

CATÁLOGO

CASOS DE VULNERACIÓN DE DERECHOS DE LOS CONTRIBUYENTES

FESIT

WWW.FESIT.CL

INTRODUCCIÓN

Este catálogo reúne casos representativos de vulneración a los derechos de contribuyentes en Chile, con el objetivo de visibilizar prácticas administrativas que afectan el debido proceso, la equidad tributaria y la confianza en las instituciones fiscales.

Elaborado en el marco del trabajo colaborativo de la comunidad tributaria e impulsado por la Fundación de Estudios Sistémicos Tributarios (FESIT), esta iniciativa busca fortalecer la defensa de los derechos ciudadanos y promover mejoras en la gestión tributaria desde una perspectiva ética, legal y comprometida con la justicia fiscal.

FESIT tiene como objeto fomentar, realizar y apoyar estudios en materia tributaria en Chile, contribuyendo al desarrollo y mejoramiento de una cultura tributaria más informada, crítica y participativa.



LOS DERECHOS DE LOS CONTRIBUYENTES: PANORAMA GLOBAL Y LEGISLACIÓN CHILENA

Una visión integral sobre la protección y garantías de las personas contribuyentes a nivel internacional y en Chile

INTRODUCCIÓN A LOS DERECHOS DE LOS CONTRIBUYENTES A NIVEL MUNDIAL

En el escenario actual de la recaudación fiscal y la gestión tributaria, la protección de los derechos de los contribuyentes es un pilar fundamental para resguardar la justicia, la equidad y la transparencia en la relación entre los Estados y quienes cumplen con sus obligaciones fiscales. La tributación, si bien constituye un deber esencial para sostener el bienestar colectivo y financiar el gasto público, no debe desconocer los valores democráticos ni los principios del Estado de derecho.



A lo largo de las últimas décadas, la tendencia global apunta hacia la consagración de derechos y garantías específicas para quienes contribuyen con el financiamiento del Estado.

Organismos internacionales como la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE), el Fondo Monetario Internacional (FMI), y el Banco Mundial (BM), han reconocido la importancia de crear marcos jurídicos que equilibren el poder de las Administraciones Tributarias y la protección de los contribuyentes.

El reconocimiento de estos derechos busca prevenir abusos de poder, fomentar la confianza en el sistema tributario y asegurar una administración eficiente, profesional y respetuosa. Así, los derechos de los contribuyentes no solo atañen a la correcta determinación y cobro de los impuestos, sino también al trato digno, a la participación, al acceso a la información, al derecho al error, y a mecanismos efectivos de defensa.

PRINCIPIOS Y DERECHOS UNIVERSALES DE LOS CONTRIBUYENTES

En el plano internacional, diversos países han promulgado Cartas de Derechos de los Contribuyentes, o han incorporado en su normativa principios inspiradores, tales como:

- **DERECHO A LA INFORMACIÓN Y EDUCACIÓN TRIBUTARIA: Los**

  contribuyentes deben poder acceder a información clara, completa y actualizada respecto a sus obligaciones, derechos y a los procedimientos tributarios.
- **DERECHO A LA IGUALDAD Y NO DISCRIMINACIÓN**: Nadie puede ser

  objeto de tratos diferenciados o arbitrarios por parte de la Administración Tributaria.
- **DERECHO A LA CONFIDENCIALIDAD Y PROTECCIÓN DE DATOS: La**

  información financiera y personal de quienes tributan debe ser resguardada y utilizada solo para fines legales.
- **DERECHO A SER ESCUCHADOS Y PRESENTAR ALEGACIONES: Antes de**

  la adopción de medidas que puedan afectar sus intereses, los contribuyentes deben tener la oportunidad de exponer sus argumentos y aportar pruebas.
- **DERECHO A RECURSOS Y PROCEDIMIENTOS EFECTIVOS**: Deben existir

  mecanismos ágiles, independientes y gratuitos que permitan a los

contribuyentes impugnar decisiones o actuaciones de la Administración.

- **DERECHO A UN TRATO DIGNO Y CORDIAL**: El personal de la Administración Tributaria debe actuar con respeto y cortesía en todo momento.
- **DERECHO A LA PROPORCIONALIDAD Y LEGALIDAD**: Las actuaciones

  administrativas deben responder al marco normativo y ser proporcionales al hecho que se investiga o sanciona.

Estos principios se enriquecen por experiencias de países como España, México, Canadá, Estados Unidos y Australia, que han avanzado en la publicación de Cartas de Derechos de los Contribuyentes, reconociendo explícitamente sus facultades y garantías.

LOS DERECHOS DE LOS CONTRIBUYENTES EN LA LEGISLACIÓN CHILENA

Chile no ha estado ajeno a estas tendencias internacionales. Durante los últimos años, se han implementado reformas orientadas a fortalecer la protección de los contribuyentes y a promover una relación más equilibrada y transparente, entre la Administración Tributaria representada fundamentalmente por el Servicio de Impuestos Internos (SII) y quienes cumplen con sus deberes fiscales.

La Ley N° 20.240 del año 2010, incorporó de manera expresa una enumeración de los derechos de los contribuyentes en el Código Tributario, reconociendo principios inspirados en las mejores prácticas internacionales. Luego mediante la Ley N° 21.210 fueron ampliados y finalmente con la Ley N° 21.713 del año 2024 se terminaron de configurar, agregándose un nuevo derecho.

A continuación, se detallan los derechos reconocidos – actualmente - en el artículo 8º bis del Código Tributario, que son adicionales a los establecidos en la Constitución y en leyes especiales:

1º. El ser informado sobre el ejercicio de sus derechos, el que se facilite el cumplimiento de sus obligaciones Tributarias y a obtener información clara del sentido y alcance de todas las actuaciones en que tenga la calidad de interesado.

2º. El ser atendido en forma cortés, diligente y oportuna, con el debido respeto y consideración.

3º. Obtener en forma completa y oportuna las devoluciones a que tenga derecho conforme a las leyes tributarias, debidamente actualizadas.

4º. Que las actuaciones del Servicio constituyan o no actuaciones o procedimientos de fiscalización:

a) Indiquen con precisión las razones que motivan la actuación que corresponda. En efecto, toda actuación del Servicio deberá ser fundada; esto es, expresar los hechos, el derecho y el razonamiento lógico y jurídico para llegar a una conclusión, sea que la respectiva norma legal así lo disponga expresamente o no. Adicionalmente, deberán indicar de manera expresa el plazo dentro del cual debe ser concluida, en cuyo caso se aplicarán las reglas legales cuando existieran, y en ausencia de un plazo dispuesto por la ley, el Director - mediante resolución-dispondrá los plazos dentro de los cuales las actuaciones deberán ser finalizadas.
b) Se entregue información clara, sobre el alcance y contenido de la actuación.
c) Se informe la naturaleza y materia a revisar y el plazo para interponer alegaciones o recursos. Todo contribuyente tendrá derecho a que se certifique, previa solicitud, el plazo de prescripción que resulte aplicable.
d) Se informe a todo contribuyente, en cualquier momento, y por un medio expedito, de su situación tributaria y el estado de tramitación de un procedimiento en que es parte.
e) Se admita la acreditación de los actos, contratos u operaciones celebrados en Chile o en el extranjero con los antecedentes que correspondan a la naturaleza jurídica de los mismos y al lugar donde fueron otorgados, sin que pueda solicitarse la acreditación de actos o contratos exigiendo formalidades o solemnidades que no estén establecidas en la ley. Sin perjuicio de lo anterior, el Servicio -en los casos que así lo determine- podrá exigir que los documentos se acompañen traducidos al español o apostillados.
f) Se notifique, al término de la actuación de que se trate, certificándose que no existen gestiones pendientes respecto de la materia y por el período revisado o que se haya fiscalizado.

5º. Que el Servicio no vuelva a iniciar un nuevo procedimiento de

fiscalización, respecto de los mismos hechos o impuestos, en los términos del artículo 59.

6º. El ser informado acerca de los funcionarios del Servicio bajo cuya responsabilidad se tramitan los procesos en que tenga la condición de interesado. Lo anterior, no será aplicable respecto de las materias tratadas en el artículo 161 número 10. Asimismo, el derecho a ser informado, si ha sido objeto de una solicitud de intercambio de información, siempre que no implique un eventual incumplimiento de obligaciones tributarias, pudiendo en todo caso acceder a ella.

7º. Obtener copias en formato electrónico, o certificaciones de las actuaciones realizadas o de los documentos presentados en los procedimientos, en los términos previstos en la ley.

8º. Eximirse de aportar documentos que no correspondan al procedimiento o que ya se encuentren acompañados al Servicio y a obtener, una vez finalizado el procedimiento respectivo, la devolución de los documentos originales aportados. El Servicio deberá apreciar fundadamente toda prueba o antecedentes que se le presenten.

9º. Que en los actos de fiscalización se respete la vida privada y se protejan los datos personales en conformidad con la ley; y, que las declaraciones impositivas -salvo los casos de excepción legal- tengan carácter reservado, en los términos previstos por este Código.

10º. Que las actuaciones del Servicio se lleven a cabo sin dilaciones, requerimientos o esperas innecesarias, y en la forma menos costosa para el contribuyente, certificada que sea, por parte del funcionario a cargo, la recepción de todos los antecedentes solicitados y en cuanto no signifique el incumplimiento de las disposiciones tributarias.

11º. Ejercer los recursos e iniciar los procedimientos que correspondan, personalmente o representados; a formular alegaciones y presentar antecedentes dentro de los plazos previstos en la ley y que tales antecedentes sean incorporados al procedimiento de que se trate y debidamente considerados por el funcionario competente.

12º. Plantear, en forma respetuosa y conveniente, sugerencias y quejas sobre las actuaciones del Servicio en que tenga interés o que le afecten.

13º. Tener certeza de que los efectos tributarios de sus actos o contratos son

aquellos previstos por la ley, sin perjuicio del ejercicio de las facultades de fiscalización que corresponda de acuerdo con la ley. Al respecto, el Servicio deberá publicar en su sitio web los oficios, resoluciones y circulares, salvo aquellos que sean reservados en conformidad con la ley. Asimismo, el Servicio deberá mantener un registro actualizado de los criterios interpretativos emitidos por el director en ejercicio de sus facultades interpretativas o por los directores regionales en el ejercicio de la facultad establecida en el artículo 6, letra B N° 1, y de la jurisprudencia judicial en materia tributaria.

14º. Que las actuaciones del Servicio no afecten el normal desarrollo de las operaciones o actividades económicas, salvo en los casos previstos por la ley. En el caso que se tomen medidas de esta naturaleza por el Servicio, como la prevista en el artículo 8 ter, el contribuyente tendrá derecho a que se le notifiquen previamente las razones que fundamentaron tales medidas.

15º. El ser notificado de cualquier restricción de informar los actos y modificaciones a que aluden los artículos 68 y 69, u otras acciones que afecten el ciclo de vida del contribuyente, la posibilidad de informar modificaciones de otra índole o realizar cualquier clase de actuaciones ante el Servicio.

16º. El ser informado de toda clase de anotaciones que le practique el Servicio. Asimismo, el Servicio deberá informar en el sitio personal del contribuyente todas las actuaciones, requerimientos o interacciones que éste registre con el Servicio de manera actualizada, para efectos de su conocimiento y seguimiento.

17º. Llevar a cabo las rectificaciones que sean necesarias, salvo en los casos establecidos en la ley y sin perjuicio de las sanciones que correspondan conforme a la ley.

18º. Que, para todos los efectos legales y cualquiera sea el caso, se respeten los plazos de prescripción o caducidad tributaria establecidos en la ley.

19º. Que se presuma que el contribuyente actúa de buena fe.

20º. Que el Servicio mantenga dentro de sus dependencias instalaciones que permitan comparecer a las actuaciones de forma remota y el aporte de documentos o antecedentes de forma digital o física. Asimismo, deberá facilitar el cumplimiento de las obligaciones de forma electrónica para aquellos contribuyentes que carezcan de los medios tecnológicos necesarios para tales fines, no tengan acceso a medios electrónicos o sólo actuaren excepcionalmente a través de ellos.

1. PRECEPTOS DE LA CONSTITUCIÓN:

Artículo 19.- La Constitución asegura a todas las personas:

LIBERTAD DE DESARROLLAR ACTIVIDAD ECONÓMICA (ART. 19 N°21):

"21º.- El derecho a desarrollar cualquiera actividad económica que no sea contraria a la moral, al orden público o a la seguridad nacional, respetando las normas legales que la regulen.

El Estado y sus organismos podrán desarrollar actividades empresariales o participar en ellas sólo si una D.O. 24.1ley de quórum calificado los autoriza. En tal caso, esas actividades estarán sometidas a la legislación común aplicable a los particulares, sin perjuicio de las excepciones que por motivos justificados establezca la ley, la que deberá ser, asimismo, de quórum calificado;

NO DISCRIMINACIÓN ARBITRARIA EN EL TRATO ECONÓMICO (ART. 19 N°22).

"22º.- La no discriminación arbitraria en el trato que deben dar el Estado y sus organismos en materia económica.

Sólo en virtud de una ley, y siempre que no signifique tal discriminación, se podrán autorizar determinados beneficios directos o indirectos en favor de

algún sector, actividad o zona geográfica, o establecer gravámenes especiales que afecten a uno u otras. En el caso de las franquicias o beneficios indirectos, la estimación del costo de éstos deberá incluirse anualmente en la Ley de Presupuestos;

DERECHO DE PROPIEDAD (ART. 19 N°24).

"24°.- El derecho de propiedad en sus diversas especies sobre toda clase de bienes corporales o incorporales.

Sólo la ley puede establecer el modo de adquirir la propiedad, de usar, gozar y disponer de ella y las limitaciones y obligaciones que deriven de su función social. Esta comprende cuanto exijan los intereses generales de la Nación, la seguridad nacional, la utilidad y la salubridad públicas y la conservación del patrimonio ambiental.

Nadie puede, en caso alguno, ser privado de su propiedad, del bien sobre que recae o de alguno de los atributos o facultades esenciales del dominio, sino en virtud de ley general o especial que autorice la expropiación por causa de utilidad pública o de interés nacional, calificada por el legislador. El expropiado podrá reclamar de la legalidad del acto expropiatorio ante los tribunales ordinarios y tendrá siempre derecho a indemnización por el daño patrimonial efectivamente causado, la que se fijará de común acuerdo o en sentencia dictada conforme a derecho por dichos tribunales.

A falta de acuerdo, la indemnización deberá ser pagada en dinero efectivo al contado.

La toma de posesión material del bien expropiado tendrá lugar previo pago del total de la indemnización, la que, a falta de acuerdo, será determinada provisionalmente por peritos en la forma que señale la ley. En caso de reclamo acerca de la procedencia de la expropiación, el juez podrá, con el mérito de los antecedentes que se invoquen, decretar la suspensión de la toma de posesión.

El Estado tiene el dominio absoluto, exclusivo, inalienable e imprescriptible de todas las minas, comprendiéndose en éstas las covaderas, las arenas metalíferas, los salares, los depósitos de carbón e hidrocarburos y las demás sustancias fósiles, con excepción de las arcillas superficiales; no obstante, la propiedad de las personas naturales o jurídicas sobre los terrenos en cuyas entrañas estuvieren situadas. Los predios superficiales estarán sujetos a las obligaciones y limitaciones que la ley señale para facilitar la exploración, la explotación y el beneficio de dichas minas.

Corresponde a la ley determinar qué sustancias de aquellas a que se refiere el inciso precedente, exceptuados los hidrocarburos líquidos o gaseosos, pueden ser objeto de concesiones de exploración o de explotación. Dichas concesiones se constituirán siempre por resolución judicial y tendrán la duración, conferirán los derechos e impondrán las obligaciones que la ley exprese, la que tendrá el carácter de orgánica constitucional. La concesión minera obliga al dueño a desarrollar la actividad necesaria para satisfacer el interés público que justifica su otorgamiento. Su régimen de amparo será establecido por dicha ley,

tenderá directa o indirectamente a obtener el cumplimiento de esa obligación y contemplará causales de caducidad para el caso de incumplimiento o de simple extinción del dominio sobre la concesión. En todo caso dichas causales y sus efectos deben estar establecidos al momento de otorgarse la concesión.

Será de competencia exclusiva de los tribunales ordinarios de justicia declarar la extinción de tales concesiones. Las controversias que se produzcan respecto de la caducidad o extinción del dominio sobre la concesión serán resueltas por ellos; y en caso de caducidad, el afectado podrá requerir de la justicia la declaración de subsistencia de su derecho.

El dominio del titular sobre su concesión minera está protegido por la garantía constitucional de que trata este número.

La exploración, la explotación o el beneficio de los yacimientos que contengan

sustancias no susceptibles de concesión, podrán ejecutarse directamente por el Estado o por sus empresas, o por medio de concesiones administrativas o de contratos especiales de operación, con los requisitos y bajo las condiciones que el Presidente de la República fije, para cada caso, por decreto supremo. Esta norma se aplicará también a los yacimientos de cualquier especie existentes en las aguas marítimas sometidas a la jurisdicción nacional y a los situados, en todo o en parte, en zonas que, conforme a la ley, se determinen como de importancia para la seguridad nacional. El Presidente de la República podrá poner término, en cualquier tiempo, sin expresión de causa y con la indemnización que corresponda, a las concesiones administrativas o a los contratos de operación relativos a explotaciones ubicadas en zonas declaradas de importancia para la seguridad nacional.

Los derechos de los particulares sobre las aguas, reconocidos o constituidos en conformidad a la ley, otorgarán a sus titulares la propiedad sobre ellos;

La enumeración de estos derechos representa un avance sustantivo en la protección de las personas contribuyentes en Chile, sentando las bases para una relación menos asimétrica y más colaborativa entre la ciudadanía y el Estado.



El reconocimiento y la protección efectiva de los derechos de los contribuyentes constituyen una garantía para la vigencia del Estado de derecho y el fortalecimiento de la confianza pública en las instituciones fiscales. Chile se suma así a la tendencia internacional, modernizando s u legislación y consagrando principios que permiten equilibrar el poder sancionador y fiscalizador del Estado con la dignidad y los intereses legítimos de quienes contribuyen al financiamiento del país.

La permanente difusión, actualización y fiscalización de estos derechos resulta esencial para avanzar hacia una cultura tributaria más justa, transparente y participativa.

I. CATÁLOGO DE VULNERACIÓN DE DERECHOS DE LOS CONTRIBUYENTES

Un panorama de las principales situaciones en que se desconocen o afectan los derechos de los contribuyentes en su relación con la administración tributaria.

En cumplimiento del objeto de la Fundación, FESIT -en forma quincenal- publicará casos que, en nuestra opinión, constituyen violación de las garantías de los contribuyentes.

Auto imponiéndonos el estándar del artículo 8º bis Nº4 letra a, en cada análisis se abordarán:

1. Los hechos,
2. El derecho y,
3. El razonamiento lógico y jurídico para llegar a una conclusión

En esta oportunidad comenzaremos con el primero de los casos.

CASO 1: A LA CERTEZA JURÍDICA EN MATERIA TRIBUTARIA

Derechos vulnerados: Artículo 8 bis números 10, 14, 16 y 19 del Código Tributario y en el artículo 19 números 21, 22 y 24 de la Constitución Política de la República.

1. Los hechos

Una sociedad contribuyente de Temuco interpone reclamo por vulneración de derechos en contra del SII por actos que vulnerarían los derechos contemplados en el artículo 8 bis números 10, 14, 16 y 19 del Código Tributario y en el artículo 19 números 21, 22 y 24 de la Constitución Política de la República.

Con fecha 3 de julio de 2025 el SII generó la anotación N°52 con respecto de la sociedad, por incumplimientos relevantes y disponiendo que mientras dicha anotación se mantuviera vigente, no podría acceder a condonaciones de multas ni intereses y se afectaría en la emisión de documentos tributarios electrónicos (facturas, guías de despacho y notas de crédito), afectando el desarrollo normal de la actividad económica de la sociedad. La anotación fue aplicada sin resolución fundada, sin procedimiento previo ni notificación formal, lo que constituye una vulneración del debido proceso administrativo y del derecho a defensa.

La sociedad expuso que había solicitado verificación de actividad N°4725078, acompañando los antecedentes exigidos por el Servicio; tales como, acreditación de domicilio, equipamiento y personal contratado. No obstante, dicha solicitud fue rechazada mediante comunicación electrónica de fecha 7 de julio de 2025, con una fundamentación genérica relativa a la falta de documentación suficiente, sin precisar los documentos faltantes ni otorgar oportunidad de subsanación. La sociedad logró que se le autorizara una nueva verificación de actividad el 24 de julio de 2025, habilitándose diez folios. Sin embargo, tras la emisión de solo dos facturas, el sistema volvió a bloquear el acceso a nuevos folios, manteniéndose vigente la anotación N°52 sin nueva resolución ni fundamento adicional,

infringiendo el principio de legalidad y el derecho a la buena fe del contribuyente consagrado en el artículo 8 bis N°19 del Código Tributario.

2. El derecho

La sociedad fundamenta su acción en los artículos 8 ter y 8 bis del Código Tributario, en particular en los numerales 10, 14, 16 y 19, que garantizan el derecho a actuaciones sin dilaciones, a que las actuaciones del Servicio no afecten el normal desarrollo de la actividad económica, a ser informado de toda anotación practicada y a la presunción de buena fe del contribuyente. Además, se denuncia la vulneración de los derechos constitucionales consagrados en el artículo 19 N°21 derecho a desarrollar cualquier actividad económica licita, N°22 igualdad y no discriminación arbitraria en materia económica y N°24 derecho de propiedad, al impedir el ejercicio legítimo de su actividad económica y afectar el uso y goce de un derecho patrimonial incorporal esencial para su funcionamiento, sin norma habilitante ni acto administrativo fundado.

3. El razonamiento lógico y jurídico para llegar a una conclusión

El TTA de la Araucanía, en sentencia de fecha 01.12.2025, efectuó el siguiente razonamiento:

“DÉCIMO: Que, el ente fiscalizador, basándose en la referida anotación que se denomina como “preventivo del jefe de departamento” ha aplicado a la reclamante de autos restricciones para la emisión de documentos tributarios electrónicos, condicionando su autorización al cumplimiento de ciertos requisitos o formalidades, tal como lo explica en su atestado el funcionario fiscalizador quien declara en calidad de testigo en la presente causa y que aclara que la anotación se fundamenta en la situación de deuda de la contribuyente quien debe solicitar autorización presencial o remota para la emisión de folios electrónicos, concurriendo la contribuyente en diversas oportunidades para solicitar dicha autorización, haciendo presente además que la empresa no utilizó la totalidad de los documentos tributarios electrónicos autorizados”.

“DUODÉCIMO: Que, en conformidad con lo señalado en los considerandos anteriores, la controversia planteada en la presente causa se concreta en determinar si el Servicio de Impuestos Internos, al aplicar a la contribuyente XX una restricción para la emisión de documentos tributarios electrónicos fundada en la anotación causal 52, ha incurrido en un

acto ilegal o arbitrario que vulnera los derechos de la reclamante establecidos en los numerales 10, 14, 16 y 19 del artículo 8 bis del Código Tributario y en los numerales 21, 22 y 24 del artículo 19 de la Constitución Política de la República, en particular, si dicha medida afecta el normal desarrollo de su actividad económica, restringe injustificadamente la emisión de sus documentos tributarios o se adoptó sin fundamento legal y sin las formalidades procedimentales que exige el ordenamiento jurídico".

"DÉCIMO QUINTO: Que, conforme a lo dispuesto en las normas legales antes citadas y atendido el mérito de la prueba rendida en autos, es posible concluir que la restricción impuesta a la reclamante para la emisión de documentos tributarios electrónicos, derivada de la denominada anotación causal 52, no se ajusta a ninguno de los supuestos previstos en el artículo 8 ter del Código Tributario. En tal sentido, dicha restricción fue adoptada sin una resolución debidamente fundada, como exige la referida norma, toda vez que el Servicio no acreditó que la reclamante se encuentre en alguna de las situaciones descritas en las letras b), c) o d) del artículo 59 bis del Código Tributario, por lo cual se verifica que no concurre ninguna de las hipótesis habilitantes contempladas por el legislador para restringir, diferir o revocar la autorización para emitir documentos tributarios electrónicos".

"VIGÉSIMO: Que, en definitiva, lo que es determinante para la presente causa es que el Servicio de Impuestos Internos no haya dictado la resolución fundada que el ordenamiento jurídico exige para limitar el derecho de la contribuyente a emitir los documentos tributarios necesarios para el desarrollo de su actividad económica, configurándose así una actuación ilegal, ya que contraría expresamente las normas legales que regulan la materia que se analiza en estos autos; y arbitraria, por cuanto la medida fue adoptada por el Servicio de manera injustificada, caprichosa y contraria al ordenamiento jurídico, no guardando ninguna proporcionalidad con los antecedentes invocados e imponiendo restricciones a los derechos de la contribuyente sin causa que lo justifique, tal como se pasará a analizar a continuación".

"VIGÉSIMO SÉPTIMO: Que, en conclusión, y en mérito de las alegaciones formuladas por las partes, de la prueba documental y testimonial rendida y de los antecedentes apreciados conforme a las reglas de la sana crítica, este Tribunal concluye que se encuentra acreditado en autos que la actuación del Servicio de Impuestos Internos consistente en la restricción de la autorización de documentos tributarios electrónicos de la contribuyente XX fundada en la

anotación causal N°52 que se mantiene vigente en el sistema informático del Servicio, constituye una actuación ilegal y arbitraria al haberse adoptado sin habilitación legal, al margen del procedimiento previsto en el artículo 8 ter del Código Tributario y sin resolución fundada, configurándose con ello la vulneración de los derechos establecidos en los numerales 10, 14, 16 y 19 del artículo 8 bis del Código Tributario y en los numerales 21, 22 y 24 del artículo 19 de la Constitución Política de la República. Por tales motivos, se acogerá el reclamo interpuesto en este procedimiento especial por XX, en los términos que se indicarán en la parte resolutiva de esta sentencia".

"VIGÉSIMO OCTAVO: Que, se condenará en costas a la parte reclamada por haber sido vencida totalmente en autos y por estimarse que no ha tenido motivo plausible para litigar".

4. Lo resolutivo de la causa en comento declara:

I. "HA LUGAR al reclamo interpuesto a fojas 1 y siguientes por XX

II. SE DECLARA ILEGAL Y ARBITRARIA la actuación del Servicio de Impuestos Internos consistente en la restricción de la autorización para emitir documentos tributarios electrónicos por parte de la contribuyente XX fundada en la anotación causal N°52 (preventivo del jefe de departamento), registrada en el sistema informático del Servicio con fecha 3 de julio de 2025, al haber sido impuesta sin habilitación legal, sin dictarse la resolución fundada exigida por el artículo 8 ter del Código Tributario y en ausencia de las causales previstas en el artículo 59 bis del mismo cuerpo normativo, vulnerándose así los derechos establecidos en el artículo 8 bis, numerales 10, 14, 16 y 19 del Código Tributario y en el artículo 19 números 21, 22 y 24 de la Constitución Política de la República, conforme las motivaciones que se contienen en los considerandos octavo a vigésimo sexto de la presente sentencia.

III. SE DISPONE, en consecuencia, que el Servicio de Impuestos Internos deberá abstenerse de aplicar cualquier restricción a la emisión de documentos tributarios electrónicos de la contribuyente que se funde en la anotación causal N°52 o en otros antecedentes que no se amparen en una resolución fundada dictada por la entidad fiscal conforme a lo dispuesto en el artículo 8 ter del Código Tributario.

IV. SE CONDENA EN COSTAS a la parte reclamada por estimarse que no ha tenido motivo plausible para litigar".

CONCLUSIÓN

La tutela efectiva de los derechos de los contribuyentes es esencial para la legitimidad del sistema tributario y la vigencia del Estado de derecho. El caso analizado muestra que el SII ha sido contumaz defendiendo actuaciones que vulneran garantías de los contribuyentes, limitando al debido proceso administrativo, lo que afecta la confianza en la Administración y el cumplimiento voluntario.

Para revertir estas prácticas se requiere fortalecer las garantías procesales, simplificar trámites, asegurar la proporcionalidad en las sanciones y generar mecanismos de reclamación accesibles y eficaces. Solo así será posible consolidar un sistema tributario más justo, transparente y equilibrado, basado en el respeto y la confianza mutua entre Estado y ciudadanía.

CASO 2: NECESIDAD DE COORDINAR O UNIFICAR SII/ADUANAS/TGR. INEFICIENCIA EN EL ACTUAR DE LA AUTORIDAD FISCAL, QUE AFECTA DEVOLUCIONES OPORTUNAS DE IMPUESTOS

Derechos vulnerados: Numerales 2 y 24 del artículo 19 de la Constitución, discriminación ilegal y arbitraria por parte del TGR, entre compensación y pago voluntario.

TGR: Precisa que, habiendo transcurrido el plazo de la primera resolución de condonación extraordinaria y no habiendo realizado el pago, nuevamente solicitó al SII una condonación manual excepcional del mismo giro, lo que motivó el dictado de la Resolución del SII N°1700680, de 14 de febrero de 2020, otorgándosele un 85% de condonación del folio señalado, adjuntándose nuevamente el giro, por un total a pagar de $718.792.405, con las mismas condiciones ya indicadas y que al ser beneficios individuales y transitorios, no son informados al Servicio de Tesorerías, en tiempo y forma.

Refiere que el contribuyente pagó por intermedio de la página de la Tesorería, el 25 de febrero de 2020 el saldo del monto del folio señalado, accediendo a un 70% de condonación que corresponde al porcentaje de condonación habitual de un pago voluntario, en conformidad Políticas de Condonación del Servicio de Tesorerías.

1. Los hechos:

- La contribuyente interpone recurso de protección contra de la Tesorería General de la República, que deniega la solicitud de la recurrente de devolución de pago de impuestos en exceso.
- El 3 de enero de 2020, el SII, emitió la Resolución Ex. SII N°1700670, que condonó a la actora del 98% de los intereses y multas del Giro Folio …. que contenía esa condonación, por un monto total de $646.129.752, (Art. 56 CT) reconociendo un proceso de reorganización empresarial efectuado en 2011, que tenía vigencia hasta el día 31 de enero de 2020, y el 22 de enero de 2020, la TGR procedió a compensar el giro antes individualizado contra una devolución a la cual tenía derecho la recurrente por $518.641.866.
- Antes del vencimiento del plazo para pagar la totalidad del giro, el contribuyente concurre a la Tesorería Regional Metropolitana a pagar el saldo restante, lo que no pudo efectuar ya que el monto consignado en el documento que contenía el giro no coincidía con el saldo adeudado que figuraba en su cuenta única tributaria, por lo cual el giro debía actualizarse.
- El contribuyente solicitó la actualización del giro al SII, resolviéndose su petición el 14 de febrero de 2020, pero ahora se le otorgó una condonación del 85% de los intereses y multas, vigente sólo por el mes de febrero, por lo cual el monto del giro se incrementó a $718.792.405, en lugar de los $646.129.752 vigentes hasta enero del 2020.
- En un segundo intento de pago del saldo, ahora ascendía según TGR a $343.220.187, constatando que la compensación efectuada el 22 de enero de 2020, consideró una deuda total de $1.178.419.714 para el giro folio …., debido a que no consideró la condonación del 98% de los intereses y multas otorgada por el Servicio girador.
- Como el giro actualizado del SII con condonación del 85% de los intereses y multas tenía vigencia sólo por febrero, la recurrente accedió a pagar la totalidad de lo que a juicio de Tesorería adeudaba, teniendo presente que se trataba de un error que luego se subsanaría.
- Se pagó impuestos en exceso, y se solicitó la devolución $143.069.648 (Giro actualizado, (-) compensación, (-) pago de diferencia = saldo a favor).

- La Tesorería se niega a devolver el pago en exceso, atendido que la condonación otorgada por el Servicio girador operaba sólo para pagos voluntarios, pero no para las compensaciones.

2. El razonamiento lógico y jurídico para llegar a una conclusión

"Séptimo: *Que, son hechos pacíficos en esta causa los siguientes:*

1.- *Que la recurrente era deudora del Fisco de Chile, de un impuesto neto por $551.446.781 y que, en enero de 2020, fue beneficiaria de una condonación del 98% del interés penal y de las multas asociadas al impuesto, según da cuenta la Resolución Ex. SII N°1700670, la que tenía una duración hasta el último día hábil del mes enero que se notificó la referida resolución, esto es, enero pasado, cantidad que no fue pagada por el recurrente.*

2.- *Que, sin perjuicio de lo anterior, el 21 de enero de 2020, el Servicio de Tesorerías procedió a compensar administrativamente el giro originalmente remitido por el Servicio de Impuestos Internos, por la suma de $518.641.866, reteniendo y haciéndose pago de una diferencia de impuesto a la cual tenía derecho a percibir la recurrente.*

3.- *Que, a petición de la contribuyente, el Servicio de Impuestos Internos dictó el 14 de febrero de 2020 la Resolución Ex. SII N°1700680 que dispuso, en relación con el mismo impuesto adeudado, la condonación del 85% del interés penal y de las multas asociadas al impuesto, determinándose por el organismo girador una deuda compuesta por los siguientes conceptos:*

a) Monto girado : $551.446.781. (+)b) Reajustes : $ 84.371.357. (+)

c) Intereses y multas : $553.161.780. (+)

d) Condonación : $470.187.513. (-)

Total a pagar : $718.792.405.

4.. *Que, el 25 de febrero de 2020, el contribuyente enteró en el Servicio de Tesorería la suma de $343.220.187 para atender al pago de la diferencia del impuesto en estudio, estando vigente la condonación aplicada por el Servicio de Impuestos Internos.*

5.- *Que, el contribuyente realizó dos gestiones ante el Servicio de Tesorerías tendientes a obtener la devolución del pago en exceso del impuesto adeudado.*

Décimo: *Que, subsumidos los hechos pacíficos antes descritos, en relación con las normas jurídicas citadas, es inconcuso concluir que al momento en que el Servicio de Impuestos Internos dictó la Resolución Ex. SII N°1700680 de 14 de febrero de 2020, estableciendo una condonación del 85% de los intereses penales y multas asociadas al impuesto, el contribuyente ya tenía ingresado en arcas fiscales la suma de $518.641.866, toda vez que, el 22 de enero de 2020 el Servicio de Tesorerías había realizado una compensación administrativa del tributo que se encontraba en cobranza ante dicho organismo, modo de extinguir la obligación que se asimila al pago y por ende, debió ser reconocido como pago válido para los efectos de dar cumplimiento a la condonación otorgada por el Servicio girador.*

Por lo anterior, al haberse enterado la suma de $343.220.187 mediante comprobante de pago realizado en el Servicio de Tesorerías, es indudable que la recurrente enteró de manera íntegra y oportuna, la totalidad del impuesto, su reajuste y el saldo de intereses y multas que no fueron condonados. En efecto, la Resolución Ex. del SII en estudio, dispuso el pago total para el mes de febrero de 2020 de la suma de $718.792.405, incluyendo el impuesto, su reajuste e intereses y multas.

Si a dicha suma se le descuenta el monto compensado administrativamente por $518.641.866, queda un saldo insoluto de $200.150.539.

Asimismo, descontando el valor pagado ante el Servicio de Tesorerías por la contribuyente el 25 de febrero de 2020, por la suma de $343.220.187, se advierte que no sólo quedó pagado el saldo total de $200.150.539, sino que, además, queda un valor pagado en exceso por ***$143.069.648.***

Undécimo: *Que, la defensa del Servicio de Tesorerías se asila en la circunstancia que la Resolución Ex. que concedió la condonación exigía un pago voluntario de la totalidad del impuesto girado y no podría reconocerse la compensación como tal, lo que, a su juicio, conllevaría a tenerse por incumplidas las condiciones impuestas por el Servicio girador, sin perjuicio de que las condonaciones que otorga el Servicio de Tesorerías son diversas a las que realiza el Servicio de Impuestos Internos.*

Duodécimo: *Que, esta Corte disiente de las argumentaciones dadas por la recurrida y estima que la contribuyente pagó íntegra y oportunamente el impuesto, su reajuste, los intereses y multas que fueron determinados por el Servicio de Impuestos Internos en la Resolución Ex. SII N°1700680.*

En efecto, la compensación administrativa antes realizada es un modo de extinguir obligaciones descrito en el artículo 1655 del Código Civil, al establecerse que cuando dos personas son deudoras una de otra, se opera entre ellas una compensación que extingue ambas deudas.

Ha sido la doctrina la que ha definido la compensación como un modo de extinción de obligaciones recíprocas existentes entre dos personas, hasta la concurrencia de la menor. Dentro de las ventajas e importancia de la compensación, se encuentra la simplificación de las operaciones jurídicas, porque evita un doble pago y lo sustituye por un pago único que solamente tiene por objeto la diferencia de los dos créditos.

En segundo lugar, sirve indirectamente de garantía. Si no se aplicara la compensación, cada una de las deudas debería ser objeto de un pago distinto (v. Alessandri R., Arturo, Somarriva U., Manuel y Vodanovic H. Antonio, Tratado de las Obligaciones, Tomo II, 2° edición, Editorial Jurídica de Chile, Santiago, 2004, pp. 155-156).

Décimo tercero: *Que, otro aspecto que conviene poner de relieve es que la compensación realizada por el Servicio de Tesorerías es de aquellas que se clasifica como legal, conforme al inciso 1° del artículo 1656 del Código Civil, la que opera por el solo ministerio de la ley y aun sin conocimiento de los deudores; y ambas deudas se extinguen recíprocamente hasta la*

concurrencia de sus valores, desde el momento que una y otra reúnen las calidades que la ley señala.

En este caso, al haber operado por el solo ministerio de la ley la compensación el 22 de enero de 2020, no puede ser una circunstancia que le impida al contribuyente optar a los beneficios de la condonación efectuada por el SII en febrero de 2020, ni menos, desconocerse que dicho medio de extinción de obligaciones no sea asimilable al pago parcial, como lo pretende la recurrida. Pretender lo contrario, significaría dar cumplimiento a pagos no sólo en exceso y exprofeso, sino que obligaría pagar dos veces el mismo tributo, para luego, obligar al contribuyente a solicitar una devolución de pago en exceso, desconociéndose los efectos de la compensación legal que "opera por el solo ministerio de la ley".

Por ello, considerando la compensación realizada, aunado al pago restante y en exceso realizado por el contribuyente el 25 de febrero de 2020, permite tener por cumplida de manera satisfactoria el pago del giro contenido en la Resolución Ex. SII N°1700680, cuyos efectos de condonación son de carácter retroactivo, desde la emisión del giro original y hasta la fecha de vencimiento de la condonación otorgada.

***Décimo cuarto:** Que, en tales circunstancias, el actuar de la recurrida se torna en arbitrario, al apartarse de la razón y torcer los efectos naturales de la compensación, en tanto modo de extinguir obligaciones; e ilegal, por cuanto violenta el claro tenor del artículo 1656 del Código Civil, en cuanto a los efectos de la compensación legal, y las potestades privativas del Director Regional del SII en relación a la facultad de condonación de los intereses y multas que aplicó en la Resolución Ex. SII N°1700680, al tenor de lo dispuesto en el artículo 6° B N°4° del Código Tributario, lo que conlleva a acoger el arbitrio intentado.*

*Por estas consideraciones y visto, además, lo dispuesto en las normas legales citadas, en el artículo 20 de la Constitución Política de la República y en el Auto Acordado sobre Tramitación y Fallo del Recurso de Protección de las Garantías Constitucionales, **se acoge, con costas**, el recurso de protección deducido por don **…….**, en representación de **….**, en contra de la **Tesorería General de la República**, dejándose los actos emanados el 24 y 26 de junio de 2020, por los cuales se denegó la devolución del pago de impuestos pagados en exceso, ordenando a la recurrida devolver el monto de impuestos pagados en exceso, por la*

*suma de **$143.069.648** (ciento cuarenta y tres millones sesenta y nueve mil seiscientos cuarenta y ocho pesos) debidamente reajustada"*

Regístrese, comuníquese y en su oportunidad, archívese.

N°Protección-65.156-2020.

CONCLUSIÓN

Este caso demuestra la descoordinación entre TGR y el SII, en el ejercicio de sus atribuciones legales, y en la comunicación existente entre ambos organismos públicos.

Es importante hacer presente que ambos órganos son parte de la administración del Estado y conforme lo manda el artículo 3 de la ley orgánica constitucional de bases Generales de la Administración del Estado, existe el deber de coordinación entre estos, y en consecuencia, no es posible fundamentar un rechazo de devolución en la falta de comunicación ente ambos organismos, es por ello tan necesario unificar los organismos estatales que realizan la liquidación, giro y recaudación de impuestos, a objeto de dar un servicio adecuado y justo a los contribuyentes, no vulnerando sus derechos y garantías fundadas en descoordinaciones de dichos organismos.

CASO Nº3: REVISIÓN DE LA ACTUACIÓN FISCALIZADORA (RAF), LIMITACIONES ARBITRARIAS

ACTA DE ACUERDOS DE SOLUCIÓN N°9 suscrito por la DEDECON y el SII con fecha 28 de noviembre de 2025.

1. Los hechos:

En el ejercicio de sus facultades legales, con fecha 6 de febrero de 2025 la DEDECON, mediante la Resolución Exenta N°17, inició un procedimiento para detectar problemas que vulneren o pongan en riesgo la aplicación de la ley o los derechos de los contribuyentes en el cambio de criterio en las resoluciones emitidas por el SII en materia de "RAF".

Con fecha 17 de febrero de 2025, se convoca a reuniones, con organizaciones y personas, para detectar problemas de este cambio de criterio, y con fecha 28 de mayo de 2025 la DEDECON envió al SII el informe preliminar sobre "Problemas en el cambio de criterio en la admisibilidad de los procedimientos de revisión de la actuación fiscalizadora", solicitando informar respecto a los fundamentos legales y de hecho que determinan la existencia de las dificultades descritas en él, de conformidad a lo dispuesto en el artículo 63 de la LOD.

Con fecha 27 de junio de 2025, el SII precisó que, a su juicio, no se trata de un cambio de criterio, sino de una reiteración de las instrucciones, criterios y lineamientos vigentes destinados a garantizar la correcta aplicación de los procedimientos administrativos de Reposición Administrativa Voluntaria (RAV) y Revisión de la Actuación Fiscalizadora ("RAF").

Con fecha 18 de julio de 2025 se celebró una reunión voluntaria entre la DEDECON y el SII, con el objeto de alcanzar acuerdos.

Compromisos alcanzados y plazo de cumplimiento adoptados

1. **Problema:** La imposición de cargas procesales no establecidas en la ley para la corrección de vicios o errores manifiestos. Dentro de ellos, que el error o vicio sea atribuible al SII y que el procedimiento no constituya una "nueva auditoría"; transparencia en la implementación del nuevo criterio; y limitación en la rectificación y aplicación del artículo 36 bis del Código Tributario.

2. **Compromiso:** Revisar, armonizar y consolidar las instrucciones sobre los procedimientos administrativos RAV, RAF y RJ, especialmente en materia de valoración de la prueba y derechos del contribuyente, el SII ya comenzó con el trabajo de actualizar y compilar las instrucciones referidas a los procedimientos administrativos de Reposición Administrativa Voluntaria (RAV), Revisión de la Actuación Fiscalizadora (RAF) y Recurso Jerárquico (RJ) trabajo que culminará con la emisión de una nueva circular que refunda las instrucciones vigentes relativas a los procedimientos administrativos RAV, RAF y RJ, dejando sin efecto toda instrucción anterior sobre estas materias. Lo anterior debiera materializarse el 1° semestre de 2026.

   Así, se reforzarán las instrucciones de la Circular N°12 de 2021, en lo relativo a las declaraciones rectificatorias de impuestos que pueden presentar los contribuyentes en el marco de los procedimientos RAV y RAF, así como respecto de los derechos de los contribuyentes consagrados en el artículo 8 bis del CT.

3. **Problema:** Debilidades en la información sobre derechos y deberes de los contribuyentes en los procedimientos de fiscalización y cumplimiento tributario.

4. **Compromiso:** El Servicio de Impuestos Internos se compromete a difundir los servicios de la DEDECON con la finalidad de apoyar a los contribuyentes para que

concurran de manera oportuna e informada a cada una de las etapas del proceso de fiscalización y del cumplimiento de sus obligaciones, promoviendo la entrega de la documentación contable y tributaria que respalde sus declaraciones de impuestos, favoreciendo así el correcto desarrollo de los procedimientos de fiscalización y al fortalecimiento de la instancia administrativa de mediación y reposición administrativa (RAV).

El compromiso de informar medidas de implementación de difusión de los servicios de la DEDECON en los términos del acuerdo era de un mes después de la suscripción del presente Acuerdo, lo que implica que debió haberse materializado a más tardar el 28 de diciembre de 2025.

5. **Derechos afectados**: Art. 8 bis del CT

1°. *El ser informado sobre el ejercicio de sus derechos, el que se facilite el cumplimiento de sus obligaciones tributarias y a obtener información clara del sentido y alcance de todas las actuaciones en que tenga la calidad de interesado*.

4°. *Que las actuaciones del Servicio, constituyan o no actuaciones o procedimientos de fiscalización:*

a) *Indiquen con precisión las razones que motivan la actuación que corresponda. En efecto, toda actuación del Servicio deberá ser fundada, esto es, expresar los hechos, el derecho y el razonamiento lógico y jurídico para llegar a una conclusión, sea que la respectiva norma legal así lo disponga expresamente o no. Adicionalmente, deberán indicar de manera expresa el plazo dentro del cual debe ser concluida, en cuyo caso se aplicarán las reglas legales cuando existieran, y en ausencia de un plazo dispuesto por la ley, el Director mediante resolución dispondrá los plazos dentro de los cuales las actuaciones deberán ser finalizadas*.

Lo anterior supone: Que el SII aprecie fundadamente la prueba presentada, efectuando una revisión y un razonamiento que deberá quedar debidamente reflejado en la resolución que acoja o rechace el recurso, esto es, el SII tiene el deber de efectuar un razonamiento analítico o sustantivo y resolver en conformidad al mérito de los antecedentes proporcionados en el procedimiento, aun cuando ésta implique una revisión exhaustiva de ellos.

8°. *Eximirse de aportar documentos que no correspondan al procedimiento o que ya se encuentren acompañados al Servicio y a obtener, una vez finalizado el procedimiento respectivo, la devolución de los documentos originales aportados. El Servicio deberá apreciar fundadamente toda prueba o antecedentes que se le presenten.*

13°. *Tener certeza de que los efectos tributarios de sus actos o contratos son aquellos previstos por la ley, sin perjuicio del ejercicio de las facultades de fiscalización que corresponda de acuerdo con la ley*.

El razonamiento lógico y jurídico para llegar a una conclusión

La Constitución, en su Art.19 N°20 asegura a todas las personas: La igual repartición de los tributos en proporción a las rentas o en la progresión o forma que fije la ley.

Así el contribuyente está obligado a pagar los impuestos que establece el legislador, ni más ni menos, los impuestos correctos.

Si el contribuyente se ha equivocado en el pago de sus impuestos, tiene el derecho, y el SII tiene la obligación del revertir el pago indebido.

El año 2024, la ley 21.713 sobre cumplimiento tributario agregó bajo el N°18 al Artículo 8 del Código Tributario, estableciendo el concepto de "Sostenibilidad Tributaria", y entendiendo como tal “el conjunto de medidas que un contribuyente implementa con el objeto de fomentar la cooperación mutua y transparencia en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias”

La única forma de entender el concepto de “Sostenibilidad Tributaria” es con reciprocidad entre el SII y el contribuyente, y en base a ello, si un contribuyente ha cometido un error

manifiesto en alguna declaración, ha pagado un tributo que no correspondía de acuerdo a ley o se ha excedido en el pago de algún impuesto, el SII debe facilitar las vías administrativas para corregir los errores propios o revertir lo pagado en exceso.

Sentencia reciente que confirma la situación.

En relación a este tema, podemos citar la sentencia del Primer Tribunal Tributario y Aduanero de la Región Metropolitana en causa RUC – 25-9-000641-5 sobre Vulneración de Derechos caratulada "Tapia Allers con SII Dirección Regional Stgo. Oriente" en la que el tribunal acogió el reclamo por vulneración de los derechos de los números 8 y 11 del articulo 8 bis del Código Tributario.

Dicho fallo ordena dejar sin efecto la resolución del SII que rechazaba la RAF interpuesta por el contribuyente y ordena dictar una nueva resolución que resuelva la RAF considerando la prueba y antecedentes presentados en dicho procedimiento.

En el fondo el TTA descarta el concepto acuñado por el Servicio de Impuestos Internos en el sentido de que revisar los antecedentes acompañados por el contribuyente en una RAF constituiría "una nueva auditoria". El TTA señala expresamente en el considerando Décimo Séptimo que se acoge el reclamo pues constituye violación de derechos *"el negar al contribuyente la posibilidad de aportar antecedentes y que estos sean debidamente analizados y ponderados en el marco de una solicitud de Revisión de la Actuación Fiscalizadora presentada por el contribuyente reclamante"*.

CONCLUSIÓN

La DEDECON, en su primera etapa de funcionamiento, no logró ser un contrapeso del actuar del SII, objetivo que su ley orgánica le impone, pero hoy podemos reconocer que ha desplegado una meritoria defensa de los derechos de los contribuyentes, y este Acuerdo de Compromisos, frente a vulneraciones evidentes de los derechos de los contribuyentes, son una muestra de ello.

En la medida que los contribuyentes sigan relevando e informando sus casos, documentadamente, a la DEDECON, y ésta actúe presentando y exigiendo su corrección, las vulneraciones de los derechos de los contribuyentes serán cada vez menos.

Lo anterior sin perjuicio de los reclamos sobre vulneración de derechos ante los Tribunales Tributarios y Aduaneros, que como en el caso descrito, están comenzando a ser aceptados. El Acuerdo a que se llegó entre el DEDECON y el SII en materia de RAF es una prueba de lo indicado anteriormente, existían vulneraciones y hay compromiso de subsanarlos, lo cual sólo se sabrá durante el ejercicio 2026, cuando se dicte la Circular que establezca la correcta aplicación de los procesos de RAV, RAF y RJ.

Caso Nº4: Actuaciones del Servicio de Impuestos Internos están afectando el normal desarrollo de las actividades económicas.

1. Hechos

El contribuyente es una sociedad constructora constituida en el año 1983 y que opera ininterrumpidamente en el rubro de la construcción desde hace más de 40 años, cumpliendo de manera regular con sus obligaciones tributarias y empleando a más de 930 trabajadores directos, y cerca de 1.500 mediante subcontrato, siendo un contribuyente cumplidor y relevante en el ámbito económico y laboral en nuestro país.

Durante octubre de 2025, el Servicio de Impuestos Internos aplicó a la sociedad constructora la anotación N° 4113, bajo el supuesto de que ésta sería socia y/o representante legal de entidades que presentarían inconsistencias tributarias. Dicha medida se basó exclusivamente en observaciones relativas a operaciones con su coligada, otra empresa constructora, en la que participa con un 50% del capital social (en adelante "JV Constructora").

De acuerdo la experiencia práctica, cuando un contribuyente participa en una sociedad que, a su vez, tiene la anotación 52, se gatilla para el accionista la anotación 4113. A su vez, la anotación 52 del Servicio de Impuestos Internos es un mecanismo de alerta o control preventivo que se activa cuando se detecta un "comportamiento tributario irregular" por parte del contribuyente, según los parámetros o vectores que ha desarrollado la Autoridad Tributaria, y como consecuencia, el SII restringe el número de folios, lo que afecta directamente su capacidad de facturar.

JV Constructora fue constituida en abril de 2025, como sociedad vehículo para la ejecución conjunta del proyecto de construcción de un centro de distribución. Este modelo corresponde a la forma en que, habitualmente, opera la industria de la construcción, un consorcio o joint

venture, en que dos o más empresas constructoras ejecutan de manera coordinada una obra de gran envergadura manteniendo su independencia jurídica.

La anotación se fundamentó en la emisión de una factura por un monto importante que, a su vez, se basó en operaciones reales, documentadas y propias del funcionamiento de un consorcio constituido para construir una obra. Todo ello fue debidamente aclarado mediante la petición administrativa ingresada en octubre de 2025, donde se aportaron todos los antecedentes técnicos, contractuales y tributarios requeridos por el fiscalizador. Esta revisión concluyó con la subsanación y levantamiento de las anotaciones vigentes aplicadas tanto a la Constructora como a la Constructora JV.

No obstante lo anterior, el Servicio de Impuestos Internos no removió a la Constructora de la nómina de contribuyentes de difícil fiscalización. A pesar de que todas las observaciones fueron resueltas satisfactoriamente, las anotaciones ya no se encontraban vigentes, no existía incumplimiento tributario alguno por parte de la empresa Constructora, y se acreditó que las operaciones cuestionadas tenían sustancia económica, respaldo contractual y justificación operativa real, la Constructora no fue removida de la nómina antes dicha.

En virtud de lo anterior, la sociedad Constructora presentó un recurso de resguardo dado que ésta continuó siendo afectada.

La mantención en la referida nómina generó para la empresa contribuyente perjuicios severos, entre ellos, el rechazo sistemático de las facturas emitidas por la sociedad constructora por parte de sus receptores o clientes, debido a su inclusión en la nómina de contribuyentes de difícil fiscalización. Esta situación le impidió concretar operaciones comerciales y, con ello, le imposibilitó generar el débito fiscal correspondiente, afectando directamente los flujos de caja destinados al pago de trabajadores, proveedores y obligaciones tributarias.

Esta situación provocó una evidente afectación en el normal desarrollo de las operaciones y actividades económicas realizadas por la sociedad constructora, la que se encontró impedida de recibir el pago de sus clientes y de disponer de cuantiosos montos necesarios para su funcionamiento.

El recurso de resguardo fue resuelto negativamente señalando que: "*En atención a las características propias del proceso informático que involucra la visualización de dicha exclusión en la página web de este Servicio, cuya gestión es centralizada, se informa al contribuyente que en el próximo reproceso que realiza periódicamente este Servicio no debiese figurar en la referida nómina".*

En otro orden de ideas, el SII señala, como respuesta a la denuncia de que se ha impedido al contribuyente concretar operaciones comerciales dado su registro en dicha nómina, que le fue autorizado el timbraje de documentos tributarios electrónicos que permitían llevar adelante sus operaciones comerciales, por lo que en palabras del SII, la tesis del contribuyente no tenía asidero, desconociendo absolutamente que las facturas emitidas por el contribuyente estaban siendo rechazadas por sus clientes.

2. Derechos afectados:

Art. 8 bis del Código Tributario:

10°. Que ***las actuaciones del Servicio se lleven a cabo sin dilaciones, requerimientos o esperas innecesarias, y en la forma menos costosa para el contribuyente****, certificada que sea, por parte del funcionario a cargo, la recepción de todos los antecedentes solicitados y en cuanto no signifique el incumplimiento de las disposiciones tributarias. Lo anterior es sin perjuicio del derecho que asiste al Servicio de solicitar nuevos antecedentes si así resulta necesario en un procedimiento de fiscalización." (destacado es nuestro)*

14°. Que ***las actuaciones del Servicio no afecten el normal desarrollo de las operaciones o actividades económicas,*** *salvo en los casos previstos por la ley. En el caso que se tomen medidas de esta naturaleza por el Servicio, como la prevista en el artículo 8 ter, el contribuyente tendrá derecho a que se le notifiquen previamente las razones que fundamentaron tales medidas. (destacado y subrayado es propio).*

Los artículos 19 Nº21 y Nº26 de la Constitución

La Constitución garantiza a todas las personas:

Nº21º.- El derecho a desarrollar cualquiera actividad económica que no sea contraria a la moral, al orden público o a la seguridad nacional, respetando las normas legales que la regulen;

Nº26: La seguridad de que los preceptos legales que por mandato de la Constitución regulen o complementen las garantías que ésta establece o que las limiten en los casos en que ella lo autoriza, no podrán afectar los derechos en su esencia, ni imponer condiciones, tributos o requisitos que impidan su libre ejercicio.

3. El razonamiento lógico y jurídico para llegar a una conclusión

En el caso en comento, el SII vulneró los derechos del contribuyente, ya que primero desconoció la forma en cómo opera la industria de la construcción, ignorando, además, el historial de contribuyente "cumplidor" de la sociedad constructora; luego, si bien se dieron por acreditadas cada una de las anotaciones que realizó la Autoridad Tributaria, las cuales fueron levantadas, el SII omitió reversar todos los efectos que generó la emisión de dichas anotaciones, esto es, no removió a la Constructora de la nómina de contribuyentes de difícil fiscalización, ocasionando que, si bien fueron autorizados algunos folios, los receptores de las mismas rechazaron las facturas al figurar la sociedad constructora en la nómina de contribuyentes de difícil fiscalización. Todo lo anterior vulneró los derechos de la Sociedad constructora, consagrados en el artículo 8 Bis N°10 y 14 del Código Tributario, con lo cual se generaron problemas a nivel operacional del contribuyente debido que no pudo desarrollar su actividad normalmente producto de dicha situación.

CONCLUSIÓN

1.- La Constitución en sus artículos 19 Nº21 y Nº26 garantiza a todas las personasEl derecho a desarrollar cualquiera actividad económica que no sea contraria a la moral, al orden público o a la seguridad nacional, respetando las normas legales que la regulen, y la seguridad de que los preceptos legales que por mandato de la Constitución regulen o complementen las garantías que ésta establece o que las limiten en los casos en que ella lo autoriza, no podrán afectar los derechos en su esencia, ni imponer condiciones, tributos o requisitos que impidan su libre ejercicio.

2.- El Art. 8 bis del Código Tributario, consagra como derechos de los contribuyentes, en Nº10°. Que las actuaciones del Servicio se lleven a cabo sin dilaciones, requerimientos o esperas innecesarias, y en la forma menos costosa para el contribuyente. En el Nº14 Que las actuaciones del Servicio no afecten el normal desarrollo de las operaciones o actividades económicas.

3.- En este caso, y con el bloqueo impuesto por el SII. y posterior mantención del contribuyente como de "difícil fiscalización" en la información publicada por el SII, estamos en presencia de contribuyentes con larga trayectoria, con domicilio conocido, con una operación que es la usual en el mercado, que vía recurso de resguardo el SII reconoce su error, pero en vez de solucionar la traba al desarrollo de una actividad económica, escuda su negligencia en un tema informático o sistémico.

4.- Se vulneran derechos de un contribuyente, con abierta infracción a lo dispuesto, también, a la Ley 19.880 que establece las Bases de los Procedimientos Administrativos que rigen los Actos de los Órganos de la Administración del Estado: **Art. 4º** principios de **celeridad**, **conclusivo**, **economía procedimental**, **Art. 7º Principio de celeridad**, **Art. 9º Principio de economía procedimental**; y de la ley 18.575, ORGANICA CONSTITUCIONAL DE BASES GENERALES DE LA ADMINISTRACION DEL ESTADO, **Art. 3º, Inc. 2°.** principios de responsabilidad, **eficiencia, eficacia**, **Art. 53º una gestión eficiente y eficaz**, **Art. 62º** Contravienen especialmente el principio de la probidad administrativa, las siguientes conductas: 8. **Contravenir los deberes de eficiencia, eficacia y legalidad** que

rigen el desempeño de los cargos públicos, con grave entorpecimiento del servicio o del ejercicio de los derechos ciudadanos ante la Administración.

CASO 5. CATÁLOGO DE VULNERACIÓN DE DERECHOS DEL CONTRIBUYENTE

1. Derecho vulnerado

Se vulnera el derecho del contribuyente consagrado en el artículo 8 bis N° 3 del Código Tributario, consistente en: "Obtener en forma completa y oportuna la devolución a que tenga derecho conforme a las leyes tributarias, debidamente actualizadas."

2. Hechos

1. La contribuyente presentó su Declaración de Impuestos Anuales a la Renta Año Tributario 2022, mediante Formulario 22, recepcionado por el Servicio de Impuestos Internos (SII) por internet con fecha 29 de abril de 2022, solicitando devolución por $1.771.639.

2. Con ocasión de dicha devolución, Tesorería General de la República (TGR) materializó solo una devolución parcial, por $561.256 (monto reajustado a la fecha de pago), correspondiente a un valor sin reajuste de $531.492, quedando retenido el saldo de $1.240.147.

3. Desde el inicio, el portal del SII no entregó una explicación clara sobre las razones de la retención del saldo, ni se comunicó oportunamente a la contribuyente la existencia de observaciones específicas que debiesen ser subsanadas para cursar la devolución total.

4. Con fecha 18 de diciembre de 2024, el SII dictó Resolución Exenta, notificada por correo electrónico el 19 de diciembre de 2024, declarando improcedente la devolución del saldo retenido por $1.240.147 respecto de la devolución total solicitada.

5. Dicha Resolución Exenta se fundamentó en que, producto de procesos de análisis, se detectó una observación codificada como: F23: “Control de contribuyente que posee anotaciones en el Registro Inicio de Actividades”.

6. La resolución sostuvo que la contribuyente habría sido informada oportunamente de las inconsistencias u observaciones detectadas, ya sea mediante “Consulta de Estado” disponible en el portal del SII o por carta aviso, y que no habría rectificado la declaración ni aportados antecedentes suficientes para desvirtuarlas.

7. Frente a ello, la contribuyente interpuso Reposición Administrativa Voluntaria (RAV), conforme al artículo 123 bis del Código Tributario, solicitando que se dejara sin efecto la resolución denegatoria y se ordenara la devolución del saldo retenido.

8. En la reclamación administrativa, la contribuyente alegó que solo tuvo conocimiento real de la observación F23 al momento de ser notificada la Resolución denegatoria de la devolución, ya que previamente no se le comunicó ni fundamentó la retención del saldo, ni se le requirió rectificación o aporte de antecedentes específicos para el AT 2022.

9. Asimismo, señaló que el reproche asociado a la observación F23, corresponde a la anotación 51, referida a supuestos incumplimientos de una sociedad respecto de la cual se tendría participación relevante o representación legal, lo que —en los propios términos descritos por el SII— afectaría materias tales como condonaciones o emisión de documentos tributarios electrónicos, pero no se vincularía expresamente con la retención de devoluciones de impuestos personales.

10. Con fecha 04 de junio de 2025, la Dirección Regional de Punta Arenas dictó la Resolución Exenta que resuelve la RAV, dando lugar a lo solicitado por la contribuyente, ordenando la devolución del saldo retenido improcedentemente y confirmando que la denegación había tenido por base la observación F23.

3. Derecho

El artículo 8 bis del Código Tributario incorpora un catálogo de derechos del contribuyente en su relación con la Administración Tributaria, entre ellos el derecho a: obtener devoluciones de impuestos en forma completa, oportuna, y debidamente actualizadas, cuando dichas devoluciones procedan conforme a las leyes tributarias.

Este derecho resulta particularmente relevante en materia de devoluciones derivadas del impuesto anual a la renta, pues el sistema contempla pagos a cuenta (como retenciones o PPM) que pueden generar un saldo a favor del contribuyente, cuyo reembolso, de acuerdo con el artículo 97 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, se torna exigible dentro de los plazos legales, sin dilaciones indebidas.

Desde un enfoque procedimental, el catálogo de derechos del artículo 8 bis del Código Tributario se relaciona con deberes correlativos de la autoridad, particularmente el deber de transparencia y motivación, en cuanto la Administración debe permitir que el contribuyente conozca clara y oportunamente los fundamentos de decisiones que afecten el ejercicio efectivo de sus derechos, especialmente cuando se trata de retención o denegación de devoluciones.

4. Razonamiento lógico y jurídico

a) Estándar de exigibilidad del derecho del artículo 8 bis N° 3 CT. El derecho del contribuyente a obtener devoluciones "en forma completa y oportuna" no se agota en la existencia abstracta de una devolución procedente: exige que la restitución del saldo a favor sea efectivamente pagada en un plazo razonable y conforme a los términos legales, y además en un monto correcto, actualizado conforme a las reglas aplicables. En tal sentido, la normativa reconoce que el saldo a favor no es un beneficio discrecional, sino una consecuencia jurídica del sistema, en tanto corresponde a recursos del contribuyente enterados en exceso o a cuenta, cuya restitución debe realizarse dentro de los plazos legales.

b) Retención prolongada e indefinida: afectación del componente "oportuno" del derecho. En el caso analizado, la contribuyente solicitó devolución el 29.04.2022, por un total de $1.771.639; sin embargo, recibió solo una devolución parcial, quedando retenido un saldo de $1.240.147. Dicha retención no fue resuelta dentro de un marco temporal razonable

ni mediante una explicación suficiente, sino que culminó recién con una decisión formal de rechazo en diciembre de 2024, es decir, con una extensión temporal superior a dos años desde que se solicitó la devolución. Este solo hecho es indicativo de una afectación material del derecho del contribuyente, pues transforma un mecanismo de devolución legal en una situación de incertidumbre prolongada, incompatible con el estándar de oportunidad exigido por el artículo 8 bis N°3 del Código Tributario.

c) Falta de información y comunicación efectiva: la devolución se torna imposible de ejercer. Más aún, la contribuyente sostiene —y lo funda en los registros del SII— que el portal institucional no informó oportunamente: qué observación específica existía, qué antecedente debía acompañarse, qué rectificación debía efectuarse, ni qué verificación se encontraba pendiente, para obtener el pago del saldo retenido. Sin información suficiente, el contribuyente queda impedido de actuar para destrabar el pago, produciéndose una vulneración sustantiva: el derecho a devolución se vuelve formalmente reconocido, pero materialmente inaccesible. Esta situación se agrava desde que la Resolución Exenta denegatoria afirma que la contribuyente fue informada oportunamente por "Consulta de Estado" o por carta aviso, pero la contribuyente controvierte que dicha comunicación haya ocurrido respecto del Año Tributario 2022, señalando que solo tuvo noticia real del reproche cuando fue notificada de la resolución denegatoria.

d) Denegación basada en observación F23: uso de un fundamento que no se vincula necesariamente con el derecho a devolución. El rechazo se fundamentó en una observación interna (F23), relativa al "Control de contribuyente que posee anotaciones en el Registro Inicio de Actividades". Sin perjuicio de las facultades de revisión del SII, resulta jurídicamente problemático que una anotación administrativa vinculada a condiciones registrales (o a supuestos vínculos societarios/representación) se utilice como base para retener y luego denegar una devolución personal, sin explicar de modo claro: el vínculo entre la observación y el saldo solicitado, y cómo dicha observación incide en la procedencia de la devolución del AT 2022. Esto es relevante porque, conforme se argumenta en la reposición, incluso la descripción de la anotación que se asocia a la observación F23 daría cuenta de efectos distintos a la retención de devoluciones (condonaciones o emisión de DTE), lo que refuerza la exigencia de motivación estricta para justificar una retención de esta naturaleza.

e) Vulneración del derecho del artículo 8 bis N°3 CT por privación del saldo a favor. La consecuencia final es clara: la contribuyente fue privada de obtener la devolución "completa y oportuna" de un monto que: fue solicitado en abril de 2022, fue retenido parcialmente por más de dos años, y terminó declarado improcedente, sin que se acreditara una comunicación previa clara e idónea que permitiera al contribuyente subsanar oportunamente la observación. En la práctica, la Administración no solo retuvo el saldo, sino que además lo hizo mediante un proceso que impidió el ejercicio efectivo del derecho por falta de información oportuna, afectando así el contenido esencial del artículo 8 bis N°3 del Código Tributario.

CONCLUSIÓN

Los antecedentes revisados permiten concluir que existe una vulneración del derecho del contribuyente consagrado en el artículo 8 bis N°3 del Código Tributario, al no haberse otorgado una devolución de impuestos en forma completa, oportuna y debidamente actualizada, pese a haber sido solicitada conforme a las reglas del sistema.

El SII no puede usar como excusa para no devolver el saldo a favor del contribuyente, antecedentes que no tenga relación directa con aquella devolución, como sucede en el caso concreto con la anotación 51. La retención prolongada del saldo y la falta de comunicación clara de la observación que habría impedido el pago constituyen un obstáculo ilegítimo para el ejercicio real del derecho, transformando el mecanismo de devolución en una instancia de incertidumbre administrativa injustificada.

Este caso evidencia la necesidad de reforzar estándares mínimos de información, oportunidad y debida motivación en materia de devoluciones, pues su retención o denegación incide directamente en la tutela efectiva de los derechos del contribuyente y en la confianza legítima que debe regir la relación entre ciudadanía y Administración Tributaria.

Caso N°6: Burocratización del trámite de inicio de actividades a través de requerimiento de antecedentes no contemplados en la ley ni en las instrucciones administrativas vigentes

1. Derecho vulnerado

El Servicio de Impuestos Internos (en adelante el "SII") ha estado solicitando documentos excesivos para el inicio de actividades, con parámetros no sistematizados ni congruentes entre uno y otro caso, vulnerando los siguientes derechos de los contribuyentes:

a) La Garantía Constitucional N°21, consagrada en el artículo 19 de la Constitución Política de la República (en adelante "CPR"), *21° El derecho a desarrollar cualquier actividad económica que no sea contraria a la moral, al orden público o a la seguridad nacional, respetando las normas legales que la regulen.*

b) Los consagrados en el Código Tributario, artículo 8 bis:

N° 1°. El ser informado sobre el ejercicio de sus derechos, el que se facilite el cumplimiento de sus obligaciones tributarias y a obtener información clara del sentido y alcance de todas las actuaciones en que tenga la calidad de interesado.
N° 10°. Que las actuaciones del Servicio se lleven a cabo sin dilaciones, requerimientos o esperas innecesarias, y en la forma menos costosa para el contribuyente, certificada que sea, por parte del funcionario a cargo, la recepción de todos los antecedentes solicitados y en cuanto no signifique el incumplimiento de las disposiciones tributarias. Lo anterior es sin perjuicio del derecho que asiste al Servicio de solicitar nuevos antecedentes si así resulta necesario en un procedimiento de fiscalización.
N° 14°. Que las actuaciones del Servicio no afecten el normal desarrollo de las operaciones o actividades económicas, salvo en los casos previstos por la ley.

2. Hechos

Las nuevas sociedades y empresas que solicitan inicio de actividades y su verificación están enfrentando procesos cada vez más complejos, con requerimientos excesivos y sin sentido; el Servicio de Impuestos Internos actualmente está solicitando contratos firmados u órdenes de compra con clientes, comprobantes de adquisición de bienes y/o contratación de servicios para el giro del contribuyente, evidencia de futuras ventas, acreditación de propiedad o tenencia de equipos, y minuta explicativa del modelo de negocios, entre otros.
Algunos casos que entraban el tramite de inicio de actividades, pueden agruparse de la siguiente manera:

1. La respuesta del SII a una solicitud de un contribuyente señala lo siguiente: *A la solicitud N° XXXX8678, para el tramite de verificación de actividades, recibida el 05-05-2025 necesita que incorpore mas antecedentes, por las siguientes razones: "Estimado (a) contribuyente, revisasdo su nuevo trámite y considerando lo indicado en VA id XXXX7513 el 14.04.2025 se requiere que adjunte lo siguiente: 1.- Acreditar activo fijo (equipos de filmación, de edición y sotfware), insumos o servicios para desarrollar su giro. Dado que pertenecen a las socias, debe autorizar su uso a través de autorización notarial. Debe adjuntar los siguientes documentos adicionales: Documentos que acrediten el dominio del Activo Fijo.*
2. A una sociedad desarrolladora de sotfware, recien constituida, para verificar el inicio de actividades, el SII le solicitó adjuntar: Ordenes de compra, Minuta explicativa del Modelo de Negocios, comprobantes de adquisición o contratación de bienes y servicios, evidencia de futuras ventas, acreditación de propiedad o tenencia de equipos.
3. Para el inicio de actividades de una sociedad sujeta a primera categoría, el SII solicita haber comprado un inmueble, la adquisición del equipamiento para autorizar actividades de primera categoría, y todo ello previa visita del lugar. En otro caso el SII señala que para acreditar las actividades que se declara en el aviso de iniciación de actividades, se debe adjuntar un mínimo de 3 ordenes de trabajo/compra, misma cantidad de facturas de proveedores, acreditar las maquinas o herramientas con las que efectúa su actividad.
4. El SII al rechazar una verificación de actividad, ha señalado el siguiente motivo: debe acreditar como realiza venta al por mayor de metales y minerales desde una oficina en Las Condes. ¿Como almacena el producto?, ¿Tiene contratos con clientes? Adjunte factura de proveedores del producto que comercializa.
5. Una asociación gremial de emprendedores nos ha informado que sus asociados han señalado que el SII les exige a estas pequeñas emprendedoras que autoricen ante notario el uso de sus equipos personales para que la empresa los pueda ocupar. Y que, además de eso, exhiban los documentos de adquisición de equipos que se pudieron haber comprado hace años.

3. Derecho

El artículo 68 del Código Tributario establece que: *Las personas que inicien negocios o labores susceptibles de producir rentas gravadas en la primera y segunda categorías a que se refieren los números 1º, letra a), 3°, 4° y 5° de los artículos 20, contribuyentes del artículo 34 que sean propietarios o usufructuarios y exploten bienes raíces agrícolas, 42 N° 2° y 48 de la Ley sobre Impuesto a la Renta**, deberán presentar al Servicio**, dentro de los dos meses siguientes a aquél en que comiencen sus actividades, **una declaración jurada** sobre dicha iniciación*.

…. La declaración inicial se hará en una carpeta tributaria electrónica que el Servicio habilitará para cada contribuyente que incluirá un formulario con todos los campos requeridos para el enrolamiento del contribuyente en cada uno de los registros en que deba inscribirse. Junto con completar el formulario indicado precedentemente, el contribuyente que realiza la declaración inicial deberá adjuntar en la carpeta tributaria electrónica los antecedentes relacionados con el inicio de actividades. Mediante esta declaración inicial el contribuyente cumplirá con todas las obligaciones de inscripción que correspondan, sin necesidad de otros trámites.

El SII, en su página señala frente a la consulta de **¿Cuánto demora el trámite de Inscripción de Rut y/o Inicio de Actividades?** *El trámite de Inscripción de RUT y/o Inicio de Actividades, a contar del 01 de junio de 2020, debe ser efectuado por Internet, y el tiempo de demora será aquel en que se tarde en ingresar la información, dado que queda concluido de inmediato*.

Por su parte**, la Circular N°38 de 30 de abril de 2025** señala en su introducción: *En el Diario Oficial de fecha 24 de octubre de 2024 se publicó la Ley N° 21.713, que dicta normas para asegurar el cumplimiento de las obligaciones tributarias dentro del pacto por el crecimiento económico, el progreso social y la responsabilidad fiscal (en adelante, la "Ley").*

En el punto 3.2.2. de **Actividad económica**, la Circular señala lo siguiente: *La actividad económica representa el proceso o conjunto de acciones cuyo fin es generar un producto o servicio que produce una renta. Este concepto es relevante desde el punto de vista tributario. Los contribuyentes deberán describir resumidamente la o las actividades que desarrollan. A partir de esta síntesis deberá seleccionar la o las actividades económicas que la representan de mejor forma. Todas las actividades descritas en esta glosa deben quedar reflejadas con un código de actividad.*

Para identificar las actividades económicas el Servicio dispone, en su sitio web, del listado de actividades económicas vigentes y compartidas con el Instituto Nacional de Estadísticas (INE). El contribuyente debe informar la o las actividades económicas que efectivamente desarrolla. Lo anterior no impide que en el futuro se puedan realizar modificaciones a los datos declarados, ya sea ampliando o eliminando actividades.

Las entidades o personas jurídicas deben tener presente que las actividades a realizar deben ser acordes al objeto social para el cual se constituyeron, lo que debe ser considerado en la declaración inicial, así como en modificaciones posteriores. En caso contrario, el Servicio aplicará las sanciones e impuestos que correspondan.
Se debe tener presente que se denominan actividades económicas físicas aquellas que pueden requerir de un espacio físico específico donde llevarlas a cabo. Por el contrario, se denominan actividades intangibles aquellas que no requieren un espacio físico específico para ser desarrolladas. Esta distinción debe ser concordante con el domicilio y las sucursales que deben ser informadas por el contribuyente en el trámite, las cuales se definen a continuación.

4. Razonamiento lógico y jurídico

1. El trámite de iniciación de actividades. Es un aviso que, mediante la presentación de una declaración jurada, debe entenderse total y absolutamente cumplida. Efectivamente, y en ciertos casos especiales puede requerirse más información, pero ello debe responder a una razonabilidad, informada oportunamente al contribuyente.
2. La solicitud de presentación de plan de negocio, o la acreditación de la existencia de activo fijo, de manera previa a este tramite no tiene fundamento legal, y en algunos casos demuestra una total ignorancia sobre la actividad que desarrolla el contribuyente, como pedirle bodegas de almacenaje de minerales a un intermediador.
3. En ninguna de las situaciones de hecho planteadas hay un criterio razonable para realizar dichas exigencias, más aún cuando este es un tramite previo a la autorización de emisión de boletas o facturas.
4. El dilatar la autorización para realizar inicio de actividades, a través de la solicitud de antecedentes no exigidos por la ley, constituye una vulneración de la garantía constitucional de desarrollar libremente una actividad económica, y los derechos del contribuyente establecidos en el artículo 8 bis del Código Tributario.

CONCLUSIÓN

El SII, excediéndose de sus facultades, solicita antecedentes que ni el Código Tributario ni la Circular N° 38 de 2025, referente al Ciclo de Vida del Contribuyente emitida por el propio Servicio de Impuestos internos, contienen. Ambas regulaciones señalan que se trata de una declaración jurada simple, a la cual se debe incluir información como identificación del contribuyente, domicilio y su acreditación, teléfono, correo electrónico, representante legal, etc., pero en ningún caso prueba de ventas anticipadas ni menos un documento que describa el modelo de negocios.

Lo mismo sucede con cualquier cambio que se desee informar al SII, como una ampliación de giro, dado que se solicitan los mismos antecedentes que para el inicio de actividades.

En la práctica, el aviso de inicio de actividades ha dejado de ser una "simple declaración jurada", como dice la Ley y la Circular, transformándose en una auditoría previa y en una obtención de permiso, más que una comunicación para que los contribuyentes formalicen su actividad económica a fin de declarar los ingresos y pagar los impuestos correspondientes.

De manera arbitraria e indebida, el SII ha burocratizado un tramite que debiera ser simple y rápido, vulnerándose de esta manera los derechos del contribuyente.

El no permitir dar el aviso de inicio de actividades de manera simple y fácil, lo único que logra es incrementar la informalidad, y rechaza cualquier intención de formalizar un negocio, con el correspondiente daño a la economía.

Es necesario volver a lo que tradicionalmente fue este trámite, un aviso que con la sola presentación de la declaración jurada correspondiente se de por cumplido, sin perjuicio de poder establecerse casos excepcionalísimos que requieran mayores antecedentes antes de finiquitar el trámite del aviso presentado, los cuales deben ser publicados y debidamente informados al contribuyente.

CASO 7. DESIDIA DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA EN REVISAR Y ACTUALIZAR INFORMACIÓN DEL CONTRIBUYENTE QUE OBRA Y MANTIENE EN SU PODER

1. Derecho vulnerado

Se vulnera el derecho del contribuyente consagrado en el artículo 8 bis N° 8 del Código Tributario, consistente en: "*Eximirse de aportar documentos que no correspondan al procedimiento o que ya se encuentren acompañados al Servicio y a obtener, una vez finalizado el procedimiento respectivo, la devolución de los documentos originales aportados. El Servicio deberá apreciar fundadamente toda prueba o antecedentes que se le presenten.*"

2. Hechos

1. La contribuyente presentó las Declaración de Impuestos Anuales a la Renta por los periodos tributarios 2020 y 2021, vía internet y dentro de plazo, solicitando devoluciones de impuestos para ambos ejercicios, pero recibiendo solo el 30% del monto requerido en cada formulario 22, siéndole retenido el restante 70%.
2. El portal del SII se limitó a señalar en la opción "*Consulta de Estado de Declaración de Renta*", para ambos periodos, que se habían detectado inconsistencias en la declaración de renta, consistentes en la observación F23: "*Control de contribuyente que posee anotaciones en el Registro Inicio de Actividades*", que no permite distinguir cuales serían las cifras que no le cuadran al SII para proceder a retener el 70% de las devoluciones de impuestos solicitadas, sino que se trataría de una anotación administrativa vinculada a condiciones registrales, sin que se haya dado la opción a la contribuyente para que rectifique, aclare, amplíe o confirme las cantidades expresadas en los formularios 22.
3. En el mes de diciembre de 2022 y 2023, el SII emitió dos resoluciones denegando la devolución de impuesto del AT 2020 y AT 2021, respectivamente, aduciendo que la contribuyente no ha demostrado la procedencia de la devolución solicitada, porque no

ha rectificado las declaraciones de renta, no ha concurrido y/o no ha presentado los antecedentes suficientes o necesarios que permitan desvirtuar las observaciones o inconsistencias de los formulario 22, que permitan verificar la exactitud de la información declarada.

4. Frente a ello, la contribuyente peticionó el 1 de noviembre de 2025, la Revisión de la Actuación Fiscalizadora (RAF), conforme al artículo 6° letra B N° 5, del Código Tributario, solicitando que se dejara sin efecto las resoluciones denegatorias y se ordenara la devolución de los saldos retenidos.

5. En la reclamación administrativa, la contribuyente alegó que la observación F23 tiene su origen en las anotaciones N° 1007 "*Usted tiene pendiente la acreditación de sus actividades económicas, la que no se encuentra finalizada por falta de antecedentes o por estar en revisión del SII. Mientras su trámite no esté finalizado, podría verse afectado para emitir facturas y otros documentos tributarios electrónicos*", activada el 08 de septiembre de 2003, y la N° 1014 "*Usted debe demostrar que el domicilio que informó para desarrollar su actividad comercial, lo ocupa en calidad de: propietario, arrendatario, cedido u otro. Mientras no lo acredite, no podrá solicitar folio de facturas en caso de tener software de Mercado*", activada el 03 de enero de 2014.

6. Las aludidas anotaciones, son de antigua data y propias del Impuesto a la Renta de Primera Categoría, pero desde el 03 de mayo de 2018 y hasta la fecha, no es contribuyente de este tributo, sino del Impuesto de Segunda Categoría, antecedentes que obran en poder del SII, pues dichos registros los administra, mantiene y actualiza el propio SII.

7. La contribuyente hizo ver en la RAF, que el SII había resuelto ha lugar una Reposición Administrativa Voluntaria por una situación análoga, referida al AT 2022, donde también se le había retenido improcedentemente la devolución de impuestos solicitada por la referida observación F23.

8. El 12 de enero de 2026 el SII resolvió favorablemente la RAF, ordenando dejar sin efecto las resoluciones denegatorias de devolución de impuestos y ordenando cursar su pago; confirmando que esos actos administrativos se basaron en la observación F23, producto de las anotaciones 1007 y 1014, alegadas por la contribuyente, pero además, por la anotación 51 "*La sociedad (o alguna de ellas) de la cual es socio con 20% o más de participación o representante legal se encuentra en situación de incumplimiento con el SII, lo que le afecta a usted como persona natural. Mientras la sociedad no aclare esta situación, no podrá acceder a condonaciones en el pago de multas e intereses y podría verse afectado para emitir documentos tributarios electrónicos*", activada el 24 de junio de 2019 y desactivada el 20 de marzo de 2025, con ocasión de la RAV presentada por el Año Tributario 2022.

9. En los hechos, se aprecia que la anotación 1007 se registró el 08 de septiembre de 2003 y la anotación 1014 se registró el 03 de enero de 2014 -ambas referidas a contribuyentes del impuesto a la renta de primera categoría-, y que no se levantaron hasta la interposición de la RAF, en circunstancias que la contribuyente está catastrada para actividades de segunda categoría a contar del 03 de mayo de 2018, es decir, con antelación a las declaraciones de renta de los AT 2020 y 2021 y a las resoluciones denegatorias de devolución, sin que el SII haya actualizado la información de la contribuyente, exigiéndole a ella aportar antecedentes con los cuales ya contaba el SII.

10. Así también, la anotación 51, fue registrada el 24 de junio de 2019 y levantada posteriormente el 20 de marzo de 2025, solo por la interposición de una RAV, en circunstancias que, para la sociedad con la cual se vincularía a la contribuyente, el registro de representantes legales del SII señala que ella dejó de tener esa calidad a contar del 06 de octubre de 2020, es decir, con antelación a la declaración de renta del AT 2021 y a las resoluciones denegatorias de devolución, incluida la del AT 2020, sin que el SII haya actualizado la información de la contribuyente, exigiéndole a ella aportar antecedentes con los cuales ya contaba el SII, por lo informado por la sociedad y que, en todo caso, se trata de documentación que nada tiene que ver con el procedimiento, pues en nada altera el contenido de las declaraciones anuales de impuestos y la procedencia de la devolución de los saldos a favor de la contribuyente.

3. Derecho

Dentro de los derechos de los contribuyentes reconocidos expresamente en el artículo 8 bis del Código Tributario se encuentra el señalado en el numeral 8, esto es: eximirse de aportar documentos que no correspondan al procedimiento o que ya se encuentren acompañados al SII, y a obtener, una vez finalizado el procedimiento respectivo, la devolución de los documentos originales aportados.

Este derecho fue incorporado por la Ley N° 21.210, publicada en el Diario Oficial el 24.02.2020, es decir, es un derecho que ya estaba vigente desde que la contribuyente efectúa la primera declaración de renta cuestionada por el SII con ocasión de la falta de actualización de registros de ese órgano de la Administración del Estado.

Por lo demás, recordar que el catálogo de derechos del contribuyente, a que alude el artículo 8 bis del Código Tributario, aplica sin perjuicio de los derechos garantizados por la Constitución Política de la República y las leyes, siendo relevante destacar que ya la Ley N° 19.880, publicada el 29.05.2003, estableció las bases de los procedimientos administrativos que rigen a los órganos de la Administración del Estado, la que aplica supletoriamente ante la existencia de procedimientos especiales regulados por otras leyes. A este respecto, destacar que la Ley N° 19.880 indica en el artículo 17 una serie de derechos que las personas tienen en sus relaciones con la Administración, cuyo literal d) también indica que el administrado

tiene derecho a eximirse de presentar documentos que no correspondan al procedimiento o que emanen y se encuentren en poder de cualquier órgano de la Administración del Estado.

Como se aprecia, el mismo derecho ya existía en la Ley N° 19.880 y luego fue reconocido expresamente en el Código Tributario.

4. Razonamiento lógico y jurídico

a) Estándar de exigibilidad del derecho del artículo 8 bis N° 8 CT. El derecho del contribuyente a eximirse de aportar documentos que no correspondan al procedimiento o que ya se encuentren acompañados al SII, requiere que dicho órgano de la Administración del Estado sea diligente en practicar las anotaciones que correspondan en todos los registros que lleve, manteniendo la información de cada contribuyente debidamente actualizada, máxime cuando la aludida representación legal de la sociedad que se le imputa a la contribuyente para denegar devolver el 70% de los saldos retenidos, se encontraba concluida e informada por la sociedad, pero no había sido actualizada por el SII en el registro de la contribuyente, al igual que las demás anotaciones respecto de su falta de acreditación de inicio de actividades de primera categoría, cuando ella dejó de ser contribuyente de ese impuesto y, por lo tanto, no le era exigible tal acreditación.

b) Mantención prolongada e indefinida de las anotaciones: afectación del componente "eximirse de aportar documentos que ya se encuentra acompañados al Servicio" del derecho. En el caso analizado, a la contribuyente se le retuvo y luego denegó el 70% de la devolución de los impuestos de los AT 2020 y 2021, con ocasión a anotaciones practicadas por el SII en su sitio web. Sin embargo, tales anotaciones debieron ser levantadas en la oportunidad en que la propia contribuyente o la sociedad de la que era representante informaron el cambio de circunstancias, es decir, que había dejado de ser contribuyente de primera categoría y no correspondía que acreditara sus actividades como tampoco su domicilio, por una parte y, por la otra, que había dejado la representación legal de la sociedad. No correspondía, como finalmente resolvió la RAF y la RAV, que la contribuyente solicitara el levantamiento de las anotaciones, puesto que ello le corresponde hacerlo al SII de oficio, en consonancia con el derecho consagrado en el 8 bis N°8 del Código Tributario.

c) Improcedencia la denegación de la devolución de impuestos: afectación del componente "eximirse de aportar documentos que no correspondan al procedimiento". Las anotaciones 1007, 1014 y 51, tal como señala la página del SII, restringirían la emisión de documentos tributarios o el acceso a condonaciones de multas e intereses, pero no irrogan la pérdida de la devolución de impuestos, puesto que aquello debe ser consecuencia de la determinación de una base imponible diferente a la declarada por la contribuyente. Por ello no hay vínculo entre los documentos que pudieran permitir levantar tales anotaciones, con la decisión del SII de retener el 70% de las devoluciones de impuestos solicitada y su posterior denegatoria mediante resolución, porque no estamos en presencia de un procedimiento

tendiente a lograr autorizar la emisión de documentos tributarios o a acceder a la condonación de multas e intereses.

CONCLUSIÓN

El estudio de este caso permite concluir que existe una vulneración del derecho del contribuyente consagrado en el artículo 8 bis N°8 del Código Tributario, toda vez que el SII retiene y luego deniega el 70% de la devolución de impuestos de los AT 2020 y 2021, basándose en las anotaciones que el mismo órgano de la Administración del Estado ha registrado, pero que no ha levantado en la ocasión en que tuvo conocimiento del cambio de circunstancias.

Resulta atentatorio a los derechos del contribuyente que el SII no actualice la información de cada contribuyente, incluida las sociedades de las cuales es representante o a dejado de serlo, o las actividades que desarrolla y, consecuentemente, si es un contribuyente de primera categoría o no, su domicilio o cualquier otro antecedente.

El SII debe ser más diligente y emprender de oficio el levantamiento de anotaciones y observaciones que impiden a los contribuyentes el desarrollo de sus actividades y la obtención de las devoluciones de impuestos, cuando corresponda.

CASO 8: INTERPRETACIÓN DE REQUISITOS LEGALES POR TGR SIN FACULTADES

1. Derecho vulnerado

Se vulnera los derechos del artículo 6° de la Constitución Política de la República: "Los órganos del Estado deben someter su acción a la Constitución y a las normas dictadas conforme a ella, y garantizar el orden institucional de la República. Los preceptos de esta Constitución obligan tanto a los titulares o integrantes de dichos órganos como a toda persona, institución o grupo. La infracción de esta norma generará las responsabilidades y sanciones que determine la ley." y 7° "Los órganos del Estado actúan válidamente previa investidura regular de sus integrantes, dentro de su competencia y en la forma que prescriba la ley. Ninguna magistratura, ninguna persona ni grupo de personas pueden atribuirse, ni aun a pretexto de circunstancias extraordinarias, otra autoridad o derechos que los que expresamente se les hayan conferido en virtud de la Constitución o las leyes. Todo acto en contravención a este artículo es nulo y originará las responsabilidades y sanciones que la ley señale.".

2. Hechos

El 24 de octubre de 2024 se publicó la Ley N° 21.713, que dictó normas para asegurar el cumplimiento de las obligaciones tributarias dentro del pacto por el crecimiento económico, el progreso social y la responsabilidad fiscal.

1. El artículo decimocuarto transitorio de la señalada Ley N° 21.713, indica: "El Tesorero General de la República declarará de oficio, dentro de los 180 días siguientes a la fecha de la publicación de la presente ley, la prescripción de las acciones de cobro del Fisco respecto al saldo vigente a dicha fecha, de los tributos, multas, créditos fiscales y sus recargos legales, excluido el impuesto territorial, girados o emitidos hasta el 31 de diciembre de 2013. Para estos efectos, se considerará que cualquier interrupción o suspensión de la prescripción de la acción de cobro no produjo el efecto de interrumpir ni suspender el cómputo del plazo. La facultad se ejercerá mediante normas o criterios de general aplicación que el Tesorero General determinará mediante resolución.".

2. En atención a dicho mandato, la Tesorería General de la República (TGR), dictó la Resolución Exenta N°1.223, de 14 de abril 2025, que declara de oficio prescrita acciones de cobro de obligaciones que indica, pero estableció causales de exclusión de la

declaración de prescripción que contempla la Ley N° 21.713, respecto de las obligaciones tributarias.

3. Algunos particulares concurrieron por separado a la Contraloría General de la República (CGR), solicitando un pronunciamiento sobre la legalidad de la resolución exenta N°1.223, de 2025, de TGR, por haber establecido causales de exclusión de obligaciones tributarias para la declaración de prescripción de la Ley N° 21.713.

4. La Contralora General de la República acogió las reclamaciones de los particulares, emitiendo el Dictamen N° D9/2026, de fecha 23 de enero de 2026, pronunciándose, en lo sustantivo, que el artículo decimocuarto transitorio de la Ley N° 21.713 no faculta a TGR para establecer exclusiones de la prescripción, respecto de las obligaciones tributarias que cumplan las exigencias determinadas en dicho precepto, ordenando a TGR a adoptar las medidas que correspondan para dar cumplimiento la señalada disposición e informar sobre aquellas a la Entidad de Control, dentro del plazo de 60 días.

3. Derecho

El artículo décimo cuarto transitorio Ley N° 21.713 señala:

> "*El Tesorero General de la República declarará de oficio, dentro de los 180 días siguientes a la fecha de la publicación de la presente ley, la prescripción de las acciones de cobro del Fisco respecto al saldo vigente a dicha fecha, de los tributos, multas, créditos fiscales y sus recargos legales, excluido el impuesto territorial, girados o emitidos hasta el 31 de diciembre de 2013. Para estos efectos, se considerará que cualquier interrupción o suspensión de la prescripción de la acción de cobro no produjo el efecto de interrumpir ni suspender el cómputo del plazo.* ***La facultad se ejercerá mediante normas o criterios de general aplicación que el Tesorero General determinará mediante resolución***". (Las negrillas son nuestras)

Como se aprecia, la resolución de la TGR impugnada, excedió el ámbito legal e impuso requisitos que el legislador no contempló, lo que fue reprendido por CGR.

Cabe recordar que los artículos 6 y 7 de la Constitución son aplicables a todo el Estado, incluida la TGR, preceptos que ordenan a los órganos del Estado someter su acción a la Constitución y a las normas dictadas conforme a ella, y garantizar el orden institucional de la República, actuando válidamente, previa investidura regular de sus integrantes, dentro de su competencia y en la forma que prescriba la ley, prohibiendo a toda persona o grupo de personas atribuirse, ni aun a pretexto de circunstancias extraordinarias, otra autoridad o derechos que los que expresamente se les hayan conferido en virtud de la Constitución o las leyes, agregando que todo acto en contravención a este precepto es nulo y originará las responsabilidades y sanciones que la ley señale.

Así también, el principio de la legalidad de los tributos, también le es aplicable a la TGR, principio que está contemplado en el Art. 65 Inc. 4º N°1 de la Constitución, que establece que es de iniciativa

exclusiva del Presidente: "Imponer, suprimir, reducir o condonar tributos de cualquier clase o naturaleza…" y el Art. 63 señala que son materia de ley, N°14) "Las demás que la Constitución señale como leyes de iniciativa exclusiva del Presidente de la República".

Por último, la Ley N° 18.575, orgánica constitucional de bases generales de Administración del Estado, recordando los preceptos constitucionales ya citados, en el inciso segundo de su artículo 2°, precisa que los órganos del Estado, incluida la TGR, no tendrán más atribuciones que las que expresamente les haya conferido el ordenamiento jurídico, sin que exista ninguna ley que haya conferido a TGR las potestades que se arroga para haber establecido causales de exclusión de obligaciones tributarias para la declaración de prescripción que contempla la Ley N° 21.713, a través de la dictación de su Resolución Exenta N 1.223, de 2025.

4. Análisis lógico y jurídico

La TGR mal entendió la parte final del artículo décimo cuarto transitorio de la ley 21.713, entendiendo que dicho texto constituía una delegación de facultades en favor de la TGR, que el legislador le habría encomendado dar contenido a la facultad, es decir, confiere a dicha autoridad la determinación de las deudas que, cumpliendo con el marco anunciado, debían ser declaradas prescritas.

Esta situación hace patente un problema de mucha mayor ocurrencia, esto es, creer por parte de la administración que el legislador le deja abierta la puerta para interpretaciones creativas.

En este caso, estaba la historia de la ley, en el mensaje, en la difusión que hizo el Gobierno, en la exposición del Ministro de Hacienda, para corroborar que los únicos requisitos eran los indicados por el legislador, interpretación que fue corroborada por la contraloría en su dictamen, al señalar: "*…esa interpretación no se ajusta al texto de dicho precepto, que solo le encomienda a la TGR la "determinación" de "normas y criterios de general aplicación" para ejercer la facultad -es decir, para hacer la declaración- y no para determinar las deudas, ya que estas fueron fijadas directamente por la ley.".*

En su dictamen, la Contralora General nos recuerda: "*… que la finalidad de todo acto declarativo es la de dar certeza y seguridad respecto de la situación jurídica que se constata o reconoce, lo que requiere precisar los casos concretos que se han visto beneficiados con la prescripción, sin que sea suficiente repetir los términos de la ley, como ocurre en el punto 1 de la resolución que se impugna*."

La conclusión del Dictamen es lapidaria: "*Por último, debe desestimarse la justificación dada tanto por la TGR como por el Consejo de Defensa del Estado, respecto de cada una de las exclusiones contempladas en la resolución que se impugna, puesto que en ellas erróneamente se parte de la base de que la TGR tiene competencia para "determinar" las deudas tributarias con más de diez años de antigüedad que debían prescribir, en circunstancias que fue la propia ley la que hizo esa determinación*"

La Contraloría le dio el plazo de 60 días a la TGR para adoptar las medidas necesarias para cumplir con el artículo décimo cuarto transitorio de la Ley N° 21.713.

CONCLUSIÓN

Aun cuando en este caso no puede aplicarse el artículo 8 bis del Código Tributario, ya que aquel se refiere únicamente a conductas del SII y no de TGR, no es menos cierto que existen otras garantías y derechos para los contribuyentes consagrados en otros cuerpos normativos como los citados previamente.

El Dictamen N° D9/2026 de Contraloría viene a corregir un problema habitual con la que las reparticiones y servicios públicos se atribuyen competencias que no tienen, especialmente en lo que dice relación con la facultad de dictar normas, pues, en el caso en estudio las causales de prescripción de obligaciones tributarias estaban señaladas en el artículo decimocuarto transitorio de la señalada Ley N° 21.713, donde a TGR se le derivó ciertas tareas que no incluían (ni podían incluir) la determinación de criterios de exclusión.

Finalmente, se debe hacer un llamado de atención al Congreso, para que, al dictar leyes sean más prolijos, de manera tal de evitar textos que permitan interpretaciones creativas por parte de entidades estatales, en perjuicio de la certeza jurídica tan necesaria no sólo para los contribuyentes, sino que para fomentar el crecimiento y la inversión en Chile.



FESIT

FUNDACIÓN DE ESTUDIOS SISTÉMICOS TRIBUTARIOS

www.fesit.cl

CASO 9: APLICACIÓN RETROACTIVA DE LA NGA CONSAGRADA EN LA LEY.

1. Derechos afectados:

Normas aplicables: Ley 20.899 artículo 8 transitorio, complementada con la Ley 20.780 artículo décimo quinto transitorio. El SII infringe los principios de legalidad y tipicidad tributaria contenidos en el artículo 19 número 20, 63 número 2 y 14 y 65 de la Constitución.

2. Hechos

Con fecha 6 de mayo de 1999, un médico ginecólogo su cónyuge, médico de especialidad medicina familiar y su hermana, psicóloga formaron una sociedad de profesionales de la segunda categoría donde participan con un tercio del capital y de las utilidades sociales.

El SII investigó a la sociedad de profesionales y sus dueños, concluyendo que existía elusión por haber constituido la sociedad con la única finalidad de diluir el impuesto global complementario del socio que efectivamente presta los servicios. Para estos efectos el SII demostró que en los años tributarios cuestionados 2021, 2022 y 2023 en promedio el 94% de los servicios prestados por la sociedad de profesionales correspondían a servicios de ginecología, no obstante, cada uno de los dueños tributaba en su impuesto global complementario un tercio de las utilidades.

Con fecha 5 de marzo de 2024 el SII emitió Citación, ya que no advertía la existencia de efectos jurídicos o económicos relevantes distinto a los meramente tributarios en la constitución de una sociedad de profesionales donde quien presta los servicios diluye su impuesto personal con otros contribuyentes de su confianza con menores ingresos. Luego, al no estar conforme con la contestación del contribuyente presenta una denuncia por elusión ante el TTA de Temuco, quien resuelve el asunto con fecha 5 de agosto de 2025.

3. El razonamiento lógico y jurídico para llegar a una conclusión

El TTA de Temuco en su considerando noveno señala que resulta indispensable analizar, como cuestión previa a cualquier examen de fondo sobre la configuración del abuso de las formas jurídicas, si el SII aplicó correctamente dicha norma al presente caso y si su vigencia alcanza o no a los actos y contratos que fundan el requerimiento, considerando que el contribuyente ha invocado expresamente el artículo 8 transitorio de la Ley 20.899 en relación con el artículo 15 transitorio de la Ley 20.780.

A continuación transcribimos los considerandos más relevantes y lo que resuelve en definitiva el TTA.

DÉCIMO: Que, la norma general antielusiva contenida en el artículo 4 ter del Código Tributario fue incorporada al ordenamiento jurídico mediante la Ley N° 20.780, publicada con fecha 29 de septiembre de 2014, la cual introdujo una reforma al sistema tributario chileno, teniendo como uno de sus objetivos centrales el fortalecimiento de los mecanismos de control frente a conductas que, si bien se ajustaban formalmente al derecho, perseguían como finalidad principal eludir el cumplimiento de la obligación tributaria sustancial mediante estructuras jurídicas artificiales o carentes de sustancia económica.

UNDÉCIMO: Que, sin perjuicio de lo anterior, ante el carácter disruptivo de dicha norma en cuanto a la certeza y seguridad jurídica de los administrados, el propio legislador estableció un régimen transitorio en el artículo décimo quinto transitorio de la Ley N° 20.780, el cual dispone en su parte pertinente que "las modificaciones al Código Tributario regirán transcurrido un año desde la publicación de la ley, con excepción de lo dispuesto en el número 25, letra b. del artículo 10°, que regirá a partir del 1 de enero de 2015. No obstante, lo dispuesto en el inciso precedente, lo establecido en los artículos 4° bis, 4° ter, 4° quáter, 4° quinquies, 100 bis, 119 y 160 bis del Código Tributario sólo será aplicable respecto de los hechos, actos o negocios, o conjunto o serie de ellos, a que se refieren dichas disposiciones, realizados o concluidos a partir de la entrada en vigencia de las mismas".

DUODÉCIMO: Que, posteriormente, frente a las dudas que se plantearon en cuanto a la fecha de entrada en vigencia de la norma general antielusiva, el legislador realizó una interpretación a través del artículo octavo transitorio de la Ley N° 20.899, publicada el 8 de febrero de 2016, la que señala que "para los efectos de lo dispuesto en el inciso 2º del artículo decimoquinto transitorio de la ley 20.780, se entenderá que los hechos, actos o negocios, o conjunto o serie de ellos, a que se refieren los artículos 4º bis, 4º ter, 4º quáter, 4º quinquies, 100 bis, 119 y 160 bis del Código Tributario, se han realizado o concluido con anterioridad al 30 de septiembre de 2015, cuando sus características o elementos que determinan sus consecuencias jurídicas para la legislación tributaria, hayan sido estipulados con anterioridad a esa fecha, aun cuando sigan produciendo efectos a partir del 30 de septiembre de 2015. De acuerdo a lo anterior, el Servicio de Impuestos Internos no podrá aplicar tales disposiciones respecto de los efectos producidos con anterioridad al 30 de septiembre de 2015. Respecto de los efectos que se produzcan a contar de esta última fecha, provenientes de hechos, actos o negocios, o conjunto o serie de ellos realizados o concluidos con anterioridad a ella, tampoco se aplicarán tales disposiciones, salvo cuando a partir de la citada fecha se hayan modificado las características o elementos que determinan sus consecuencias jurídicas para la legislación tributaria de los referidos hechos, actos o negocios, o conjunto o serie de ellos, en cuyo caso se aplicarán sólo respecto de los efectos posteriores que surjan a consecuencia de tal modificación, en cuanto esta última y sus referidos efectos, conforme a las disposiciones legales citadas, sean considerados como constitutivos de abuso o simulación". De esta forma, se precisó que la aplicación de la norma solo resultaría procedente respecto de actos, hechos o negocios jurídicos cuyas características esenciales hubieren sido estipuladas con posterioridad al 30 de septiembre de 2015, estableciendo el legislador un límite temporal con el objeto de evitar su aplicación retroactiva a situaciones consolidadas bajo regímenes normativos anteriores.

DÉCIMO SÉPTIMO: Que, el marco normativo antes expuesto, en particular lo dispuesto en el artículo décimo quinto transitorio de la Ley N° 20.780 y su interpretación auténtica contenida en el artículo octavo transitorio de la Ley N° 20.899, permite concluir que la aplicación de la norma general antielusiva y específicamente de lo establecido en el artículo 4° quinquies del Código Tributario, se encuentra condicionada a la existencia de hechos, actos o negocios jurídicos cuyas características o elementos que determinan sus consecuencias jurídicas para la legislación tributaria hayan sido estipulados con posterioridad al 30 de septiembre de 2015, o bien, que hayan experimentado modificaciones sustanciales a partir de dicha fecha. Sin embargo, en la especie, el Servicio de Impuestos Internos no ha aportado antecedente probatorio alguno que lleve a establecer que la estructura o características esenciales de la sociedad del requerido hayan sido modificadas con posterioridad al referido límite temporal, de manera tal que habilite la aplicación de la referida normativa conforme al criterio restrictivo fijado por el legislador. Tal conclusión no resulta modificada por la prueba testimonial rendida por la requirente, por cuanto las declaraciones de los fiscalizadores Victor Moreno Ramírez y Martín Padilla Gatica, las cuales constan en autos de fojas 99 a 105, sólo se refieren a las diligencias de fiscalización que se llevaron a cabo respecto del contribuyente de autos y que culminaron con la solicitud de declaración de elusión tributaria, sin que en sus atestados se hayan referido precisamente al punto que se analiza, mencionando únicamente que no existen antecedentes en el Servicio de Impuestos Internos respecto de modificaciones efectuadas a la sociedad con posterioridad a su constitución en el mes de mayo de 1999.

DÉCIMO NOVENO: Que, según lo razonado previamente y conforme con el mérito de los antecedentes probatorios incorporados al proceso, resulta acreditado que la estructura societaria cuestionada por el Servicio fue constituida con anterioridad al 30 de septiembre del año 2015 y no ha experimentado modificaciones esenciales desde entonces. En virtud de lo dispuesto en el artículo octavo transitorio de la Ley N° 20.899, que impide la aplicación retroactiva de la norma general antielusiva contenida en el artículo 4° ter del Código Tributario y conforme a las instrucciones administrativas impartidas por el propio Servicio de Impuestos Internos, este Tribunal concluye que no se configuran los presupuestos fácticos ni jurídicos que habiliten la aplicación de dicha norma al caso concreto, por lo cual procede desestimar la solicitud de declaración judicial de elusión tributaria por abuso de las formas jurídicas interpuesta por el Servicio de Impuestos Internos a fojas 1 y siguientes en contra del contribuyente don XXXXXXXXXXXXX, por carecer de sustento legal en cuanto a la validez de la aplicación temporal de la norma general antielusiva, acogiéndose en consecuencia la primera alegación contenida en el escrito de descargos presentado en autos por el abogado don XXXXXXXXXXX, en representación del contribuyente.

VIGÉSIMO: Que, en virtud de lo señalado y conforme lo dispuesto en el artículo 170 N° 6 del Código de Procedimiento Civil, se omitirá el pronunciamiento sobre las alegaciones contenidas en el escrito de traslado relativas a que los ingresos provenientes de la sociedad XXXXXXXXXXXXXX fueron correctamente declarados por los socios en proporción a su participación en las utilidades sociales cumpliéndose con lo establecido en la Ley de Impuesto a la Renta y en el estatuto social, por cuanto resultan incompatibles con la aceptada.

VIGÉSIMO PRIMERO: Que, se condenará en costas al Servicio de Impuestos Internos por haberse rechazado la solicitud de declaración de elusión tributaria y por considerarse que no ha tenido motivo plausible para litigar.

Por estas consideraciones y vistos, además, lo dispuesto en los artículos 4° ter, 4° quáter, 4° quinquies, 132, y 160 bis Código Tributario; artículo 15° transitorio de la Ley N° 20.780 y artículo 8° transitorio de la Ley N° 20.899, artículos 144 y 170 del Código de Procedimiento Civil, y demás normas legales,

SE RESUELVE:

I.- NO HA LUGAR a solicitud de declaración de elusión tributaria por abuso de las formas jurídicas presentada por el Servicio de Impuestos Internos en contra del contribuyente XXXXXXXXXXXXX, conforme los razonamientos contenidos en los considerandos cuarto a décimo noveno de la presente sentencia.

II.- SE CONDENA EN COSTAS al Servicio de Impuestos Internos, por estimarse que no ha tenido motivo plausible para litigar.

CONCLUSIÓN

En este caso el SII incurre en una manifiesta infracción al principio de legalidad y tipicidad tributaria, en lo que respecta a la entrada en vigencia de la NGA, desconociendo la norma que regula esta materia y la ley interpretativa a la que dio origen.

Lo anterior, impidió al SII entrar a cuestionar el esquema tributario que se creó bajo las normas existentes antes de la entrada en vigencia de la NGA, y que no ha sido objeto de ningún tipo de modificaciones.
Tan categórica resulta la vulneración de derechos del SII, que fue condenado en costas por no tener motivo plausible para litigar.

CASO N° 10: CIRCULAR CON FUERZA DE LEY.

1. Hechos

Con fecha 11 de marzo de 2024, el Servicio de Impuestos Internos ("SII") dictó la Circular N°11, mediante la cual introdujo un cambio en la interpretación administrativa sobre la aplicación del impuesto adicional a las bebidas analcohólicas establecido en el artículo 42 letra a) del Decreto Ley 825 del año 1974.

El contribuyente afectado interpuso un recurso de protección en contra de la mencionada Circular por afectar la igualdad ante la ley, el libre desarrollo de actividades económicas y la no discriminación arbitraria en materia económica. Agrega que el nuevo criterio del SII vulnera el derecho de legalidad, al crear un nuevo hecho gravado y también vulnera su propia actuación y criterio administrativo mantenido por más de cuatro décadas, sin que medie modificación alguna a la ley que lo habilite para ello.

Cabe señalar que actúo como tercero coadyuvante una asociación gremial del rubro del contribuyente.

Con fecha 5 de julio del año 2024, la Corte de Apelaciones de Santiago falla la causa acogiendo el recurso de protección interpuesto. Con fecha 26 de julio de 2024, el SII mediante la Circular N° 33 deja sin efecto las instrucciones contenidas en la Circular N°11, la cual señala que por razones de buen servicio y para certeza de todos los contribuyentes, la vigencia es desde su publicación en el sitio del SII.

2. Derechos afectados:

Normas aplicables: Artículos 2, 20, 21 y 22 de la Constitución. Acogiendo la Corte como vulnerados los principios constitucionales de legalidad y de igualdad ante la ley.

3. El razonamiento lógico y jurídico para llegar a una conclusión

La Corte aplicando las normas de interpretación del código civil, y en especial la historia fidedigna del establecimiento de la ley que dio origen al impuesto adicional constató que dicho gravamen se creó con una naturaleza correctiva para impedir el consumo de azúcar. Por otra parte, el texto del artículo 42 letra a) del DL 825 contempló de manera específica el gravamen sobre las bebidas analcohólicas naturales o artificiales, energizantes o hipertónicas, jarabes y en general cualquier otro producto que las sustituya o que sirva para preparar bebidas similares y no contempló bebidas isotónicas, hipotónicas ni néctares, como tampoco fue objeto de discusión parlamentaria su inclusión.

A continuación, transcribimos los considerandos más relevantes y lo que resuelve en definitiva la Corte de Apelaciones de Santiago.

"Décimo nono: Que, a base del análisis efectuado en los acápites precedentes, si bien en apariencia el Director del Servicio ha obrado facultado por lo que la Ley Orgánica del Servicio le autoriza, y lo mismo que regula el Código Tributario, lo cierto es que el análisis por él efectuado, no solo excede con creces la mera interpretación de la normativa tributaria, sino que también el acto administrativo carece de fundamentación,

desde que se basa únicamente en una afirmación condicional de la autoridad sanitaria, al decir que los productos cuestionados pueden ser considerados como bebidas analcohólicas, de acuerdo a su composición que está regulado en distintos títulos del Reglamento Sanitario de los Alimentos. Antecedente que no está previsto para efectos de gravar a los productos con algún impuesto.

Tampoco la decisión hace referencia alguna al trámite obligatorio de la consulta prevista en el artículo 6° del Código Tributario. No hay ninguna mención, en la circular, a ese trámite previo.

Vigésimo: Que, en efecto, al efectuar el Director del Servicio la interpretación del aludido precepto legal, lo que ha hecho en concreto es ampliar el campo práctico de aplicación de la norma, transgrediendo el principio de legalidad que impera en materia tributaria y la reserva legal en cuanto a la creación de tributos en nuestro ordenamiento jurídico.

En consecuencia, al incorporar una serie de bebidas con la categoría de analcohólicas, como ocurre con las bebidas hipotónicas, isotónicas y néctares, lo que en definitiva termina haciendo el Director del Servicio es considerar categorías de bebidas no contempladas por el legislador al tiempo de dictar la Ley N° 20.780, apareciendo que la redacción final que adoptó el artículo 42 letra a) del D.L. N° 825 consideró únicamente como bebidas sujetas al impuesto aquellas que menciona de manera taxativa, no dejando margen el legislador para una ampliación del catálogo allí consignado.

El Director del Servicio no explica razonable y coherentemente por qué se gravó con el impuesto adicional a las bebidas analcohólicas, las bebidas energizantes e hipertónicas, por medio de la Ley N° 20780 y, en cambio pretende a través de una circular, gravar con el mismo impuesto a las bebidas isotónicas e hipotónicas y los néctares, saltándose al legislador.

Vigésimo primero: Que, amén de lo anterior, la referencia genérica que realiza el Director de Servicio en la Circular en análisis, vulnera igualmente el deber de fundamentación de los actos administrativos, pues, como ya se dijo, únicamente realiza una referencia genérica al reglamento sanitario, pero no precisa, más allá de una mera enunciación del sustento técnico que tendría para arribar a la interpretación administrativa que ha plasmado en la Circular.

Con todo, aun cuando el acto administrativo se encontrare adecuadamente fundado -lo que en verdad no ocurre-, lo cierto es que el actuar del Director excede igualmente las facultades de interpretación de la norma tributaria, pues de todas maneras el resultado sería exactamente el mismo: ampliar la base de aplicación de un impuesto a supuestos de hecho no contemplados por el legislador.

Vigésimo segundo: Que, a mayor abundamiento, el hecho que el Director haya procedido previo a la dictación de la aludida Circular -cuestión sobre la cual no se dejó constancia alguna en la circular- con lo previsto en el artículo 6° letra A N° 1 del Código Tributario, en ningún caso permite justificar que la decisión adoptada por el Director se ajuste a la legalidad. En efecto, si bien esta exigencia permite que en general, contribuyentes o personas jurídicas o naturales emitan sus opiniones, no vinculantes para la autoridad, no puede implicar que en virtud de haber cumplido con tal formalidad, se exima a la autoridad recurrida de dar estricto cumplimiento al principio de legalidad que rige a las autoridades de la administración del Estado, conforme fluye de los artículos 6° y 7° de la Constitución Política de la República, que en el caso concreto, se traduce en actuar dentro del marco de su respectiva competencia. Tolerar que por el hecho de que se haya procedido con la consulta previa para dotar a la Circular impugnada de legitimidad, implica desconocer aquel principio y las competencias que la Constitución y las leyes dictadas conforme a ella dirimen para cada autoridad en el ejercicio de sus funciones.

Vigésimo tercero: Que, en último caso, si lo pretendido por el Servicio es incorporar nuevas bebidas como objeto del impuesto a las bebidas analcohólicas, debe instar por efectuar la modificación normativa pertinente al artículo 42 letra a) del D.L. N° 825, materia que en todo caso, es competencia privativa y excluyente del Presidente de la República, conforme al artículo 65 inciso 2° de la Constitución Política de la República.

Vigésimo octavo: Que, de esa manera, en cuanto a la primera garantía denunciada como conculcada, esto es, la del numeral 2 del artículo 19 de la Constitución Política de la República, se ha sostenido que la igualdad ante la ley implica que las normas jurídicas deben ser las mismas para todas las personas en las mismas circunstancias y por ende, que no se concedan ni privilegios ni impongan obligaciones arbitrariamente. Respecto de esto último, conviene tener presente que el inciso 2° del numeral 2° en análisis, establece que ni la ley ni autoridad alguna podrán establecer diferencias arbitrarias, siendo esta una de las garantías más importantes que se resguarda con este numeral, esto es, la interdicción de la arbitrariedad, evitando así que el poder público sea ejercido en exceso de las atribuciones expresamente conferidas por la Constitución y las leyes. Así, se tiene que el actuar de la recurrida ha vulnerado esta garantía, pues al extender la base de aplicación del impuesto a hechos gravados no contemplados por el legislador expresamente, está actuando con exceso de sus facultades, como oportunamente se analizó, imponiendo de manera arbitraria e ilegal obligaciones que la norma jurídica no contempla y estableciendo diferencias arbitrarias entre los contribuyentes, al establecer por vía administrativa la aplicación de un impuesto.
Trigésimo: Que, estimando que la recurrida ha tenido motivo plausible para litigar, no será condenada al pago de las costas del recurso.

En mérito de lo reflexionado, disposiciones legales y constitucionales revisadas y, en virtud de lo dispuesto en el artículo 20 de la Constitución Política de la República, y en el Auto Acordado de la Excma. Corte Suprema sobre Tramitación del Recurso de Protección de Garantías Constitucionales, se acoge, sin costas, el recurso deducido por XXXX, en representación de XXXXXX en contra del Director del Servicio de Impuestos Internos, Hernán Andrés Frigolett Córdova, ordenándose a la recurrida dejar sin efecto la Circular N° 11, de 11 de marzo de 2024.”

CONCLUSIONES

En este caso el SII incurre en una manifiesta infracción al principio de legalidad y de igualdad tributaria, en lo que respecta a la incorporación de hipótesis no contempladas por el legislador para gravar con el impuesto adicional de la Ley del IVA.

Cabe señalar que la Corte desechó el argumento del SII en cuanto a que la Circular 11 había sido objeto de consulta pública. Además, el SII no tomó en consideración las observaciones de la ilegalidad reclamada que la asociación gremial hizo ver durante el proceso de consulta pública, ni tampoco se hizo cargo de ellas.
Hoy la legalidad de las circulares está a cargo del Consejo Tributario del SII, creado por la Ley de Cumplimiento Tributario, quien tampoco se hace cargo de las observaciones que hacen los contribuyentes en el proceso de consulta pública obligatoria.

Por último, es relevante señalar que situaciones similares se han presentado con las denominadas Circulares con Fuerza de Ley, que emulan los Decretos con Fuerza de Ley derivados de una delegación de facultades, la cual en estos casos no está presente.

CASO 11. AVISOS TOMADOS COMO NOTIFICACIONES POR PARTE DEL SII.

1. Derecho vulnerado

Se vulneran los derechos del contribuyente establecidos en los numerales 2 y 26 del artículo 19 de la Constitución Política de la República, que consagran la igualdad ante la Ley y la garantía que las leyes que regulan el ejercicio de derechos no pueden alterarlos en su sustancia ni dejarlos sin efecto, respectivamente, lo que se traduce como la interdicción de la arbitrariedad.

2. Hechos

1. La contribuyente presentó su Declaración de Impuestos Anuales a la Renta por el periodo tributario 2022, vía internet y dentro de plazo, pagando el impuesto determinado mediante cargo bancario.
2. El SII determinó inconsistencias en la declaración anual de impuestos el 06.06.2022 por las observaciones G08 "*Control del crédito por Rentas de fuente Extranjera*" y G144 "*CONTROL DEL CREDITO AL IGC POR IMPUESTOS SOPORTADOS EN EL EXTERIOR POR RENTAS PERCIBIDAS EN EL EXTERIOR, DEL 41 A N° 4 LETRA A) LETRA b) LIR*".
3. Según se desprende de la página del SII, en la "*CONSULTA DE ESTADO DE DECLARACIÓN DE RENTA 2022*", el 06.06.2022, éste determinó inconsistencias en la declaración anual de impuestos, efectuando el 20.12.2024 una citación para que la contribuyente se presente en sus oficinas y el 11.04.2025 extendió una Liquidación por diferencias de impuestos.
4. Luego, el 27.03.2026, la contribuyente fue notificada por correo electrónico del Giro de fecha 24.03.2026, emitido por la Subdirección de Fiscalización, por concepto de Giro por Liquidación Año Tributario 2022, por el monto total a pagar de $6.947.139, compuesto de intereses y multas por $1.695.295, reajustes por $985.521 e impuesto a pagar por $4.266.323.
5. El anotado giro señala que en la Declaración de Renta (Formulario 22), presentada por el Año Tributario 2022, se detectó una diferencia entre lo declarado por la contribuyente y lo determinado por el SII, agregando que dicha diferencia le fue Notificada mediante Liquidación de 26.03.2025, por $4.266.323, pero omitiendo mencionar cual fue la forma de notificación de tal Liquidación y la data en que ocurrió.
6. El Giro indica que la Liquidación es de fecha 26.03.2025, pero la "*CONSULTA DE ESTADO DE DECLARACIÓN DE RENTA 2022*" del sitio web del SII, señala que aquella es de fecha 11.04.2025, surgiendo la duda de si se trata de la misma Liquidación o de si son actos administrativos diferentes entre sí y de cuándo y por qué vía se notificó o notificaron.
7. Al tomar conocimiento del GIRO, la contribuyente procedió a revisar todos los correos electrónicos recibidos en los últimos dos años, identificando uno proveniente del SII que le notificaba una Citación y adjuntaba el documento correspondiente. La contribuyente no asistió a dicha citación, lo que originó la Liquidación y posteriormente el Giro. No obstante, no encontró ningún correo electrónico que le notificara sobre alguna liquidación, por lo cual nunca tuvo conocimiento de ésta y no pudo ejercer su defensa en tiempo oportuno.
8. Con todo, pese a que la contribuyente registró su correo electrónico en el Registro de Inicio de Actividades del Contribuyente (RIAC), nunca solicitó ser notificada por esa vía, debiendo el SII haberlo hecho, al menos para el caso de la citación y de la liquidación, personalmente, por cédula o por carta certificada dirigida su domicilio.

3. Derecho

El texto vigente del inciso primero del artículo 11 del Código Tributario, a la data de emisión de la Citación (20.12.2024) y Liquidación, sea que se trate de la fecha indicada en el Giro (26.03.2025) o en la "*CONSULTA DE ESTADO DE DECLARACIÓN DE RENTA 2022*" (11.04.2025), señala:
"*Toda notificación que el Servicio deba practicar se hará personalmente, por cédula o por carta certificada dirigida al domicilio del interesado, salvo que una disposición legal expresa ordene una forma específica de notificación o el contribuyente solicite expresamente o acepte ser notificado por correo electrónico u otro medio electrónico establecido por la ley, en cuyo caso el Servicio deberá informarle al contribuyente claramente los efectos de su aceptación, indicando expresamente que es voluntario informar el correo electrónico al Servicio y aceptar notificaciones por esa vía.*".

Fue la Ley N° 21.713 -que dictó normas para asegurar el cumplimiento de las obligaciones tributarias dentro del pacto por el crecimiento económico, el progreso social y la responsabilidad fiscal, publicada en el Diario Oficial el 24.10.2024-, la que efectuó modificaciones al anotado inciso primero del artículo 11 del Código Tributario, según se lee en su Artículo 1, N°11, letra a), privilegiando la notificación por correo electrónico por sobre cualquier otro medio.

No obstante la publicación en el Diario Oficial el 24.10.2024, la vigencia de la modificación legal, en lo que tiene que ver con el mentado inciso primero del artículo 11 del Código Tributario, rige desde el 01.05.2025, fecha posterior a la Citación y Liquidación o Liquidaciones en comento y sus respectivas o eventuales notificaciones.
En efecto, el Artículo Primero Transitorio de la referida Ley N° 21.713 precisa que:
"*Las modificaciones efectuadas en el Código Tributario, contenidas en el artículo 1 entrarán en vigencia según las siguientes reglas, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo final transitorio:*
…
3.- Las modificaciones incorporadas en los artículos 9 y 11 entrarán en vigencia a partir del 1 de mayo de 2025. A partir del mes siguiente a la publicación de la ley los contribuyentes podrán modificar la cuenta de correos registrada en su sitio personal o presentar la solicitud contenida en el inciso primero del artículo 11 incorporado por el numeral 10 del artículo 1.".
Por lo tanto, al momento de practicarse las notificaciones de la Citación y Liquidación (o Liquidaciones), la norma vigente del inciso primero del artículo 11 del Código Tributario exigía que las formas de hacerlo fueran personalmente, por cédula o por carta certificada dirigida al domicilio de la contribuyente, pero no por correo electrónico, pues para ello es la propia contribuyente quien debió haberlo solicitado expresamente o aceptar ser notificada por correo electrónico u otro medio electrónico establecido por la ley, lo que jamás autorizó, lo que acarrea la nulidad de la notificación.

Por lo demás, la contribuyente solo tuvo conocimiento de la Citación, una vez que supo del Giro, al buscar correos electrónicos recibidos del SII, pero no tuvo conocimiento del contenido de la Liquidación o Liquidaciones puesto que no fue notificada por las vías legales válidas.

Asimismo, de acuerdo al texto vigente del Código Tributario al momento de emitirse la Citación y Liquidación (o Liquidaciones), el inciso segundo del artículo 11 aclara que el envío de correos constituye un aviso y no una notificación, sin que puede el SII estimarla como forma de notificación válida:

"*Independientemente de la forma en que deba efectuarse la notificación, y salvo que corresponda practicarla por correo electrónico, el Servicio deberá además remitir copia de la misma al correo electrónico del contribuyente que conste en sus registros o comunicársela mediante otros medios electrónicos. El envío de esta copia sólo constituirá un aviso y no una notificación por lo que la omisión o cualquier defecto contenido en el aviso por correo electrónico no viciará la notificación, sin que pueda el Servicio, salvo disposición legal en contrario, estimarla como una forma de notificación válida.*".

Como se aprecia, la Citación fue practicada por correo electrónico, sin que la contribuyente hubiera aceptado esa forma como vía de notificación. Respecto de la Liquidación o Liquidaciones, no existe constancia de la forma de notificación.

4. Razonamiento lógico y jurídico

El debido proceso legal aplicable a las autoridades públicas administrativas, tiene como fundamento la interdicción de la arbitrariedad[1]. El debido proceso es el conjunto de garantías y derechos que debe considerar un procedimiento judicial, disciplinario o administrativo, con el objeto de resguardar la libertad y autonomía de las personas y como límite al ejercicio de las actuaciones del poder público, exigiendo su sujeción al derecho y la interdicción de la arbitrariedad.

El Tribunal Constitucional nos aclara:

"*... un debido procedimiento tiene lugar cuando se actúa en la forma que prescriben aquellas normas y principios procesales que resultan fundamentales para el resguardo efectivo del derecho a defensa.*
...a la imposición de sanciones administrativas, pues, necesariamente debe anteceder una serie conectada de trámites, tan esenciales como un acta o acusación o formulación de cargos precisa y sostenida en una investigación previa, su comunicación al presunto infractor y la oportunidad para que éste pueda plantear defensa, con una sanción fundada y por los hechos que han sido objeto de cargos, susceptibles de ser impugnada ante un tribunal.". (Sentencia Rol N° 2682-14, 30.10.2014).

Esa comunicación al presunto infractor fue regulada -en lo que respecta a la materia en estudio y a la data en que ocurrieron los hechos-, en el Código Tributario como se señaló, bajo estrictas vías (personalmente, por cédula o por carta certificada dirigida al domicilio del interesado), por lo que el envío de correo electrónico cuando el contribuyente no ha autorizado expresamente ese canal para efectos de notificación, sólo constituirá un aviso y no una notificación, sin que pueda el Servicio estimarla como una forma de notificación válida.

CONCLUSIÓN

El estudio de este caso permite concluir que existe una vulneración de los derechos del contribuyente consagrados en los numerales 2 y 26 del artículo 19 de la Constitución Política de la República, toda vez que el SII notificó Citación y Liquidaciones por una vía no autorizada por el legislador, cuando el contribuyente no ha consentido serlo por correo electrónico, debiendo haberlas practicado personalmente, por cédula o por carta certificada dirigida a su domicilio, lo que atenta contra el debido proceso y la interdicción de la arbitrariedad, pues el SII pretende tomar meros avisos como notificaciones válidas.

La publicación en el Diario Oficial el 24.10.2024, de la Ley N° 21.713, que privilegió la notificación por correo electrónico por sobre cualquier otro medio, no significa que la vigencia de todas sus normas aplica inmediatamente, pues debe atenderse a sus preceptos transitorios, que para el caso del cambio en las formas de notificación comienza a regir el 01.05.2025, fecha posterior a la Citación y Liquidaciones.

[1] OSORIO VARGAS, Cristóbal; Manual de Procedimiento Administrativo Sancionador, Parte General, Editorial Thomson Reuters, 2016, páginas 126 y siguiente.

CASO 12. VULNERACIÓN POR USO ARBITARIO E ILEGAL, POR PARTE DEL SII, DE LAS POTESTADES LIMITATIVAS DE DERECHOS DEL CONTRIBUYENTE

Caso dado a conocer por el Profesor Universitario de Derecho Tributario en Universidad de O'Higgins | LLM en Derecho Tributario, Sixto Briones Miranda

1. Derechos vulnerados:

Artículo 8 bis números 1, 4, 14 y 19 del Código Tributario y artículo 19 números 21 y 22 de la Constitución Política de la República.

2. Los hechos:

Una empresa de transporte de carga de la V Región interpone reclamo por vulneración de derechos en contra del Servicio de Impuestos Internos, en los autos RIT VD-14-00149-2025 del Tribunal Tributario y Aduanero de Valparaíso. La reclamante denuncia la vulneración de los derechos contemplados en el artículo 8 bis números 1, 4, 14 y 19 del Código Tributario, y de las garantías consagradas en el artículo 19 números 21 y 22 de la Constitución Política de la República.

Con fecha 4 de noviembre de 2025, la empresa constató que el sistema de facturación electrónica del SII le impedía emitir documentos tributarios. Al revisar su situación en el portal del Servicio, se encontró con una anotación administrativa interna denominada "causal N°52", denominada internamente como "preventivo del jefe de departamento", sin que mediara resolución fundada, procedimiento previo ni notificación formal alguna. La empresa solo tomó conocimiento de la medida al intentar operar su sistema de cobro.

La restricción fue adoptada sin que el Servicio acreditara que la contribuyente se encontrara en alguna de las situaciones taxativamente descritas en el artículo 59 bis del Código Tributario, ni emitiera resolución fundada de la Dirección Regional conforme a lo exigido por el artículo 8 ter del mismo cuerpo legal. Con posterioridad, el SII ingresó adicionalmente la anotación causal 4111, pretendiendo fundarla en el incumplimiento de una citación de artículo 60 del Código Tributario, cuyas consecuencias legales no incluyen el bloqueo de la facturación electrónica.

La empresa debió concurrir en múltiples oportunidades a dependencias del SII sin obtener solución, y finalmente interpuso acción jurisdiccional para recuperar el derecho a facturar. La sentencia fue dictada el 19 de junio de 2026 por el juez titular Marcelo Alejandro Valdovinos Ríos.

3. El derecho:

La reclamante fundamenta su acción en los artículos 8 ter y 8 bis del Código Tributario. El artículo 8 ter establece que la autorización para emitir documentos tributarios electrónicos solo puede ser diferida, revocada o restringida mediante resolución fundada de la Dirección Regional, y únicamente cuando el contribuyente se encuentra en alguna de las situaciones taxativamente descritas en las letras b), c) o d) del artículo 59 bis. Estas causales —infracciones reiteradas, ausencia de infraestructura real o antecedentes penales por delito tributario— son de carácter estricto y no ejemplificativo.

El artículo 8 bis N°1 garantiza el derecho a ser informado sobre el ejercicio de los propios derechos y a que las actuaciones del Servicio sean fundadas en sus hechos, derecho y razonamiento. El N°4 exige que toda actuación

indique con precisión las razones que la motivan y que no afecte el normal desarrollo de las operaciones económicas. El N°14 consagra que las actuaciones del Servicio no afecten el normal desarrollo de las actividades económicas, salvo en los casos previstos por la ley. El N°19 establece la presunción de buena fe del contribuyente, incompatible con la imposición de restricciones fundadas en meras "anotaciones internas" sin determinación formal previa de conductas ilícitas.

En el plano constitucional, el artículo 19 N°21 de la Constitución garantiza el derecho a desarrollar cualquier actividad económica lícita, y el N°22 consagra la no discriminación arbitraria en el trato que deben dar el Estado y sus organismos en materia económica. Ambas garantías resultan directamente afectadas cuando una empresa queda imposibilitada de emitir facturas electrónicas sin que medie norma habilitante ni acto administrativo fundado conforme a los estándares que la ley exige.

4. El razonamiento lógico y jurídico para llegar a una conclusión

El TTA de Valparaíso, en sentencia de 19 de junio de 2026 (RIT VD-14-00149-2025), desarrolló el siguiente razonamiento:

El Tribunal estableció, en el considerando décimo noveno, que las potestades administrativas restrictivas de derechos son "de derecho estricto" y que "requieren una habilitación normativa expresa, no pudiendo aplicarse por analogía ni inferirse a partir de atribuciones generales de fiscalización". De ello se sigue que el Servicio, si bien dispone de amplias facultades para fiscalizar y requerir antecedentes, no puede restringir el ejercicio de derechos sin que la ley lo autorice expresamente y sin que concurran los requisitos que la ley fija para ese ejercicio.

Sobre las anotaciones causales, el Tribunal reconoció que son instrumentos legítimos de gestión interna del Servicio, pero declaró que "no pueden sustituir los requisitos legales exigidos para el ejercicio de potestades limitativas de derechos". Al producir en los hechos el bloqueo de la facturación electrónica, el Servicio ejercía una potestad limitativa sin cumplir los requisitos que la ley impone para ello.

El Tribunal también rechazó el argumento del SII de fundar la segunda anotación (causal 4111) en el incumplimiento de la Notificación N°540682 dictada al amparo del artículo 60 del Código Tributario. Señaló que el incumplimiento de esa naturaleza tiene las consecuencias que la ley le asigna, y no otras; y que otorgarle el efecto de bloquear la facturación electrónica implicaba conferirle un alcance que la norma no contempla "de ninguna manera". Respaldó este criterio en la propia Circular N°41 de 2021 del SII, que reconoce que las notificaciones del artículo 60 no constituyen el inicio de una fiscalización propiamente tal.
El Tribunal rechazó, además, el argumento del SII de que la contribuyente no había sido privada "de manera absoluta" de emitir documentos, pues en ocasiones anteriores había podido hacerlo con autorización. La cuestión determinante, señaló el fallo, no es si la restricción fue total o parcial, sino si contaba con la habilitación legal que la ley exige para cualquier grado de restricción.

En cuanto al alcance del pronunciamiento, el considerando cuadragésimo tercero consignó que correspondía al Tribunal "fijar estándares claros que orienten la actuación de la Administración y eviten la reiteración de conductas contrarias a lo dispuesto en las normas de nuestro ordenamiento tributario".
Lo resolutivo de la causa, en síntesis, dispone:

PARTE RESOLUTIVA (síntesis)

I. HA LUGAR al reclamo interpuesto por la empresa de transporte de carga de la V Región.

II. SE DECLARA ILEGAL Y ARBITRARIA la actuación del Servicio de Impuestos Internos consistente en la restricción de la autorización para emitir documentos tributarios electrónicos, fundada en la anotación causal N°52 (preventivo del jefe de departamento) y en la anotación causal 4111, por haber sido impuestas sin habilitación legal, sin dictarse la resolución fundada exigida por el artículo 8 ter del Código Tributario y en ausencia de las causales previstas en el artículo 59 bis del mismo cuerpo normativo, vulnerándose así los derechos del artículo 8 bis numerales 1, 4, 14 y 19 del Código Tributario y del artículo 19 números 21 y 22 de la Constitución Política de la República.

III. SE DISPONE que el Servicio de Impuestos Internos deberá abstenerse de aplicar cualquier restricción a la emisión de documentos tributarios electrónicos de la contribuyente fundada en las anotaciones causales N°52 o 4111, o en otros antecedentes que no se amparen en una resolución fundada conforme al artículo 8 ter del Código Tributario.

IV. SE CONDENA EN COSTAS a la parte reclamada por no haber tenido motivo plausible para litigar.

CONCLUSIÓN

El fallo del Tribunal Tributario y Aduanero de Valparaíso representa un aporte jurisprudencial de primer orden en la delimitación de las potestades administrativas tributarias. Al consagrar que las potestades limitativas de derechos son de derecho estricto y requieren habilitación normativa expresa, el Tribunal establece un criterio que es técnicamente replicable en cualquier tribunal tributario del país que enfrente situaciones análogas, sin necesidad de reforma legal.

El caso revela, además, una práctica de alcance sistémico: el sistema de anotaciones causales opera a nivel nacional, en las treinta y dos Direcciones Regionales del SII, con criterios de activación que no están definidos en normas publicadas y sin mecanismos de notificación formal al contribuyente afectado. La opacidad de este sistema constituye, en sí misma, una vulneración del derecho consagrado en el artículo 8 bis N°16 del Código Tributario —el derecho a ser informado de toda anotación que practique el Servicio—. Mientras el SII no publique estadísticas sobre el uso de las anotaciones causales y sus efectos sobre la facturación electrónica, la hipótesis de que la práctica afecta a un número significativo de contribuyentes no puede descartarse.

La solución que el ordenamiento vigente ofrece no requiere esperar una reforma legislativa: basta con que el SII emita una instrucción interna que regule el uso de las anotaciones causales y establezca que sus efectos sobre la facturación electrónica solo pueden materializarse a través del procedimiento del artículo 8 ter. Esa decisión es adoptable hoy. El fallo del TTA de Valparaíso ofrece el fundamento jurídico para hacerlo.

CASO 13: "NON BIS IN IDEM" IMPROCEDENCIA DE TASAR POR SEPARADO (DUPLICANDO EL EFECTO) EL INMUEBLE Y CONTRATO DE ARRENDAMIENTO DEL MISMO, COMO ACTIVO INTANGIBLE, EN LA DONACIÓN DIRECTA DE UN BIEN RAÍZ POR UNA PERSONA NATURAL, O INDIRECTAMENTE EN UNA SOCIEDAD DE PERSONAS, O EN UNA SOCIEDAD DE CAPITAL

A propósito del Oficio N° 1375, de 08.06.2026, del Servicio de Impuestos Internos, sobre valorización de intangibles conforme a la Ley N° 16.271

1. Derecho vulnerado:

principio de legalidad tributaria o reserva de ley en materia tributaria (Art. 19 N° 20; Art. 63; y Art. 65 Inc. 4 N°1, todos de la Constitución Política).

2. Los hechos:

Con fecha 08.06.2026, la Subdirección Normativa del Servicio de Impuestos Internos ("SII") emitió el Oficio N° 1375 (el "Oficio"), a propósito de una consulta sobre la donación de derechos sociales en una sociedad de personas. En el caso descrito en el Oficio, al valorizar dicha donación no se había considerado un contrato de arrendamiento de larga duración que la sociedad mantenía con una empresa del rubro energético respecto de uno de sus bienes raíces, contrato que genera ingresos anuales significativos para la sociedad.

Consultado si dicho contrato constituye un activo intangible conforme a la letra f) del artículo 46 de la Ley N° 16.271, sobre Impuesto a las Herencias, Asignaciones y Donaciones ("LIHAD"), el SII concluyó que el derecho del arrendador a percibir una renta periódica por la cesión temporal del uso y goce de un bien raíz "podría constituir un valor intangible" –**dependiendo:** 1.- del monto del canon, 2.- la extensión del plazo de arrendamiento y 3.- las características de la contraparte–, el que debería valorizarse a su valor corriente en plaza conforme al artículo 46 bis, incidiendo así en la valorización de la sociedad y, por tanto, de la participación donada.

Se requiere diferenciar, la donación directa de un inmueble por una persona natural, que al parecer , arrendado o no, no procedería cuestionarse por el intangible y quedaría fuera del ámbito del oficio, de la donación indirecta de derechos o acciones en una sociedad, entre cuyos activos está un bien raíz arrendado, y la forma de tasar el inmueble para los efectos de valorar la sociedad y si se debe también tasar y agregar por separado, duplicando el efecto, como valor intangible, el contrato de arrendamiento al momento de donar la participación o las acciones.

3. El derecho:

El artículo 46 de la LIHAD fija, en sus letras a) a g), reglas de valoración diferenciadas según la naturaleza del bien transmitido, aplicables también a las donaciones por remisión del artículo 24. Interesan especialmente las letras a) y f):

"a) El avalúo con que figuren los bienes raíces en esa fecha para los efectos del pago de las contribuciones. Los bienes inmuebles por adherencia y por destinación excluidos del avalúo, que no se encuentren expresamente exentos del impuesto establecido en la presente ley deberán ser valorados de acuerdo a las normas establecidas en el artículo 46 bis. No obstante lo señalado en el inciso

anterior, los inmuebles adquiridos dentro de los tres años anteriores a la delación, se estimarán en su valor de adquisición, cuando éste fuere superior al de avalúo."

"f) Cuando entre los bienes dejados por el causante figuren negocios o empresas unipersonales, o cuotas en comunidades dueñas de negocios, o empresas, o derechos en sociedades de personas, se asignará a dichos negocios, empresas, derechos o cuotas el valor que resulte de aplicar a los bienes del activo las normas señaladas en este artículo, incluyéndose, además, el monto de los valores intangibles valorados de acuerdo a las normas establecidas en el artículo 46 bis, todo ello con deducción del pasivo acreditado."

"Artículo 46 bis.- Los bienes respecto de los cuales esta ley no establece regla de valoración, serán considerados en su valor corriente en plaza."

La referencia a "*valores intangibles*" fue incorporada en la letra f) por la Ley N° 19.903, de 2003, junto con remisiones equivalentes en las letras b), c) y e). La letra a) no recibió esa misma remisión respecto del bien raíz mismo: solo se remite al artículo 46 bis para los inmuebles por adherencia y destinación excluidos del avalúo.

El propio SII ya distinguió ambos supuestos en el Ord. N° 2140, de 03.10.2013, sobre donación de derechos hereditarios recaídos en un inmueble: "*Si lo donado es un bien raíz o una cuota del mismo, la base imponible del impuesto estará constituida por el avalúo fiscal del inmueble para efectos del pago de las contribuciones o el valor de adquisición, según lo dispuesto en el artículo 46, letra a) citado. En cambio, si lo donado son derechos en la sucesión, deberá considerarse el valor corriente en plaza de los derechos, aplicándose el artículo 46 bis de la citada ley*."

A su vez, las instrucciones del apartado 1.4.2.8 del Capítulo III de la Circular N° 19, de 2004, invocadas en el Oficio, se refieren expresamente a la valorización de "*negocios, empresas, comunidades o sociedades de personas*", pero NO permite tasar el bien raíz y además, tasar el contrato de arrendamiento como un intangible.

Este oficio vulnera las garantías establecidas en el Artículo 8 ter 4 "a" y 13 del CT.

4. El razonamiento lógico y jurídico para llegar a una conclusión

4.1. El arrendamiento como contrato de tracto sucesivo: Un contrato de tracto sucesivo es aquel donde la prestación se agota y resurge espontáneamente como si el consentimiento y los demás requisitos de existencia y validez volvieran a estar presentes (Pablo Rodríguez Grez. El Contrato de Tracto sucesivo). Cada período nace y muere, seguido por el nacimiento de la obligación y derecho del período siguiente. Así, el arrendador no tiene derecho, en principio, a que el arrendatario le pague renta por períodos futuros.

Renta devengada es aquella sobre la que se tiene un título o derecho, independiente de su exigibilidad, en el arrendamiento, dicho título no se genera sino hasta el nuevo periodo, de manera que no se puede incorporar a la base imponible.

4.2. Flujo, devengamiento y percepción: Si se adelantan rentas de arrendamiento, por períodos futuros, ello es un flujo, que para el arrendatario será un pasivo, ya que el derecho no se ha devengado, ni percibido. Iniciado un nuevo período, y en supuesto que la cosa entregada en arrendamiento exista, se devengará la obligación de pago de la renta. Y sólo una vez que por la obligación devengada se reciba el pago, estaremos ante un ingreso percibido.

4.3. Distintos tipos de valoración de inmuebles, pero imposibilidad de duplicar las valoraciones: La LIHAD contempla la valoración de inmuebles por el avalúo fiscal, por el valor de adquisición si se adquirió en los últimos 3 años o el valor corriente en plaza en el Art. 46 bis, lo que no contempla es que valorice el inmueble y en paralelo las rentas de arrendamiento futuras, ya que ellas aún no han ingresado en el patrimonio de la sociedad propietaria.

4.4. La LIHAD es un impuesto que grava el patrimonio que pasa vía herencia, asignación o donación irrevocable del causante o donante a otra persona. Las rentas futura no forman parte de ese patrimonio, ya que al ser un contrato de tracto sucesivo, aún no han entrado a ese patrimonio.

4.5. Argumento de diferenciar Continente y Contenido: El hecho que lo donado sea una participación o acciones de la sociedad dueña del inmueble, continente, no cambia el hecho que en el patrimonio de la sociedad no ha ingresado las rentas futuras.

4.6. La letra f) del artículo 46 es una regla especial, de aplicación restrictiva, diseñada

para sumar el valor de todas las partidas del activo de una entidad –incluidos los intangibles cuando los mismos han ingresado al patrimonio. Conforme a los artículos 19 N° 20 y 63 N° 14 de la Constitución Política y al artículo 6 del Código Tributario, la base imponible de un tributo es materia de reserva legal. La incorporación de los "valores intangibles" supone que los mismos estén dentro del patrimonio.

4.7. Conforme a los artículos 582 y 1915 y siguientes del Código Civil, el derecho del arrendador a percibir la renta emana del dominio del bien raíz y no constituye un derecho autónomo separable de la propiedad. Al donar una participación o acciones sobre una sociedad dueña de un inmueble, esa sociedad mantiene la calidad de arrendador de un inmueble que puede generar rentas, pero que no es independiente el inmueble del contrato de arrendamiento. Podrá valorarse de varias formas, pero no será admisible duplicar valoraciones

Refuerza lo anterior la técnica contable: NIC 38 excluye expresamente de su ámbito los arrendamientos comprendidos en NIC 17 / NIIF 16. Desde la perspectiva del arrendador, el bien arrendado permanece reconocido en su valor de activo subyacente, sin que el derecho a percibir rentas futuras se reconozca como un intangible separado.

Exigir, además del avalúo fiscal, un valor "*intangible*" calculado en función del canon de arrendamiento importaría gravar dos veces la misma aptitud económica del bien –su capacidad de generar renta–, resultado que ni el texto ni la historia de la ley sustenta.

La extensión administrativa, por vía de oficio, de una regla de valoración, aplicando el valor del inmueble separado del valor de las rentas futuras, no es procedente.

CONCLUSIONES

El Oficio N° 1375 constituye un pronunciamiento relevante sobre la valorización de derechos sociales, pero su alcance debe mantenerse acotado al supuesto que motivó la consulta, y no permite defender una duplicidad de valoraciones de la misma aptitud económica del bien. Extender su doctrina ampliando la base imponible del impuesto duplicando el valor del inmueble y por separado el valor de las rentas futuras, sin habilitación legal expresa, contraría el principio de legalidad tributaria.

El oficio ilustra una tensión recurrente en la aplicación de la LIHAD: la coexistencia de reglas de valoración objetivas –como el avalúo fiscal– para ciertos bienes, y de reglas de valor corriente en plaza para otros, no puede salvarse por vía interpretativa cuando el legislador guardó silencio deliberado respecto de un supuesto determinado. Mientras no exista una reforma legal que modifique la letra a) del artículo 46, cualquier intento de incorporar valores intangibles a la donación directa de inmuebles arrendados por personas naturales carecerá de sustento normativo; y en el caso de sociedades, el Art. 46 bis obligará a usar el valor de mercado (considerando como un elemento más las rentas futuras) o el avalúo o el valor de adquisición.

CASO 14: FALTA DE LEGALIDAD Y PROPORCIONALIDAD EN FISCALIZACIÓN EN TERRENO

1. Derechos vulnerados.

Se vulneran los derechos del artículo 8 bis números 1 y 4 del Código Tributario. El ser informado sobre el ejercicio de sus derechos, el que se facilite el cumplimiento de sus obligaciones tributarias y a obtener información clara del sentido y alcance de todas las actuaciones en que tenga la calidad de interesado. Que las actuaciones del Servicio de Impuestos Internos indiquen con precisión las razones que las motivan, lo que suponen que sean fundadas, esto es, expresar los hechos, el derecho y el razonamiento lógico y jurídico para llegar a una conclusión, el plazo dentro del cual debe ser concluida una fiscalización, se entregue información clara, sobre su alcance y contenido, naturaleza y materia a revisar.

2. Hechos.

Durante un proceso de fiscalización en terreno los funcionarios del Servicio de Impuestos Internos solicitaron la emisión de una boleta electrónica por $ 100 registrada como “corte documental”, un funcionario accedió al sistema interno de control de ventas, sin respaldar la información consultada. Mientras permanecieron en el local del contribuyente los funcionarios no constataron ninguna venta en efectivo sin emisión de boleta, no obstante ello, solicitaron la presencia de Carabineros, ya que la encargada se negó a contar el dinero de las cajas, el cual ascendía a la suma de $584.600, monto por el cual los funcionarios solicitaron la emisión de una boleta y cursaron la infracción del artículo 97 número 10 del Código Tributario, sin que se haya dado una ponderación objetiva respecto de la explicación entregada por el contribuyente sobre la existencia del dinero. La fiscalización duró aproximadamente una hora y media, dejando de operar una de las cajas, lo que generó congestión. Solo un fiscalizador mantuvo visible su credencial durante el proceso de fiscalización. No se respetó el procedimiento establecido en la Circular 64 del año 2011, al construirse una infracción sin acreditación suficiente y sin que se haya explicado al contribuyente el razonamiento utilizado para concluir que el efectivo contabilizado en las cajas correspondía a ventas omitidas.

3. Derecho.

La Defensoría del Contribuyente (DEDECON) fue creada por la Ley N° 21.210 de fecha 24.02.2020, y su estatuto está contenido en su artículo vigésimo tercero. Se trata de un

servicio público descentralizado, con personalidad jurídica y patrimonio propio, supervigilado por el Presidente de la República a través del Ministerio de Hacienda, con domicilio en Santiago, sin perjuicio de otros que pueda establecer en el país. Su principal objetivo es velar por la protección y resguardo de los derechos de los contribuyentes en las materias de tributación fiscal interna, cobro administrativo o judicial de obligaciones tributarias en dinero y tributación aduanera, velando especialmente por la protección y resguardo de los derechos de los más vulnerables y de las micro, pequeñas y medianas empresas. Conforme con lo dispuesto en el artículo 4 letra c), dentro de sus funciones y atribuciones, le corresponde conocer las quejas de los contribuyentes afectados por actos administrativos, acciones u omisiones del Servicio de Impuestos Internos (SII), que puedan significar una vulneración de los derechos de los contribuyentes o la ley, así como también aquellos que signifiquen una limitación en el ejercicio de sus actividades económicas tales como la restricción a la emisión de documentos, presentación de declaraciones de impuesto, rectificaciones u otras similares.

Conforme con lo dispuesto en sus artículos 35 a 42 (Título V Párrafo II), la queja tendrá por objeto: i) poner en conocimiento de la Defensoría la existencia de un acto administrativo, una acción u omisión de un funcionario del Servicio de Impuestos Internos que se estima vulnera la ley o los derechos de un contribuyente, ii) solicitar que se lleven a cabo las revisiones necesarias para acreditar la efectividad de los actos indicados, y iii) requerir a la Defensoría la proposición de medidas para resguardar la ley y los derechos de los contribuyentes o la emisión de una recomendación. El informe que declara procedente la queja será puesto en conocimiento del funcionario del SII sujeto de la queja, quien deberá emitir un informe de respuesta en que exponga los fundamentos jurídicos y de hecho que dieron lugar al acto cuestionado, dentro del plazo de ocho días desde que reciba todos los antecedentes para pronunciarse. El referido funcionario podrá acompañar al informe de respuesta toda la documentación o antecedentes que estime pertinentes. La Defensoría podrá instruir las actuaciones que estime convenientes para la acreditación de los hechos objeto de la queja. Durante todo el procedimiento, la Defensoría podrá citar al contribuyente y solicitar la asistencia del funcionario del SII sujeto de la queja, para efectos de acordar, en conjunto, mecanismos de resolución del conflicto. Recibido el informe de respuesta o concluidas las acciones de revisión, la Defensoría deberá emitir una recomendación pronunciándose sobre la queja interpuesta. En la recomendación, la Defensoría deberá exponer todos los antecedentes que le permitan concluir, de manera fundada, si se ha vulnerado o no la ley o los derechos del contribuyente. Cuando la recomendación concluya que se ha producido una vulneración, la Defensoría deberá señalar las medidas que considera deben ser adoptadas por la autoridad para

resguardar la ley o los derechos del contribuyente. Las recomendaciones de la Defensoría se referirán a casos concretos y no serán vinculantes para los funcionarios, ni para el SII. Asimismo, la recomendación no tendrá efecto alguno sobre los actos cuestionados y no podrá aplicarse por analogía a otros casos. Sin perjuicio de lo anterior, las recomendaciones podrán ser presentadas como antecedentes en los procedimientos administrativos y judiciales que correspondan. La recomendación dictada deberá ser notificada al funcionario sujeto de la queja, quien, dentro del plazo de ocho días desde la notificación, deberá manifestar si acepta o rechaza las medidas propuestas, ya sea total o parcialmente. En el evento de aceptar las medidas propuestas, el funcionario o la autoridad correspondiente deberá acreditar a la Defensoría la adopción de estas dentro del plazo de diez días. Las recomendaciones dictadas por la Defensoría deberán ser publicadas en su página web en forma resumida, incluyendo los hechos esenciales para su adecuado entendimiento y los fundamentos de derecho que la sustentan, además del contenido que determine el Defensor mediante resolución general, previa opinión del Consejo.

En aquellos casos en que el Defensor califique una vulneración como grave, reiterada o potencialmente aplicable a un número considerable de contribuyentes, la recomendación deberá publicarse en el Diario Oficial u otro medio de comunicación de amplia difusión. No podrán ser publicadas aquellas recomendaciones cuyas medidas hayan sido aceptadas por el funcionario sujeto de la queja o por la autoridad correspondiente, y se haya acreditado a la Defensoría la adopción de estas dentro del plazo legal.

4. Análisis lógico y jurídico.

La DEDECON recibió una queja de un contribuyente por haberse vulnerado sus derechos, en un procedimiento de fiscalización en terreno, producto de su investigación constató los hechos indicados anteriormente, los que fueron calificados como graves y potencialmente aplicable a un número considerable de contribuyentes, por lo que conforme con sus facultades, recomendó al SII, evaluar la improcedencia de la infracción cursada, la eventual responsabilidad administrativa de los funcionarios denunciados, efectuar programas de capacitación interna respecto de los derechos de los contribuyentes en fiscalizaciones en terreno y aplicación de la potestad sancionatoria, entre otras medidas. El SII rechazó las recomendaciones efectuadas por la defensoría del contribuyente y habiéndose calificados los hechos objeto de la queja como una vulneración grave, el Defensor Nacional se decidió denunciarlos a la comunidad mediante su publicación en el Diario Oficial, con fecha 15 de septiembre de 2026.

CONCLUSIÓN

Los funcionarios del SII en una fiscalización en terreno actuaron en contravención al principio de legalidad y proporcionalidad, vulnerando los derechos del contribuyente afectado, cuestión que pudo constatar la defensoría en su investigación. Las recomendaciones efectuadas a los funcionarios del SII involucrados no fueron tomadas en cuenta, por lo que, atendiendo a la gravedad de los hechos y posibles efectos generales en otras fiscalizaciones, el Defensor Nacional decidió denunciarlas mediante su publicación en el Diario Oficial.

Como se puede apreciar, no obstante haberse comprobado una grave vulneración de los derechos de los contribuyentes, la defensoría carece de facultades para enmendar esta grave infracción, debiendo omitir el nombre de los funcionarios involucrados. De acuerdo con lo anterior, recomendamos modificar la norma legal, de tal forma de facultar a la defensoría que pueda denunciar estos hechos ante los Tribunales Tributarios y Aduaneros, para que estos puedan aplicar las sanciones correspondientes.

FESIT

FUNDACIÓN DE ESTUDIOS SISTÉMICOS TRIBUTARIOS

www.fesit.cl