



INFORME

Naturaleza jurídica de las Resoluciones del Servicio de Impuestos Internos y su diferencia con las Circulares

Santiago, Chile
julio de 2026

I. Introducción

El Servicio de Impuestos Internos ("SII") ejerce su función fiscalizadora, de interpretación, y de aplicación de las leyes tributarias mediante un conjunto heterogéneo de manifestaciones de voluntad administrativa, entre las que destacan, por su uso cotidiano y su relevancia práctica, las resoluciones y las circulares. Aunque en el lenguaje corriente ambas categorías suelen confundirse bajo la etiqueta genérica de "normativa administrativa del SII", desde el punto de vista del Derecho Administrativo general y del Derecho Tributario en particular se trata de actos jurídicos con fundamento, naturaleza, contenido y régimen de eficacia claramente distintos.

Es imprescindible precisar la naturaleza jurídica de las resoluciones del SII, distinguirla de la de las circulares, y exponer las consecuencias prácticas de dicha distinción en materias tan relevantes como la vinculación jurídica de sus destinatarios, su impugnabilidad administrativa y judicial, y su rol dentro del sistema de fuentes del Derecho Tributario chileno. También es importante para los efectos del papel preventivo que le corresponde al Consejo Tributario creado por la Ley 21.713

II. Marco normativo aplicable

La actuación normativa interpretativa del SII encuentra su sustento en tres cuerpos legales principales:

- El Código Tributario (Decreto Ley N° 830 de 1974), cuyo artículo 6° distribuye las facultades del Director Nacional (letra A) y de los Directores Regionales (letra B).
- El Decreto con Fuerza de Ley N° 7, de 1980, del Ministerio de Hacienda, que fija el texto de la Ley Orgánica del Servicio de Impuestos Internos y precisa las atribuciones del Director y de los demás funcionarios del Servicio.
- La Ley N° 19.880, de 2003, sobre Bases de los Procedimientos Administrativos que rigen los Actos de los Órganos de la Administración del Estado, aplicable supletoriamente al SII en todo aquello no regulado especialmente por la legislación tributaria.

El artículo 6°, letra A), N° 1, del Código Tributario confiere al Director Nacional la facultad de "interpretar administrativamente las disposiciones tributarias, fijar normas, impartir instrucciones y dictar órdenes para la aplicación y fiscalización de los impuestos". Esta es la norma habilitante de las circulares. Por su parte, el artículo 6°, letra B), del mismo código y diversas disposiciones del DFL N° 7 de 1980 habilitan al Director Nacional y a los Directores Regionales para dictar resoluciones en el ejercicio de sus competencias decisorias, sancionatorias, autorizadoras o de fiscalización.

A su turno, el artículo 3° de la Ley N° 19.880 dispone que los actos administrativos —entendidos como "las decisiones formales que emitan los órganos de la Administración del Estado en las cuales se contienen declaraciones de voluntad, realizadas en el ejercicio de una potestad pública"— toman la forma de decretos supremos y resoluciones, siendo estas últimas "los actos de análoga naturaleza que dictan las autoridades

administrativas dotadas de poder de decisión". Dicha ley no incluye a las circulares dentro del concepto formal de acto administrativo, lo que constituye la primera y más relevante clave de distinción.

III. Naturaleza jurídica de las resoluciones del SII

3.1. Concepto y fundamento

La resolución del SII es un acto administrativo en sentido propio: una declaración de voluntad de la autoridad competente del Servicio (el Director Nacional o los Directores Regionales, según la materia), dictada en ejercicio de una potestad pública expresamente conferida por ley, que produce efectos jurídicos, ya sea creando, modificando, extinguiendo o aclarando situaciones jurídicas concretas o generales.

Se trata, por tanto, de una "resolución" en el sentido técnico del artículo 3° de la Ley N° 19.880, plenamente equiparable —en su régimen jurídico general— al de cualquier otro acto administrativo dictado por un órgano de la Administración del Estado, sin perjuicio de las particularidades que introduce la legislación tributaria especial.

3.2. Clasificación

En la práctica del SII, las resoluciones pueden clasificarse según el alcance de sus destinatarios y su contenido:

- Resoluciones de efectos particulares: recaen sobre un contribuyente o un grupo determinado (por ejemplo, autorización de un régimen especial, condonación de intereses y multas conforme al artículo 6° letra B) N° 3 del Código Tributario, autorización de timbraje, delegación de facultades en funcionarios específicos).
- Resoluciones de efectos generales o normativos: se dirigen a todos los contribuyentes o a categorías abiertas de ellos y regulan, con vocación de permanencia, procedimientos, formatos o regímenes operativos (por ejemplo, las resoluciones que establecen el sistema de facturación electrónica, fijan procedimientos de devolución de impuestos, o aprueban formularios y plazos).

Esta segunda categoría —resoluciones de efectos generales— es la que genera mayor debate doctrinal, pues, aunque revisten la forma de "resolución", su contenido puede aproximarse en la práctica al de una norma reglamentaria, lo que ha llevado a parte de la doctrina administrativa comparada a sostener que lo determinante para calificar la naturaleza de un acto no es su denominación (*nomen iuris*), sino su contenido material.

3.3. Régimen jurídico

Las resoluciones del SII, en tanto actos administrativos formales, gozan de las prerrogativas propias de todo acto administrativo conforme al artículo 3° de la Ley N° 19.880: presunción de legalidad, imperio y exigibilidad frente a sus destinatarios desde su entrada en vigencia, lo que autoriza su ejecución de oficio por la autoridad administrativa. Deben cumplir, además, con los requisitos formales de todo acto administrativo (motivación, notificación o publicación según su alcance, indicación de recursos) y quedan

sujetas al control jerárquico, al control de legalidad de la Contraloría General de la República cuando corresponda, y a los mecanismos de impugnación administrativa y jurisdiccional que se describen en el capítulo VI.

IV. Naturaleza jurídica de las circulares del SII

4.1. Concepto y fundamento

La circular es la manifestación, por excelencia, de la facultad interpretativa del Director Nacional, contemplada en el artículo 6°, letra A), N° 1, del Código Tributario. A través de ella, el Director fija el criterio que el Servicio dará a una norma tributaria determinada, imparte instrucciones a los funcionarios sobre su aplicación y fiscalización, y uniforma los criterios administrativos a nivel nacional.

A diferencia de la resolución, la circular no es, en rigor, un acto administrativo formal en el sentido del artículo 3° de la Ley N° 19.880: no decide, no autoriza ni sanciona; se limita a explicitar el sentido y alcance que la Administración atribuye a una disposición legal ya vigente. La doctrina administrativa la asimila a las "instrucciones" o "circulares e instrucciones" a que hace referencia la propia Ley N° 19.880 y que constituyen comunicaciones de servicio dirigidas primariamente a los órganos y funcionarios subordinados.

4.2. Función y límites

La circular cumple una función eminentemente interpretativa y de dirección interna: fija pautas, criterios y directrices que deben observar los funcionarios del Servicio, pero no puede, so pretexto de interpretar la ley, crear tributos, exenciones, infracciones o sanciones no contemplados en ella, pues ello excedería la potestad reglamentaria de ejecución y vulneraría el principio de legalidad o reserva legal tributaria consagrado en los artículos 19 N° 20 y 65 de la Constitución Política de la República.

De ahí que la doctrina sostenga, de modo consistente con el derecho administrativo comparado, que la circular no innova el ordenamiento jurídico: se limita a servir de guía interpretativa, sin que su contenido pueda extender ni restringir el ámbito de aplicación de la ley que interpreta. Cuando ello ocurre —esto es, cuando bajo el ropaje formal de una circular se contiene en realidad una norma general y abstracta que innova el ordenamiento— la doctrina y la jurisprudencia comparada han sostenido que dicho acto debe ser tratado, para efectos de su control, conforme a su verdadera naturaleza material y no de acuerdo a su denominación.

4.3. Efectos jurídicos

Las circulares producen dos efectos jurídicos relevantes en el ordenamiento tributario chileno:

- Efecto vinculante interno: obligan jerárquicamente a los funcionarios del SII, quienes deben aplicar el criterio fijado por el Director Nacional bajo su responsabilidad administrativa.
- Efecto de buena fe para el contribuyente: conforme al artículo 26 del Código Tributario, el contribuyente que se ajuste de buena fe a una interpretación de las circulares (u otros pronunciamientos oficiales del Director) no puede ser objeto de cobro retroactivo si dicha

interpretación es modificada con posterioridad, sin perjuicio de que la nueva interpretación rija para el futuro.

En cambio, las circulares no vinculan a los tribunales de justicia, quienes conservan la potestad exclusiva de interpretar la ley con fuerza obligatoria general (artículo 3° del Código Civil) y pueden apartarse del criterio del SII al resolver una controversia tributaria concreta.

V. Cuadro comparativo

La siguiente tabla sintetiza las principales diferencias entre ambas categorías:

Criterio	Resolución del SII	Circular del SII
Fundamento legal directo	Art. 6°, letra B), N° 5 y N° 15 del Código Tributario; art. 7° letra a) del DFL N° 7 de 1980 (facultades del Director/Directores Regionales)	Art. 6°, letra A), N° 1 del Código Tributario; art. 7° letra b) del DFL N° 7 de 1980 (facultad de interpretar administrativamente)
Naturaleza jurídica	Acto administrativo formal en el sentido del art. 3° de la Ley N° 19.880 (decisión que crea, modifica o extingue situaciones jurídicas)	Instrucción de servicio / doctrina administrativa; no es, en principio, un acto administrativo con efectos externos autónomos, sino ejercicio de la potestad interpretativa
Función	Decide, autoriza, sanciona, fija procedimientos, delega facultades, resuelve peticiones o crea regímenes especiales (p. ej. facturación electrónica, tasación)	Fija el criterio interpretativo del Servicio sobre una norma tributaria ya existente, para uniformar su aplicación
Innovación del ordenamiento	Puede generar efectos jurídicos nuevos y concretos (o generales, si tiene contenido normativo)	No puede innovar el ordenamiento jurídico; se limita a explicitar el sentido y alcance de la ley
Destinatarios	Pueden ser generales (todos los contribuyentes o un grupo) o particulares (un contribuyente determinado)	Generales y abstractos: funcionarios del Servicio y, indirectamente, contribuyentes
Vinculación jurídica	Vincula a la Administración y, en su caso, a los contribuyentes destinatarios; exigible de oficio (presunción de legalidad, art. 3° Ley 19.880)	Vincula jerárquicamente a los funcionarios del SII; no vincula a los tribunales ni obliga al contribuyente, aunque genera el efecto de buena fe del art. 26 del Código Tributario
Publicidad / vigencia	Se notifica o publica según su naturaleza (particular o general); si es de efectos generales, suele publicarse en el sitio web y, cuando la ley lo exige, en el Diario Oficial	Se publican en el sitio web institucional del SII y rigen desde su publicación o desde la fecha que indiquen
Impugnabilidad	Impugnable por recurso de reposición administrativa, recurso jerárquico, reclamación tributaria (si incide en la determinación de un impuesto) o nulidad	En principio no impugnable de manera autónoma por no ser acto terminal; su ilegalidad se reclama por vía de excepción al impugnar el acto de aplicación (liquidación, giro, resolución) que la

Criterio	Resolución del SII	Circular del SII
	de derecho público; procede recurso de protección si constituye un acto terminal	invoca, o por recurso de protección si en los hechos contiene una norma de efectos generales
Control de Contraloría General de la República	Puede quedar sujeta a toma de razón si la ley o la resolución exenta de toma de razón vigente lo exige; en general, dictámenes de CGR pueden pronunciarse sobre su legalidad	No sujeta a toma de razón; puede ser objeto de dictamen de CGR sobre su legalidad si se le representa
Modificabilidad	Se modifica o deja sin efecto por otra resolución de igual o superior jerarquía	Se modifica, complementa o deja sin efecto por otra circular u oficio posterior del Director

VI. Control administrativo y jurisdiccional

6.1. Vía administrativa

Tanto las resoluciones como las circulares pueden ser objeto de reposición administrativa y, en su caso, de recurso jerárquico ante el superior del funcionario que las dictó, conforme a las reglas generales de la Ley N° 19.880. Sin embargo, tratándose de circulares, dado que no constituyen actos terminales, su cuestionamiento administrativo autónomo es infrecuente; lo habitual es que su ilegalidad se haga valer con ocasión de la impugnación del acto de aplicación concreto (liquidación, giro, resolución que deniega una solicitud, etcétera) que invoca dicho criterio interpretativo.

6.2. Vía jurisdiccional

Las resoluciones del SII que inciden en la determinación de un impuesto pueden reclamarse ante los Tribunales Tributarios y Aduaneros conforme al procedimiento general de reclamación de los artículos 123 y siguientes del Código Tributario. Cuando la resolución constituye un acto administrativo terminal que afecta garantías constitucionales, procede además el recurso de protección del artículo 20 de la Constitución; la jurisprudencia de la Corte Suprema ha reiterado, sin embargo, que dicha acción cautelar solo procede contra actos de carácter terminal, y no contra actos de mero trámite.

Respecto de las circulares, la jurisprudencia ha sido más restrictiva: al no constituir actos administrativos terminales, su impugnación directa por recurso de protección ha sido generalmente rechazada, salvo que se acredite que, en los hechos, contienen una decisión con efectos jurídicos generales y actuales sobre los derechos del recurrente. La Corte Suprema ha señalado, en esta línea, que cuando se detecta un vicio en un acto de esta naturaleza corresponde, por regla general, que la propia autoridad recurrida inicie el procedimiento de invalidación administrativa del artículo 53 de la Ley N° 19.880, más que sustituir dicho procedimiento por la vía cautelar de protección.

6.3. Nulidad de derecho público y control de la Contraloría General de la República

Como todo acto administrativo, las resoluciones del SII pueden ser impugnadas mediante la acción de nulidad de derecho público ante los tribunales ordinarios cuando adolecen de vicios de incompetencia, forma o desviación de poder. Adicionalmente, la Contraloría General de la República puede pronunciarse, por la vía de dictámenes, sobre la legalidad tanto de resoluciones como de circulares del SII cuando ellas le sean representadas, aun cuando estas últimas no estén sujetas al trámite de toma de razón.

6.4. Rol del Consejo Tributario en relación con las circulares:

Artículo 6° bis CT.- Le corresponderá al Consejo Tributario pronunciarse respecto de las siguientes materias:

1° **Las circulares que deban ser objeto de consulta pública obligatoria**, según el párrafo segundo del numeral 1° de la letra A del artículo 6. Tales **circulares** sólo podrán ser sometidas a dicho trámite previa opinión del Consejo Tributario. Para tal efecto, el Director presentará al Consejo Tributario un borrador **de circular**, para que éste entregue por escrito su opinión jurídica, en el plazo de diez días hábiles, a fin de resguardar la observancia de dicho instrumento al principio de reserva legal en materia de tributos y que alguno de sus contenidos no sea contrario a la ley.

Cuando el Consejo Tributario estime que el proyecto de circular no se ajusta al principio de reserva legal o que alguno de sus contenidos es contrario a la ley, deberá representarlo fundadamente al Director, identificando aquellas partes de la circular que no se ajustan a dicho principio o al ordenamiento jurídico. Para representar el proyecto de circular se requerirá, a lo menos, el voto de tres de los Consejeros designados por el Ministro de Hacienda o, cuando un Consejero se hubiese inhabilitado, se requerirá el voto de al menos la mayoría absoluta de los Consejeros antes mencionados.

En caso de ser representado el proyecto de circular, el Director deberá responder por escrito al Consejo Tributario, ya sea insistiendo fundadamente y proporcionando los antecedentes que dan cuenta que la circular se ajusta al principio de reserva legal; proponiendo una nueva redacción de los elementos representados por el Consejo Tributario, o acogiendo la objeción, eliminándolos de la propuesta de circular.

Ante la respuesta del Director, el Consejo Tributario podrá manifestar su conformidad con la propuesta. Alternativamente, podrá rechazar la insistencia del Director o representar la nueva redacción, con la misma mayoría establecida en el párrafo segundo, en cuyo caso la circular sólo podrá ser publicada a consulta sin los elementos representados por el Consejo.

Dentro de los cinco días siguientes al pronunciamiento del Consejo, el Servicio procederá a publicar en consulta pública el borrador de circular, dejando constancia de haber cumplido con el procedimiento de consulta previa ante el Consejo Tributario al momento de la publicación de la misma.

Los Consejeros deberán guardar reserva de sus opiniones. El incumplimiento de esta obligación implicará la pérdida de su calidad como consejero y la inhabilidad para el ejercicio de cargos públicos por el plazo de cinco años.

2° El Director deberá presentar ante el Consejo Tributario el Plan de Gestión de Cumplimiento Tributario. El Consejo tendrá un plazo de veinte días para remitir su opinión y podrá requerir antecedentes adicionales al Director, quien deberá responder, por escrito, a la opinión del Consejo Tributario.

Al finalizar el primer semestre de cada año, el Director presentará un estado de avance del plan y revisará el avance del cumplimiento de las metas de recaudación respecto de las diferentes acciones contenidas en el mismo.

Previo a la publicación de los resultados anuales del Plan de Gestión de Cumplimiento Tributario, el Director presentará dichos resultados al Consejo Tributario; responderá a las consultas y recibirá las recomendaciones de los Consejeros.

Corresponderá al Consejo Tributario evaluar anualmente el Plan de Gestión de Cumplimiento Tributario y entregar recomendaciones para la elaboración de los planes futuros. Dicha evaluación deberá ser publicada en el sitio web institucional del Servicio de Impuestos Internos.

Integrantes

Presidente:

Director del Servicio de Impuestos Internos, Jorge Trujillo Puentes

Consejeros:

Fernando Barraza Luengo

Ricardo Guerrero Fernández

Ester Matta Palma

Alejandro Micco Aguayo

VII. Conclusiones

- La resolución del SII es un acto administrativo formal en el sentido del artículo 3° de la Ley N° 19.880: constituye una decisión de la autoridad competente que crea, modifica, extingue o declara situaciones jurídicas concretas o generales, goza de presunción de legalidad e imperio, y es exigible de oficio.
- La circular del SII es, en cambio, una instrucción del Servicio dictada en ejercicio de la potestad interpretativa del artículo 6° letra A) N° 1 del Código Tributario; no decide ni innova el ordenamiento jurídico, sino que fija el criterio administrativo sobre normas tributarias ya vigentes, con efecto vinculante primariamente interno.
- La diferencia de naturaleza determina un régimen de eficacia distinto: mientras la resolución vincula externamente y es impugnabile como acto terminal, la circular vincula jerárquicamente a los funcionarios y genera para el contribuyente, primordialmente, un efecto de buena fe conforme al artículo 26 del Código Tributario, sin vincular a los tribunales de justicia.

- Lo determinante para calificar jurídicamente cualquiera de estos instrumentos no es su denominación formal, sino su contenido material: una circular que en los hechos innova el ordenamiento jurídico, crea obligaciones o restringe derechos no contemplados en la ley debe ser controlada conforme a su verdadera naturaleza, bajo el principio de legalidad tributaria de los artículos 19 N° 20 y 65 de la Constitución.
- Para el contribuyente y su asesoría, la distinción tiene consecuencias prácticas directas en materia de vías de impugnación disponibles, plazos, y en la evaluación del riesgo de cobros retroactivos ante cambios de criterio del Servicio.

Fuentes normativas y jurisprudenciales citadas

Constitución Política de la República, artículos 19 N° 20 y 65.

Código Tributario (Decreto Ley N° 830 de 1974), artículos 6°, 26 y 123 y siguientes.

Decreto con Fuerza de Ley N° 7, de 1980, del Ministerio de Hacienda, Ley Orgánica del Servicio de Impuestos Internos, artículos 1°, 6° y 7°.

Ley N° 19.880, de 2003, sobre Bases de los Procedimientos Administrativos, artículos 3° y 53.

Código Civil, artículo 3°.

Jurisprudencia de la Corte Suprema sobre procedencia del recurso de protección exclusivamente contra actos administrativos terminales.