diversas alternativas posibles, y luego de tal análisis, el órgano legislador escogió una de ellas, es necesario que el adjudicador considere y analice tal decisión.

<sup>7</sup> Se trata, en términos de SCHAUER, de un conflicto externo. SCHAUER, 2004, ob. cit., pp.179 ss.

<sup>8</sup> CELANO, Bruno, 2009: *Derecho, justicia y razones* (trad. A. Greppi y F. Laporta). Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, pp. 256, 290.



Lo anterior no significa que en todos los posibles casos análogos al acá estudiado, deba imponerse la deferencia legislativa. No se propone que el principio de legalidad tributaria imponga una interpretación literal o formal que no considere las características del caso. Lo que se afirma es que, al abordar casos como el analizado, parece útil reconocer la existencia de un conflicto de principios constitucionales y la necesidad de ponderarlos; y que tal ponderación debe considerar todos los principios en conflicto y todas las posibilidades fácticas y jurídicas en juego<sup>9</sup>. En este sentido, por ejemplo, si en un caso análogo al acá discutido, un adulto mayor sufre una enfermedad terminal de alto costo, o existen otros antecedentes que dan cuenta de una alta vulnerabilidad o menor capacidad contributiva no reconocidos en la regla, ello ciertamente podría resultar relevante para la decisión que se adopte.

La sentencia omite el análisis ponderativo porque entiende que el caso puede resolverse mediante la interpretación de un texto normativo particular. El objeto de este comentario ha sido sugerir que este acercamiento podría ser insuficiente porque no considera todos los principios, hechos y políticas en juego. Ahora bien, y no obstante que estas notas no aspiran a proponer en detalle la argumentación ponderativa que sería deseable o conveniente, lo afirmando hasta acá permite adelantar algunas ideas generales.

En el caso concreto, los principios de Legalidad Tributaria y de deferencia legislativa sugieren respetar el carácter copulativo de los requisitos en el caso analizado. La discusión y decisión parlamentaria entendió que, si se querían aumentar los beneficios sin perjudicar el financiamiento municipal, era necesario reducir el universo de beneficiados. Los parlamentarios decidieron materializar tal reducción excluyendo del beneficio a aquellos contribuyentes que tuviesen predios de valor relativamente elevado y, en particular, con tasaciones entre el antiguo y el nuevo límite. Obviar esta reducción supone frustrar la decisión y *ratio* legal. En segundo lugar, si bien el valor global del conjunto de inmuebles de la recurrente se mantuvo marginalmente bajo el requisito legal (su tasación fue de \$ 118.428.628, mientras que el límite era de \$ 118.688.500); el inmueble principal superó ampliamente el límite individual (su tasación alcanzó a \$ 104.123.592, mientras que el límite era de \$ 89.0156.375). Esto sugiere que la contribuyente se encontraba fuera del universo que se buscaba beneficiar. Existe una tercera razón, esta vez pragmática, que refuerza lo anterior: la sentencia tiende a beneficiar a las personas con mayor acceso a los tribunales, que suelen ser aquellas con mayores recursos económicos. Esto tiende a reducir la progresividad del tributo y afectar la igualdad ante la ley.

La sentencia objeto de estos comentarios se aleja de las técnicas interpretativas formalistas, ampliamente dominantes en el ámbito impositivo nacional, proponiendo una lectura de mayor sofisticación que considere tanto los principios constitucionales como las peculiaridades fácticas en juego. Estos comentarios, aceptando tal invitación, sugieren la conveniencia de considerar todos los principios constitucionales y políticas públicas en juego, a la luz de los hechos particulares del caso.

---

<sup>9</sup> ALEXY, Robert, 2013: *Teoría de los derechos fundamentales* (trad. Carlos Bernal). Madrid, Centro de Estudios Constitucionales, p. 86.

