



Universidad del Desarrollo
Facultad de Derecho

**LEGALIDAD DEL BLOQUEO DE LOS CONTRIBUYENTES POR
PARTE DEL SII**

Tesina presentada ante la Facultad de Derecho de la Universidad del Desarrollo para optar al
grado académico de Magíster en Derecho de la Empresa.

AUTOR: ÁLVARO ANDRÉS VEJAR ALARCÓN
PROFESOR GUÍA: Sr. RODRIGO UGALDE PRIETO

Octubre 2025 Concepción

ÍNDICE

Introducción.....	3
Causas más comunes de bloqueo de los contribuyentes por parte del Servicio de Impuestos Internos.	4
El elemento de la competencia del Servicio de Impuestos Internos.....	5
Derechos de los contribuyentes consagrados en el artículo 8 bis del Código Tributario relacionados a la aplicación de estas medidas de bloqueo.....	7
El derecho del contribuyente a que los actos del Servicio no afecten el normal desarrollo de la actividad del contribuyente.....	8
El derecho a la autorización de documentos tributarios.....	10
Jurisprudencia de los Tribunales Superiores de Justicia.....	14
Breve referencia de fallo Corte Suprema, 24 de junio de 2021, Rol Nro. 38.150-2021, Caratulado “Comercializadora de Madera con Servicio de Impuestos Internos Dirección Regional”	15
Breve referencia de fallo Corte Suprema, 20 de septiembre de 2017, Rol Nro. 35.288-2017, Caratulado “Inversiones Costeras SpA con Servicio de Impuestos internos VIII DR”.....	16
Breve referencia de fallo Corte de Apelaciones de Rancagua, 19 de diciembre de 2024, Rol Nro. 2078-2024, Caratulado “Agrocomercial Santa Eliana SpA con SII”	17
Medios de defensa del contribuyente.....	19
Conclusión.....	21
Bibliografía.....	22

Introducción.

En este último tiempo no es necesario ser un especialista en materias tributarias para no haberse enterado, ya sea a través de informes de prensa o redes sociales, acerca de algunas medidas que ha tomado el Servicio de impuestos internos que estarían afectando a un grupo no menor de contribuyentes que consistirían, por ejemplo, en no poder emitir documentos tributarios, limitar el acceso a la plataforma personal de los contribuyentes, o realizar solicitudes de cualquier tipo de forma electrónica a la autoridad fiscalizadora, lo que trae como consecuencia que los contribuyentes se vean imposibilitados de llevar a cabo el normal funcionamiento de sus operaciones.

Por su parte el Servicio, al explicar su actuar ante estas medidas se refiere a que obedecen al ejercicio de facultades de fiscalización y que responden a la necesidad de velar por el correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias por parte de los contribuyentes.

Sin embargo, estas medidas que podríamos llamar restrictivas muchas veces no son notificadas a los contribuyentes y, todavía más, son aplicadas sin una resolución que sirva de fundamento, sino únicamente a través de la aplicación de “anotaciones” o meros mensajes de advertencia generando un impacto en el normal funcionamiento de sus operaciones y el desarrollo de sus actividades económicas, además, de seguir sumando una serie de incumplimientos adicionales al Servicio.

Ahora bien, para dilucidar si, en este caso, es o no procedente la aplicación de estas medidas restrictivas, habrá que dar respuesta a la siguiente pregunta: ¿Bastaría una notificación y una resolución fundada para la aplicación de estas medidas? y la respuesta es no. Pues, por otro lado, también es necesario preguntarse ¿Podría aplicarse una medida restrictiva si no existe un sustento legal?, o, en el mismo sentido, ¿Se ajusta a derecho la implementación de estas medidas por el Servicio de Impuestos de Internos, si no se contempla una Ley que lo faculte? La respuesta nuevamente es no.

Entonces, el problema planteado se refiere a que la aplicación de alguna medida de restricción, como las ya mencionadas, sólo proceden si se encuentran contempladas en alguna norma legal que así lo autorice y, como veremos, se tratan de causales restrictivas previstas en el artículo 8 ter del Código Tributario.

Por consiguiente, su aplicación ante una causal no contemplada en la ley trae como consecuencia tanto una vulneración de derechos al contribuyente, como también a las garantías constitucionales.

Causas más comunes de bloqueo de los contribuyentes por parte del Servicio de Impuestos Internos.

Numerosas son las causas por las cuales los contribuyentes han recurrido a la justicia para remediar la aplicación de medidas restrictivas que afectan el normal desarrollo de sus operaciones comerciales, entre ellas, podemos mencionar las siguientes:

1. Bloqueo o limitación de timbraje, cuando se impute al contribuyente por un delito tributario, sin que previamente el Servicio ejerza una acción sancionatoria o deduzca querrela frente a conductas que puedan tener dicho carácter.
2. Bloqueo o limitación de timbraje, cuando el contribuyente es objeto de investigación por delito tributario.
3. Bloqueo del ingreso a la plataforma web del Servicio, cuando la clave tributaria se encuentra bloqueada, por incumplimientos o inconsistencias tributarias en las declaraciones mensuales de impuestos.
4. Bloqueo o limitación de timbraje, por marco del programa del Servicio de fiscalización denominado “Priorizados Emisores Agresivos de Documentos Electrónicos”, cuando se detecta que el crédito fiscal declarado por el contribuyente, en cierto periodo, correspondía a operaciones que provenían de proveedores clasificados como “contribuyentes emisores agresivos”.
5. Medidas de bloqueo de la clave tributaria, en aquellos casos en que la información ingresada por los contribuyentes a la plataforma presente contradicciones, vacíos o inconsistencias que deban ser aclaradas, en cumplimiento del Plan de Gestión Tributario (PGCT) del Servicio, cuya finalidad es controlar los niveles de incumplimiento tributario.
6. Restricciones que obedecen a medidas preventivas frente a investigaciones o fiscalizaciones, ya sea que, por un proceso de fiscalización se detectó la necesidad de justificar y acreditar documentos tributarios electrónicos emitidos y recibidos y/o en las bases informáticas del Servicio, el contribuyente se encuentra catalogado como un “contribuyente con un riesgo de alta intensidad y de tratamiento preferente”.
7. Bloqueo o limitación de timbraje, cuando el contribuyente se encuentra incluido en la nómina de contribuyentes de difícil fiscalización, cuando se detectaren irregularidades que podían ameritar el inicio de un proceso de recopilación de antecedentes por delitos tributarios, debido al registro, contabilización y utilización de IVA crédito fiscal amparado en facturas falsas, durante ciertos periodos tributarios.
8. Una medida de bloqueo de clave tributaria, por falta de antecedentes documentales necesarios para despejar inconsistencias detectadas en el desarrollo de la actividad económica.

9. Bloqueo o limitación de timbraje, debido al no otorgamiento de la documentación tributaria respectiva por los contribuyentes, específicamente, por no haber emitido las boletas electrónicas de ventas respectivas.
10. Bloqueo de clave tributaria o limitación de timbraje, debido a una medida de resguardo del interés fiscal que, puede ser resuelta, en caso de que el contribuyente concurra a las oficinas del Servicio a solucionar sus observaciones y situaciones pendientes.
11. Bloqueo de clave tributaria o limitación de timbraje, por existir una observación negativa de carácter preventivo, donde el contribuyente no cumplió con su obligación de comparecer o por encontrarse pendiente el cumplimiento a un “requerimiento de antecedentes”.

El elemento de la competencia del Servicio de Impuestos Internos.

Respecto a este elemento se destaca el razonamiento de la Excelentísima Corte Suprema la causa Rol N° 28.390-2016 de fecha 17 de agosto de 2016, respecto a la competencia del Servicio de Impuestos Internos para restringir el timbraje de facturas.

La relevancia del presente fallo radica en el examen que realiza la Corte Suprema en relación al elemento de competencia de la actuación administrativa del Servicio concluyéndose, donde en sus considerandos Séptimo y Octavo expuso: (...) *SÉPTIMO: Que del análisis de la legislación tributaria, es posible colegir que no existe disposición alguna que faculte al Servicio recurrido para restringir el timbraje de facturas en la forma como se ha efectuado y se impugna por la recurrente, como tampoco se contemplan las razones que esgrime la recurrida. OCTAVO: Que lo dispuesto en la Circular N°19 de 17 de Mayo de 1995, sobre timbraje de documentos, en ningún caso, y por aplicación del principio de jerarquía normativa puede alterar o modificar el contenido de las leyes.*¹ Dejando claro que el Servicio de Impuestos Internos, al adoptar la medida impugnada, ha actuado fuera del ámbito de su competencia y sin ajustar su actuar a la normativa tributaria vigente, incurriendo en un acto arbitrario e ilegal que vulnera las garantías constitucionales del artículo 19 N° 21 y 22 de la Constitución Política de la República, acogándose el Recurso de Protección interpuesto por el contribuyente.

El citado fallo de la Corte Suprema nos sirve para referirnos someramente al elemento de competencia del acto administrativo, porque se resuelve que, la restricción del timbraje de que fue objeto el contribuyente, no se encuentra ajustada a la ley verificándose que el Servicio de Impuestos Internos no ostenta una potestad pública en tal sentido, por consiguiente, ha actuado fuera del ámbito de su competencia.

¹ C. Sup., Rec. de Apelación, rol 28.390-2016 (17-08-2016).

Luego, en relación al concepto de competencia la doctrina nacional², señala que: “se dice que la competencia no es otra cosa que la aptitud o facultad de obrar de los diferentes órganos de la Administración. Y así entonces, un Órgano actuará dentro de su competencia cuando esté facultado para Obrar por la ley en ejercicio de determinados actos administrativos y cumpliendo con ciertas atribuciones que la ley señala. La competencia es un elemento trascendental del principio de juridicidad conforme lo establece el art. 7 de la Constitución Política, al señalar que “Los órganos del Estado actúan válidamente previa investidura regular de sus integrantes, dentro de su competencia y en la forma que prescriba la ley”. Es decir, la actuación fuera de la órbita de su competencia hace devenir el acto en inválido, y conforme al inciso final de la misma disposición, la sanción será la nulidad. De aquí es posible deducir que la competencia, tratándose de la Administración del Estado, es esencialmente legal y como norma general será la ley la que determine la competencia de los servicios administrativos. En la medida, pues, en que esa ley es excedida por el órgano administrativo querrá decir que se ha excedido de la órbita de su competencia y el acto administrativo carecerá como norma general de valor jurídico; será un acto que formalmente revestirá la investidura de un acto administrativo, pero carecerá de valor jurídico por exceder la Órbita de competencia del órgano de quien emana.”

En el mismo orden de ideas, en relación a las potestades administrativas que son los medios jurídicos de que se dota a los órganos integrantes de la Administración del Estado para el cumplimiento de los cometidos que la Constitución y la ley les han encargado, la cual toma el nombre de habilitación, debiendo precisarse sobre ésta, según el autor SOTO KLOSS, dos aspectos fundamentales, a saber: “1º) que sin que el legislador se pronuncie sobre el particular, simplemente no existe potestad jurídica alguna, pues en su silencio sólo existe la nada; y 2º) que ese pronunciamiento del legislador al habilitar a un órgano con poderes jurídicos, para que sea conforme al ordenamiento constitucional, ha de ser necesariamente expreso (artículo 7º inciso 2º de la Constitución), pues los órganos del Estado no poseen, 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.”³

En el contexto de lo señalado, cabe mencionar que actualmente el Servicio sí tiene una competencia limitada para restringir el timbraje de facturas en los artículos 8 ter y 8 quater del Código Tributario, agregados con la reforma de la Ley 20.494, del año 2011. Dicho lo anterior “La competencia de restricción quedó acotada o limitada a los siguientes casos: la autorización inmediata de facturación electrónica a la que opten los contribuyentes al momento de iniciar sus actividades o bien en el desarrollo de su giro; y para diferir el timbraje de tantas boletas de venta y guías de despacho como sean necesarias para el giro de los negocios o actividades declarados por los contribuyentes que hagan iniciación de actividades.”⁴

² SILVA C. Enrique, “Derecho Administrativo Chileno y Comparado, Actos, Contratos y Bienes”, Ediciones Jurídicas de Santiago, segunda edición actualizada, marzo 2023, pág. 69.

³ SOTO K. Eduardo, “Derecho Administrativo Temas Fundamentales”, Editorial Legal Publishing, tercera edición actualizada, noviembre 2012, p. 179.

⁴ OSORIO V. Cristóbal, (2017): “comentario de jurisprudencia La necesidad de meditar el elemento de la competencia de las actuaciones administrativas. Una revisión más allá del cotejo actuación administrativa-norma atributiva de competencia”, Revista de Derecho Público (Universidad De Chile), N.º 86, 2017, p. 163.

En efecto, “*el Servicio de Impuestos Internos no es soberano o autónomo en la fiscalización de las disposiciones tributarias, sino que debe someterse a la reglamentación pertinente, que significa un marco legal o la imposición de limitaciones en la labor controladora, como corresponde a la seguridad que un estado de derecho debe entregar a los ciudadanos.*”⁵ Mucho menos, el Servicio puede auto otorgarse competencias administrativas para que por medio de una circular u oficio y por aplicación del principio de jerarquía normativa, pueda alterar o modificar el contenido de las leyes.

Derechos de los contribuyentes consagrados en el artículo 8 bis del Código Tributario relacionados a la aplicación de estas medidas de bloqueo.

Como primer comentario, debemos mencionar que los derechos de los contribuyentes establecidos en el artículo 8° bis y complementados por el 8° ter y 8° quáter del Código Tributario, fueron establecidos en nuestra legislación por la Ley N° 20.420 del año 2010, los que han sido objeto de modificaciones en los años 2011 y 2014. Luego, la Ley Nro. 21.210, de 24 de febrero de 2020, que “Moderniza la Legislación Tributaria”, fortaleció estos derechos, tanto en su número como en su detalle.

Ahora bien, en cuanto al sentido, alcance e importancia de estos derechos, no puede dejar de apuntarse a lo dispuesto en la Circular Nro. 12 de fecha 17 de febrero de 2021 del Servicio de Impuestos Internos, la que imparte instrucciones sobre derechos de los contribuyentes, comparecencia, notificaciones, procedimientos administrativos y judiciales de impugnación que establece la Ley N° 21.210, que moderniza la legislación tributaria, por lo que, antes de referirnos a algunos de estos derechos relacionados a la aplicación de estas medidas, cabe destacar que:

- a) *“Los derechos fundamentales garantizados por la Constitución y por las leyes deben reflejarse necesariamente en el campo tributario, esto es, no sólo en la teoría, sino que también en la práctica tributaria;*
- b) *Los contribuyentes deben contar con reglas claras y asequibles en su comprensión, y que además otorguen mayor seguridad y certeza jurídica a dichos sujetos de la obligación tributaria;*
- c) *En materia tributaria resultan plenamente aplicables los principios y derechos que contempla la Ley N° 19.880, situación que —en muchas ocasiones— era negada por el SII en sede judicial.”*⁶

⁵ MATUS F., Marcelo y PÉREZ R., Abundio, “*Manual de Código Tributario*”, Editorial Thomson Reuters, décimo tercera edición, abril 2023, p. 207.

⁶ UGALDE P., Rodrigo y LARRAÍN V., Florencia, “*Motivo, causa y fin de las actuaciones del servicio de impuestos internos*”, Editorial Tirant Lo Blanch, primera edición, enero 2025, p. 34.

El derecho del contribuyente a que los actos del Servicio no afecten el normal desarrollo de la actividad del contribuyente.

El artículo 8° bis N° 14 del Código Tributario establece como derecho del contribuyente *"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"*.

En relación a este derecho se refirió el Servicio de Impuestos Internos impartiendo instrucciones al respecto en la Circular N° 12, de fecha 17 de febrero de 2021, en el punto 1.14.: *"En relación con este derecho, se debe evitar, por ejemplo, realizar la gestión en momentos que, de acuerdo a la naturaleza de la actividad económica que se desarrolla, genere desvío de demanda perjudicando gravemente las ventas o servicios del contribuyente. Asimismo, evitar tomar medidas que entorpezcan la realización de las operaciones de los contribuyentes. Lo contemplado respecto de este derecho es sin perjuicio de las excepciones legales, por ejemplo: la notificación de clausura dispuesta en el artículo 97 N° 10 del CT, lo señalado en el inciso segundo del N° 17 del mismo artículo o las situaciones previstas en el artículo 8 ter del mismo Código. En consecuencia, siempre que se deba practicar una actuación respecto de un contribuyente que perturbe el desarrollo de sus actividades, el Servicio deberá procurar realizarlas de la manera que menor impacto generen en el normal funcionamiento de las actividades económicas del contribuyente, y deberá notificar el acto administrativo que así lo disponga, con indicación de la individualización del procedimiento y autoridad que lo ordena, sus motivaciones de hecho y de derecho, y las circunstancias en que se llevará efecto la diligencia o actuación de que se trate, por ejemplo, indicación del día, y plazo, con indicación de los recursos que sean procedentes en contra de la medida y el órgano ante quién se entable."*⁷

Cabe también considerar que el derecho establecido en el artículo 8° bis N° 14 del Código Tributario, aparece como una concreción de la garantía constitucional establecida en el artículo 19 N° 21° que asegura *"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"*. Además, no debemos olvidar que el inciso primero del artículo 8 bis ya citado, establece que estos derechos son perjuicio de los derechos garantizados por la Constitución Política de la República y las Leyes.

En adición a lo expuesto precedentemente y en ese sentido se ha pronunciado la jurisprudencia: *"Que a mayor abundamiento, estos sentenciadores junto con compartir el criterio sustentado para rechazar tal incidencia, tendrán además presente para desestimar la pretensión del recurrente, el hecho que la referencia que el inciso segundo del artículo 8 bis del Código Tributario, hace al Párrafo 2° del Título III del Libro Tercero del Código Tributario, lo será para efectos de la competencia y procedimiento aplicable, más no para limitaciones que están referidas a ciertas y determinadas garantías como son las de los N°*

⁷ Circular N° 12, fecha 17 de febrero de 2021, disponible en: https://www.sii.cl/normativa_legislacion/circulares/2021/circu12.pdf (30-07-2025).

21, 22 y 24 del artículo 19 de la Constitución Política de la República, máxime si el inciso primero del artículo 8 bis ya citado, establece derechos que son sin perjuicio de los garantizados en la Constitución, de manera tal que no existe restricción para reclamar por vulneración de tales derechos.”⁸

Entonces, siguiendo con la garantía constitucional del artículo 19 N° 21° la cual “define un ámbito amplio de actuación económica de los particulares, a quienes se ha reconocido una autonomía vasta para determinarse en la forma, contenidos y medios de su actividad con independencia de otros agentes.”⁹

Asimismo, es necesario señalar que con fecha 25 de mayo de 1996, la Ilustrísima Corte de Apelaciones de Santiago dictó una sentencia confirmada por la Excma. Corte Suprema con fecha 19 de junio de 1996, señalando en su considerando tercero: (...) *La antes referida garantía constitucional, a la que se le ha llamado de la libre iniciativa o libertad de empresa, es de contenido vasto, ya que comprende la libre iniciativa y la prosecución indefinida de cualquier actividad económica, sea productiva, comercial, de intercambio o de servicio, habiendo sido introducida por el contribuyente de 1980 con especial énfasis y estudio, según consta de la historia fidedigna del precepto*”.

Por lo que “cualquier acto del Servicio —salvo las excepciones legales— sea de fiscalización o de otra índole, en caso alguno puede afectar el desarrollo de la actividad del contribuyente”.¹⁰

Además, como destaca la jurisprudencia¹¹ que: “Se exige que en el caso de aplicarse una medida que pueda afectar el normal desarrollo de las actividades económicas del contribuyente, como en el caso de la establecida en el artículo 8 ter -que precisamente se refiere al bloqueo o restricción de facturación electrónica- el contribuyente tiene derecho a que se le notifique previamente las razones que fundamentan la adopción de tal medida”.

Por lo tanto, ante una restricción, diferimiento al acceso o autorización de folios de documentos tributarios, como cualquier otra medida restrictiva que practique el Servicio, podría traer como consecuencia natural la perturbación en el desarrollo de la actividad económica dentro del marco legal.

⁸ C. Apel. Santiago, Rec. de Apelación, rol 249-2016 (21-10-2016).

⁹ FERNANDOIS V., Arturo, “Derecho constitucional económico. Garantías económicas, doctrina y jurisprudencia”, Editorial Ediciones Universidad Católica de Chile, segunda edición, 2001, p. 125.

¹⁰ MARTÍNEZ C. Rafael, “Derechos del Contribuyente y Medios de Fiscalización”, Editorial Thomson Reuters, primera edición, 2020, p. 147.

¹¹ Primer Tribunal Tributario y Aduanero Región Metropolitana de Santiago [2024]: RUC 24-9-0000870-7 RIT VD-15-00122-2024, Fast Security SpA con Servicio de Impuestos Internos Dirección Regional Stgo Oriente, 18 de octubre de 2024.

El derecho a la autorización de documentos tributarios.

El artículo 8 ter del Código Tributario establece como derecho del contribuyente a “*Que se les autoricen los documentos tributarios que sean necesarios para el desarrollo de su giro o actividad*” (del Código Tributario).

La norma antes mencionada consagra el "*derecho a la autorización de documentos*", donde se mencionan los casos taxativos en que el Servicio puede limitar la autorización de documentos, en efecto, establece el inciso 3° del artículo 8° ter “*Las autorizaciones otorgadas conforme a este artículo podrán ser diferidas, revocadas o restringidas, por la Dirección Regional, mediante resolución fundada a contribuyentes que se encuentren en algunas de las situaciones a que se refieren las letras b), c) y d) del artículo 59 bis, y sólo mientras subsistan las razones que fundamentan tales medidas, y a contribuyentes respecto a los cuales se haya dispuesto un cambio total de sujeto de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 3° del Decreto Ley N° 825, de 1974*".

En dicho sentido la doctrina al referirse a este derecho ha mencionado que, “*la norma siempre faculta al Servicio para: Diferir, revocar o restringir la autorización de documentos. Lo que significa, según la RAE: Diferir: "Aplazar [un acto]". Revocar: "Dejar sin efecto una concesión, un mandato o una resolución". Restringir: "Disminuir o reducir los límites de algo, generalmente de cosas no materiales". Facultad que sólo puede ejercerse "por la Dirección Regional, mediante resolución fundada". Y sólo podrá ejercerse dicha facultad respecto de personas que se encuentren en algunas de las situaciones a que se refieren las letras b), c) y d) del artículo 59 bis, sólo mientras subsistan las razones que fundamentan tales medidas, y a contribuyentes respecto a los cuales se haya dispuesto un cambio total de sujeto de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 3° del Decreto Ley N° 825, de 1974. En otras palabras, la no autorización de documentos no es una facultad que quede radicada exclusivamente en el criterio del fiscalizador y respecto de todo tipo de contribuyente, sino que pasa a ser un acto absolutamente reglado, que puede ejercerse sólo en los casos taxativos que señale la ley o el Director Regional en su caso, previa resolución fundada.*”¹²

Entonces, conforme a lo indicado, el artículo 8 ter del Código Tributario dispone que el Servicio de Impuestos Internos podrá restringir la autorización de documentos tributarios siempre que se cumplan las siguientes condiciones:

1. Que la restricción se efectúe mediante una resolución fundada.
2. Que el contribuyente se encuentre en alguna de las causales a que se refieren las letras b), c) y d) del artículo 59 bis del mismo Código.

Luego, estas causales son:

- i. **Letra b):** Que el contribuyente haya incurrido reiteradamente en las infracciones establecidas en los números 6, 7 o 15 del artículo 97 del Código Tributario. Para estos efectos, se considera reiteración cuando se cometen dos o más infracciones en un período inferior a tres años. Las infracciones a las que se refiere esta letra son:

¹² MARTÍNEZ C. Rafael, Ob. Cit., primera edición, p. 163.

- N° 6: No exhibir libros de contabilidad o de libros auxiliares y otros documentos exigidos por el Director o el Director Regional de acuerdo con las disposiciones legales, o oponerse a la fiscalización. También se incluye el incumplimiento o entorpecimiento de la obligación de implementar y usar sistemas tecnológicos.
 - N° 7: No llevar contabilidad o los libros auxiliares exigidos por el Director o el Director Regional de acuerdo con las disposiciones legales, o de mantenerlos atrasados, o de llevarlos en forma distinta a la ordenada o autorizada por la ley.
 - N° 15: El incumplimiento de cualquiera de las obligaciones establecidas en los artículos 34° y 60° inciso penúltimo del código tributario.
- ii. **Letra c):** Que se haya establecido de forma fundada que el contribuyente no mantiene las instalaciones mínimas necesarias para el desarrollo de su actividad o giro declarado ante el Servicio o que la dirección, correo electrónico, número de rol de avalúo de la propiedad o teléfono declarados para la obtención de rol único tributario, la realización de un inicio de actividades o la información de una modificación, conforme con los artículos 66, 68 y 69, según corresponda, sean declarados fundadamente como falsos o inexistentes.
- iii. **Letra d):** Que el contribuyente esté formalizado o acusado conforme al Código Procesal Penal por delito tributario o sea condenado por este tipo de delitos mientras cumpla su pena.
3. O bien, que se trate de contribuyentes a quienes se les ha dispuesto un cambio total de sujeto del IVA, según lo establecido en el artículo 3° del Decreto Ley N° 825 de 1974. El "cambio de sujeto" es una facultad del Servicio de Impuestos Internos que permite que la obligación de pagar el IVA recaiga en el comprador del bien o servicio, y no en el vendedor. Este mecanismo se usa principalmente en sectores con alta evasión o difícil fiscalización. Cuando un contribuyente es sujeto de esta medida, significa que su historial tributario o sus operaciones comerciales han sido consideradas de alto riesgo por el SII.

En otras palabras, si el Servicio no ha emitido una resolución que fundamente la restricción de la autorización de folios o no existe un antecedente que demuestre que el contribuyente ha incurrido en alguna de las causales mencionadas (letras b, c o d del artículo 59 bis), o no ha sido objeto de un cambio de sujeto del IVA, estaría actuando de forma ilegal. Esto se debe a que la restricción de documentos tributarios debe cumplir con las exigencias formales y sustantivas que establecen el artículo 8 ter y el artículo 8 bis N° 14 del Código Tributario, en concordancia con el artículo 19 N° 21 de la Constitución Política de la República, que garantiza la libertad para desarrollar cualquier actividad económica que no sea contraria a la moral, al orden público o a la seguridad nacional, debiendo dar cumplimiento a las exigencias formales y sustantivas que establece el artículo 8 ter del Código Tributario, en relación con el artículo 59 bis del mismo cuerpo de leyes.

En efecto, en tal sentido ha razonado y fallado la jurisprudencia *“Que, la restricción para la obtención de documentos tributarios, en el caso de las facturas por parte de la recurrente y sus representadas, ya sea en su número, o porque tenga que solicitarlo presencialmente, cada vez, ante el Servicio recurrido, se constituye en una decisión, que se introduce en el área específica y restrictiva del derecho administrativo sancionador; siendo evidente que para ello, se requiere norma legal que lo permita, esto importa, necesariamente, el deber de mantener un absoluto respeto al principio de legalidad; dicho de otro modo, para restringir derechos de contribuyentes, el Servicio de Impuestos Internos, debe tener explicitada, con absoluta claridad, la facultad legal que lo habilite, y el, subjudice no es el caso.”*¹³

No deja de ser relevante la citada jurisprudencia, donde se conoció acerca de un recurso de protección interpuesto por la no autorización de emisión de documentación electrónica al contribuyente, ya que resultan aplicables principios del derecho administrativo sancionador, argumentándose que, para procedan estas medidas se requiere de una norma legal que lo permita y no ampararse sólo, como lo argumentó el Servicio, en facultades genéricas de interpretación y fiscalización, entonces se resuelve que *“no puede ni interpretarse ni derivarse, que la recurrida tenga la facultad que menciona, esto es la de restringir, o la entrega de documentos tributarios, y/o restringir su número, por cuanto ello no está consignado en la ley, y las normas antedichas no contienen en parte alguna a aquello, refiriéndose estas solo a facultades genéricas de interpretación y fiscalización.”*¹⁴

Sin embargo, como es de esperarse, el Servicio apeló a esta sentencia y la Excma. Corte Suprema en la causa Rol N° 10.006-2022 de fecha 28 de noviembre de 2022, revocó esta sentencia apelada rechazando el recurso de protección, donde entre las razones se destaca *“Que en las circunstancias expuestas resulta pertinente tener presente lo dispuesto en el artículo 8° ter del Código Tributario, en tanto establece que los contribuyentes tendrán derecho a que se les autoricen los documentos tributarios que sean necesarios para el desarrollo de su giro o actividad, sin perjuicio del ejercicio de las facultades de fiscalización del Servicio. A propósito de dichas facultades, el inciso 4° del citado artículo, prescribe que dichas autorizaciones otorgadas podrán ser diferidas, revocadas o restringidas, por la Dirección Regional, mediante resolución fundada, por encontrarse el contribuyente en alguna de las situaciones a que se refieren las letras b), c) y d) del artículo 59 bis, mientras subsistan las razones que fundamentan tales medidas.”*¹⁵ Por lo que, finalmente se rechazó el recurso de protección, en razón de que, al interpretar la citada normativa en los hechos, el contribuyente se encontraba en la situación prevista por la letra b) del citado inciso 4° del artículo 8 ter del Código Tributario, en relación a uno de los supuestos establecidos en el artículo 59 bis del citado cuerpo legal.

Entonces, no hay que olvidar que el citado artículo 8 ter del Código Tributario dispone que el Servicio de Impuestos Internos podrá restringir la autorización de documentos tributarios siempre que la misma se efectúe mediante resolución fundada, lo que no deja de ser relevante, porque, al mencionar lo que prescribe la disposición legal citada, en cuando a la resolución fundada, es necesario tener presente que, este derecho también tiene relación

¹³ C. Apel., Concepción, Rec. de Protección, rol 249-2022 (17-03-2022).

¹⁴ Ídem.

¹⁵ C. Sup., Rec. de Apelación, rol 10.006-2022 (28-10-2022).

con el derecho del contribuyente establecido en el artículo 8 bis N°4 del Código Tributario, esto es, al establecer el derecho del contribuyente de que las actuaciones del Servicio de Impuestos Internos sean fundadas, es decir, toda actuación del Servicio deberá ser fundada, esto es, expresar:

- a) los hechos;
- b) el derecho;
- c) y el razonamiento lógico y jurídico para llegar a una conclusión.

En relación con este derecho se refirió el Servicio de Impuestos Internos impartiendo instrucciones al respecto en la Circular N° 12, de fecha 17 de febrero de 2021, en el punto 1.4.: *Este derecho complementa lo dispuesto en la Ley N° 19.880, en sus artículos 11, 16 y 41, ratificando que todo acto, gestión, actuación o procedimiento del Servicio, debe ser fundado, esto es, contar con argumentos de hecho y de derecho, su motivación y un razonamiento que justifique su conclusión o decisión, dando así razón de la determinación que se adopta, a efectos de garantizar el principio de imparcialidad administrativa.*¹⁶

Es con relación a la falta de motivación o una motivación defectuosa o incompleta del acto administrativo tributario que los autores Rodrigo Ugalde y Florencia Larraín han expresado que: *“La falta de motivación o una motivación defectuosa o incompleta del acto administrativo tributario, como de cualquier otro acto administrativo, sea que omita hechos relevantes, los configure erróneamente desde una perspectiva jurídica, se funde en normas derogadas o equivocadas, las aplique torcidamente o arribe a conclusiones carentes de lógica o racionalidad, junto con vulnerar los principios constitucionales de juridicidad, transparencia, probidad y publicidad que rigen el actuar de la Administración Pública, lesionan la protección que nuestro ordenamiento constitucional asegura a toda persona. Ello pues dificulta e incluso puede llegar a impedir el ejercicio del derecho de defensa que le asiste al contribuyente y hace ilusorio cualquier acción o recurso contra una resolución desapegada a la ley. Más aún, la concurrencia de cualquiera de los vicios precedentemente indicados pone al administrado en una situación de inferioridad respecto a su contraparte, forzándolo a accionar y a defenderse a oscuras, sin poder rebatir o aportar argumentos que desvirtúen las reales motivaciones del órgano administrativo”.*¹⁷

En el mencionado sentido ha dicho la jurisprudencia de la Excelentísima Corte Suprema de Justicia en autos Rol 7071-2012, ha entendido por “fundamentación” lo siguiente: *“Constituye uno de los elementos del acto administrativo la motivación del mismo, pues a través de ella se exteriorizan las razones que han llevado a la Administración a dictarlo, exigencia que se impone en virtud del principio de legalidad. En efecto, nuestro ordenamiento jurídico, expresamente en el artículo 11 inciso 2° de la Ley N° 19.880, exige a la Administración que las decisiones que afecten los derechos de los particulares contengan la expresión de los hechos y fundamentos de derecho en que se sustentan. A su turno, el artículo 41 inciso cuarto del mismo cuerpo legal establece que las resoluciones que contengan una decisión deben ser fundadas”.*¹⁸

¹⁶ Circular N° 12, fecha 17 de febrero de 2021, disponible en: https://www.sii.cl/normativa_legislacion/circulares/2021/circu12.pdf (30-07-2025).

¹⁷ UGALDE P., Rodrigo y LARRAÍN V., Florencia, Ob. Cit., primera edición, enero 2025, p. 258.

¹⁸ C.Sup., Rec. de Apelación Protección, rol 7071-2012 (26-11-2012).

En efecto, la necesidad de justificación del actuar de la Administración se ampara en el artículo 8 de la Constitución Política y, además, de los artículos 11, 16 y 41 de la Ley N° 19.880, por lo que la motivación no se trata de un vicio de procedimiento o de forma, si no que, por el contrario, es un requisito esencial y de fondo del acto administrativo¹⁹.

Finalmente, el artículo 8° quáter del Código Tributario establece medidas de notificación al contribuyente frente a las restricciones de autorización de documentos a su respecto, al señalar "*El Servicio publicará y mantendrá actualizada y a disposición del contribuyente en su sitio personal, la información referida a la adopción y vigencia de cualquiera de las medidas a que se refiere el artículo anterior. En caso que el Servicio no publique y mantenga dicha información en estos términos, no procederá que se difiera, revoque o restrinja las autorizaciones establecidas en el artículo precedente*".

Jurisprudencia de los Tribunales Superiores de Justicia.

Para sustentar nuestros argumentos en relación a que no existe disposición alguna que faculte al Servicio de Impuestos Internos para practicar una medida de boqueo citaremos algunas sentencias relevantes, donde se han acogido recursos de protección interpuestos por contribuyentes ante casos similares a los mencionados al enumerar las causas más comunes de bloqueo o restricción de autorización de documentos tributarios de los contribuyentes por parte del Servicio.

¹⁹ Que la Excma. Corte Suprema, al respecto ha señalado: "*TERCERO: Que, el acto administrativo está investido de determinados privilegios, por ser un acto de autoridad, como la presunción de legalidad, imperio y ejecutividad, de que no gozan los actos jurídicos civiles. (Carlos Urzúa Ramírez, Requisitos del acto administrativo, Editorial Jurídica, 1971, p. 24) En tal virtud, la exigencia de motivación funciona como la contracara perfecta para las "potestades exorbitantes de las que está investida la autoridad administrativa para imponer sus decisiones a los administrados, incluso coactivamente en caso de resistencia de los mismos."* (Rocha, cit., p. 74) "*Corresponde relacionar a la exigencia de motivación como requisito esencial del acto administrativo con la presunción de legitimidad que caracteriza a los actos estatales. En tal sentido, su adecuada motivación constituye una de las garantías centrales de los particulares que, imbricada en el régimen exorbitante que caracteriza al derecho administrativo, actúa como contrapeso o balance de la aludida prerrogativa.*" (Tawil, G. y Monti, L., *La motivación del acto administrativo*. Buenos Aires, 1998, Editorial Depalma, p. 14.) *CUARTO: Que, los especialistas atribuyen a la exigencia de motivación del acto administrativo una expresión del principio de racionalidad, que obliga a toda la Administración Pública, conforme a los artículos 6 y 7 de la Carta Fundamental. (Rocha, cit., p. 94) En opinión de Ramiro Mendoza la existencia de la debida fundamentación o motivación del acto administrativo es un elemento esencial del mismo, que obedece al carácter racional que necesariamente ha de tener esta clase de actos, "los que, por definición, importan una decisión unilateral que concretan un juicio o dictamen de razón y, como tal, requieren estar provistos de fundamentación, tanto teórica, como fáctica". (cit. por Rocha, p. 95). QUINTO: Que, la doctrina destaca la función informativa de la motivación, "ya que contribuye a dar al afectado los más amplios conocimientos sobre las razones de hecho y de derecho por las cuales se ha dictado un determinado acto administrativo."* (Rocha, cit., p. 95) *SEXTO: Que, la función más importante asignada a la motivación y la que tiende a destacar más la doctrina, es evitar la arbitrariedad. "Al igual que la fundamentación de la sentencia, la motivación de los actos administrativos, y su razón esencial como requisito de validez, es evitar arbitrariedades por parte de la Administración". (Rocha, cit., p. 97)". (C. Sup., Rec. Casación forma y fondo, rol 7465-2018 (01-10-2020).*

Breve referencia de fallo Corte Suprema, 24 de junio de 2021, Rol Nro. 38.150-2021,
Caratulado “Comercializadora de Madera con Servicio de Impuestos Internos
Dirección Regional”

En este caso, el contribuyente interpuso una acción constitucional de protección en contra del Servicio de Impuestos Internos, por la negativa ilegal y arbitraria del Servicio de otorgar folios de facturación electrónica, impedimento generado en razón de tener “incongruencias a procesos de fiscalización”.

El servicio, por su parte, niega que exista un impedimento en la obtención de folios, ya que para poder emitir documentos tributarios electrónicos que den derecho a crédito fiscal, el contribuyente deberá previamente pedir autorización de folios para su emisión, en la unidad del Servicio a la que pertenece con el objeto de comunicarle de manera presencial los pasos a seguir para regularizar su situación tributaria.

El fallo realiza un análisis del artículo 8 ter del Código Tributario, para luego referirse a los artículos 6° y 7° de la Constitución Política de la República, por lo que, de la sentencia podemos concluir lo siguiente:

1. *“No existe disposición alguna que faculte al Servicio recurrido para denegar o restringir en la forma como se ha efectuado y se impugna por el recurrente, generando, en la práctica, una limitación a su actividad.*
2. *Que lo anterior no es óbice para el ejercicio de las facultades fiscalizadoras del Servicio aludido, en particular, la de revocación de la emisión de facturas electrónicas, siempre que se den en el caso concreto alguna de las circunstancias contenidas en el artículo 8 ter del Código Tributario, en particular y de ser procedente, la de ser acusado el contribuyente como autor de delito tributario conforme a las normas del Código Procesal Penal.*
3. *Que, en consecuencia, los antecedentes expuestos denotan que el Servicio de Impuestos Internos actuó fuera del ámbito de su competencia y sin ajustar su actuar a la normativa tributaria vigente, incurriendo en un acto arbitrario e ilegal que vulneró las garantías constitucionales del recurrente contenidas en el artículo 19 N°s 21 y 22 de la Constitución Política de la República, por lo que el recurso debe ser acogido.”²⁰*

²⁰ C.Sup., Rec. de Apelación Protección, rol 38.150-2021 (24-06-2021).

Breve referencia de fallo Corte Suprema, 20 de septiembre de 2017, Rol Nro. 35.288-2017, Caratulado “Inversiones Costeras SpA con Servicio de Impuestos internos VIII DR”

En este caso, el contribuyente interpuso una acción constitucional de protección en contra del Servicio de Impuestos Internos, por la negativa ilegal y arbitraria del Servicio de haberse negado a timbrar facturas electrónicas, puesto que, según sus registros, figura con una situación pendiente por delito tributario.

El Servicio, por su parte, niega que exista una conducta ilegal y arbitraria, porque explica que el contribuyente registra dos querellas presentadas por el Servicio en el Juzgado de Garantía de Coronel, de fecha 26 de abril y 26 de diciembre, ambas del año 2016, como autor del delito previsto y sancionado en el artículo 97 N°8 del Código Tributario, sin embargo, si bien no existe antecedente controvertido las dos querellas presentadas, el contribuyente también alegó que sobre esta negativa de otorgar folios de facturación electrónica, tomó conocimiento al ingresar a la página web del Servicio, que contenía la respuesta a su petición de timbraje, conforme a la cual, “la persona no puede realizar este trámite, ya que figura en nuestros registros con situación pendiente de delito tributario.”

El fallo realiza un análisis del artículo 8 ter del Código Tributario, para luego referirse a los artículos 6° y 7° de la Constitución Política de la República, por lo que, de la sentencia podemos concluir lo siguiente:

1. *“No existe disposición alguna que faculte al Servicio recurrido para denegar o restringir en la forma como se ha efectuado y se impugna por el recurrente, en tanto presentar el signatario antecedentes tributarios negativos, de modo que lo dispuesto en la Circular N°45, de 1 de septiembre de 2003, en ningún caso, y por aplicación del principio de jerarquía normativa, podía contener y hacer aplicable una hipótesis no regulada expresamente en la ley, cuyo contenido tampoco puede alterar o modificar, por tratarse las resoluciones exentas del Servicio de Impuestos Internos de normas de inferior categoría.*
2. *Que a mayor abundamiento, debe además tenerse en consideración que la razón invocada por el Servicio para motivar su negativa, esto es, por haberse presentado dos querellas en contra del solicitante, fue expresamente eliminado como requisito para postular como emisor electrónico, de modo que, cumpliendo el interesado las restantes dos exigencias y siendo ilegal la reserva de derechos invocada por el recurrido para sostener su negativa –resolutivo tercero-, como se señaló, es que debe acogerse la acción deducida.*
3. *Que lo anterior no es óbice para el ejercicio de las facultades fiscalizadoras del Servicio aludido, en particular, la de revocación de la emisión de facturas electrónicas, siempre que se den en el caso concreto alguna de las circunstancias contenidas en el artículo 8 ter del Código Tributario, en particular y de ser procedente, la de ser acusado el contribuyente como autor de delito tributario conforme a las normas del Código Procesal Penal.*

4. *Que, en consecuencia, los antecedentes expuestos denotan que el Servicio de Impuestos Internos, al adoptar la medida impugnada, actuó fuera del ámbito de su competencia y sin ajustar su actuar a la normativa tributaria vigente, incurriendo en un acto arbitrario e ilegal que vulneró las garantías constitucionales del recurrente contenidas en el artículo 19 N°s 21 y 22 de la Constitución Política de la República, por lo que el recurso debe ser acogido.”²¹*

Breve referencia de fallo Corte de Apelaciones de Rancagua, 19 de diciembre de 2024, Rol Nro. 2078-2024, Caratulado “Agrocomercial Santa Eliana SpA con SII”

Antes de analizar este fallo es necesario partir señalando que se trata de una sentencia confirmada por la Excm. Corte Suprema en la causa Rol N° 340-2025 de fecha 22 de abril de 2025.

En este caso, el contribuyente interpuso una acción constitucional de protección en contra del Servicio de Impuestos Internos, por la conducta ilegal y arbitraria del Servicio que consistió en bloquear la clave de acceso del contribuyente a plataforma web al actor, en razón de que presentaría inconsistencias en sus declaraciones, actuación que el contribuyente estima se constituye como una medida de apremio a fin de lograr una conducta de su parte, sin que la medida le fuera notificada, por lo que consideró se han vulnerado sus garantías constitucionales consagradas en el artículo 19 numerales 21 y 22 de la Carta Fundamental.

Por su parte el Servicio, niega la vulneración alegada por el recurrente, señalando que adoptó la medida en cuestión, porque la empresa no ha justificado la forma en que realiza las actividades informadas al Servicio, sin verificar su identidad, ni que cuenta con un domicilio apto para el desarrollo de su giro, teniendo una serie de anotaciones como contribuyente de riesgo. Además, la decisión de bloquear la clave se basó en el plan modelo integrado de cumplimiento tributario que busca evitar acciones contrarias a la normativa del ramo, lo que no se ha aplicado sólo a este contribuyente en particular, sino que, a muchos otros, no requiriendo de fundamentación la medida adoptada por ser transitoria, mencionando que, tan pronto el recurrente aclare su situación la clave será desbloqueada, lo que en todo caso no le impide ejercer su actividad económica.

El fallo realiza un análisis del artículo 6 del Código Tributario, inciso primero, el artículo 8 N°16 del mismo cuerpo legal, en su inciso primero, los artículos 8 bis del Código Tributario, numeral 4 letra a) y, a su vez el numeral 14 de la misma norma, el artículo 4 bis de la Ley Orgánica del Servicio de Impuestos Internos, para luego referirse a los artículos 19 N°s 2, 21 y 24 de la Constitución Política de la República, por lo que, de la sentencia podemos concluir lo siguiente:

²¹ C.Sup., Rec. de Apelación Protección, rol 35.288-2017 (20-09-2017).

1. *“No existe norma alguna que lo faculte a bloquear el acceso a la plataforma virtual, es más, el propio recurrido funda su actuar en el Modelo Integrado de Gestión de Cumplimiento Tributario, plan confeccionado por el mismo organismo, lo cual no constituye una justificación suficiente del actuar denunciado, pues se asimila a la autotutela.*
2. *Además, el Servicio reconoce que la acción denunciada no tuvo ninguna fundamentación ni le fue comunicada al recurrente por ser ésta transitoria, lo que no resulta atendible, toda vez que el artículo 8 bis del Código Tributario, al establecer los derechos de los contribuyentes, dispone en su numeral 4 letra a) que las actuaciones del Servicio, constituyan o no actuaciones o procedimientos de fiscalización deben indicar con precisión las razones que motivan la actuación que corresponda, lo que además de tornarla en arbitraria resulta ilegal. A su vez el numeral 14 de la misma norma, establece: “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.*
3. *Que, si bien el recurrido justifica el actuar denunciado en que el recurrente sería un contribuyente de difícil fiscalización y con múltiples anotaciones que lo transforma en uno de alto riesgo de incumplimiento tributario, lo cierto es que la normativa tributaria otorga amplias facultades fiscalizadoras al Servicio de Impuestos Internos, tanto de índole administrativa como penal, pudiendo requerir información, citar, tasar, liquidar, entre otras e iniciar acciones penales en contra de un contribuyente que estime que ha cometido delitos tributarios, por lo cual no resulta justificada la acción realizada de bloqueo de clave.*
4. *Que, finalmente, el Servicio indica que dicha acción, en todo caso, no afecta al contribuyente a ejercer su actividad económica, lo cual no se condice con el fundamento de hacerlo, cual es, obligar a que el contribuyente concurra a sus oficinas a justificar o regularizar aquello que para el Servicio estima cuestionable, lo que además, expresamente fue alegado por el recurrente, infringiéndose con ello también lo que dispone el artículo 4 bis de la Ley Orgánica del Servicio, antes transcrito.*
5. *Que, por todo lo anterior; dado que la parte recurrida reconoce que no notificó acto alguno al actor sobre la decisión de bloquear su clave de acceso a la plataforma web, ni fundamentó la misma, incumpliendo sus obligaciones antes descritas e impidiendo o, a lo menos, perturbando al actor realizar acciones directamente relacionadas a su actividad económica a través de la página web institucional del recurrido, ha vulnerado la garantía constitucional del artículo 19 N°s 2, 21 y 24 de la Carta Fundamental, toda vez que no se ha fundado en norma alguna y, no se puede considerar que la medida no afecta la actividad económica del actor; dado que justamente, por aquella razón, el Servicio la adopta, a fin de conminar a la empresa a realizar una actuación que estima*

necesaria para su actividad fiscalizadora, sin que conste que haya hecho uso de las que la ley le otorga, por lo que, en consecuencia, se acogerá el recurso en los términos que se dirá.”²²

Medios de defensa del contribuyente.

Según se explicaba, el artículo 8° bis N° 14 del Código Tributario establece que las actuaciones del Servicio no deben afectar el normal desarrollo de las operaciones o actividades económicas, salvo en los casos previstos por la ley. Por lo parece necesario recalcar que estos casos se encuentran establecidos por la Ley, no por instrucciones del Servicio.

Pero, es necesario preguntarse ¿Qué sucede cuando una actuación del Servicio eventualmente entorpece una operación o actividad económica? Para responder esta interrogante, la doctrina indica que la actuación deberá contar con estos requisitos:

1. *“Un acto administrativo como antecedente.*
2. *Este acto administrativo deberá indicar el procedimiento.*
3. *La autoridad que lo ordena.*
4. *El fundamento fáctico y jurídico.*
5. *La fecha y hora.*
6. *El medio de impugnación.*
7. *El acto administrativo deberá exhibirse al contribuyente al momento de ser realizada la actuación.”²³*

Todavía más, como se dijo, los casos en que las actuaciones del Servicio pueden afectar el normal desarrollo de las operaciones o actividades económicas, se encuentran previstos por la Ley y, estos son, los previstos en el artículo 8 ter del Código Tributario, por lo que, cuando el Servicio de Impuestos Internos, *“difiera, restrinja o revoque una autorización, el contribuyente tendrá derecho a que se le notifiquen previamente las razones que fundamentan tales medidas. De este modo, en caso de incumplir dicha notificación procederá la interposición del recurso de resguardo, restringido a la vulneración del derecho del N° 14.”²⁴*

Mencionado lo anterior, en relación con los medios de acción del contribuyente frente a una actuación del Servicio que afecten el normal desarrollo de las operaciones o actividades económicas, como un bloqueo, la jurisprudencia, ha sostenido *“Que, por otro lado, la modificación introducida por las leyes Nros. 20.420 y 21.210, que modernizaron la institucionalidad tributaria, permitieron incorporar al Código Tributario una serie de garantías en beneficio del contribuyente, con el objeto de establecer una defensa ante el actuar de la administración tributaria. El legislador fue incluso más allá, al establecer en protección de las garantías del contribuyente frente a la actuación del órgano administrativo*

²² C. Apel., Rancagua, Rec. de Protección, rol 2078-2024 (19-12-2024).

²³ FALCÓN R. Gonzalo, *“Curso sobre fiscalización tributaria Parte general”*, Editorial Libromar, primera edición, noviembre 2024, pág. 327.

²⁴ FALCÓN R. Gonzalo, Ob. Cit., primera edición, p. 335.

sectorial un recurso de resguardo de sus derechos ante el competente Director Regional o ante el Director Nacional, en su caso, si la actuación es realizada por el Director Regional, o de reclamar en forma directa en contra de actos u omisiones del Servicio que vulneren cualquiera de los derechos reconocidos en el artículo 8° bis del Código Tributario, ante el Juez Tributario y Aduanero, conforme al procedimiento del párrafo 2° del Título III del Libro Tercero de este Código.”²⁵

En el mismo sentido, en cuanto al procedimiento por vulneración de derechos se ha fallado que, *“el procedimiento de vulneración de derechos tiene como finalidad otorgar protección urgente frente a actos u omisiones del SII que se aparten de la legalidad sin que exista un mecanismo legal específico que los someta a escrutinio judicial. Su finalidad no es la revisión del contenido de actos administrativos como las liquidaciones o giros, sino únicamente controlar su legalidad formal en ausencia de otra vía, en resguardo del debido proceso y de los principios de buena administración tributaria.”²⁶*

Por lo mencionado, el contribuyente podría interponer un reclamo por vulneración de derechos, ya que el inciso 1° del artículo 155 del Código Tributario, que tiene residencia en el Párrafo 2° del Título III del Libro Tercero del Código Tributario dispone: *“Si producto de un acto u omisión del Servicio, un particular considera vulnerados sus derechos contemplados en los numerales 21°, 22° y 24° del artículo 19 de la Constitución Política de la República, podrá recurrir ante el Tribunal Tributario y Aduanero en cuya jurisdicción se haya producido tal acto u omisión, siempre que no se trate de aquellas materias que deban ser conocidas en conformidad a alguno de los procedimientos establecidos en el Título II o en los Párrafos 1° y 3° de este Título o en el Título IV, todos del Libro Tercero de este Código (...).”*

Luego, como lo ha sostenido recientemente nuestro Máximo Tribunal, *el texto transcrito permite concluir que la acción contemplada en el citado artículo 155 tiene un evidente carácter cautelar, que resulta incompatible con otras alegaciones que deben ser conocidas por medio de alguno de los procedimientos establecidos en el Título II o en los Párrafos 1° y 3° del artículo 155 o en el Título IV, todos del Libro Tercero del Código Tributario. Por consiguiente, no debe tratarse de materias que deban ser conocidas en conformidad con alguno de los siguientes procedimientos: i) procedimiento general de reclamaciones; ii) procedimiento especial de reclamo de los avalúos de los bienes raíces; iii) procedimiento de determinación judicial del impuesto de timbres y estampillas; iv) procedimiento general para la aplicación de sanciones; y, v) procedimiento especial para la aplicación de ciertas multas.”²⁷*

En armonía con lo dicho, en doctrina se ha concluido *“Que, seguidamente, en cuanto al marco normativo aplicable, resulta que el Código del ramo en su párrafo II del título III del Libro III regula el procedimiento especial de reclamo por vulneración de derechos del contribuyente, siendo uno de los mecanismos para establecer una tutela judicial efectiva respecto de aquellos derechos fundamentales que dicho articulado consagra expresamente. Dicho procedimiento especial aumenta las posibilidades de impugnación de los actos*

²⁵ C. Apel., Santiago, Rec. de Protección, rol 570-2024 (15-04-2024).

²⁶ C. Apel., Santiago, Rec. de Apelación, rol 535-2024 (13-05-2025). En el mismo sentido C. Apel., Santiago, Rec. de Apelación, rol 451-2024 (22-04-2025).

²⁷ C.Sup., Rec. de Casación Fondo, rol 124.376-2023 (15-10-2024).

administrativos del Servicio de Impuestos Internos, estableciendo que aquellos actos u omisiones ilegales o arbitrarios no comprendidos en el artículo 124 del Código Tributario, que afecten derechos del contribuyente que se relacionen con las garantías constitucionales de los Nros. 21, 22 y 24 del artículo 19 de la Constitución Política de la República.”²⁸

Sin embargo, se presenta el problema de que, luego de interponer un reclamo por vulneración de derechos ante el Tribunal Tributario y Aduanero, una vez dictada la sentencia definitiva, el Servicio muchas veces interpone un recurso de apelación en contra de la sentencia, para luego deducir un recurso de casación, por lo que, es probable que el asunto tarde quizás años en solucionarse, lo que puede incluso llevar a quiebra a un contribuyente, en el evento que no pueda facturar, por lo que, lo recomendable es interponer un recurso de protección ante la Corte de Apelaciones respectiva.

Conclusión.

Como se ha señalado, el legislador expresamente establece los casos en que el Servicio puede diferir, restringir o revocar una autorización, estos son, los previstos en el artículo 8 ter del Código Tributario. Frente a ello, la regulación de tales materias por parte de meras instrucciones del Servicio se opone al principio general de legalidad de los actos de la administración, por lo que, en ningún caso, puede alterar o modificar el contenido de las leyes, afectando con ello el normal desarrollo de las operaciones o actividades económicas del contribuyente, además, de impedir el cumplimiento tributario.

Luego, no dejan de ser relevantes las modificaciones introducidas por la Ley Nro. 21.210, de 24 de febrero de 2020, que “Moderniza la Legislación Tributaria”, la que fortaleció los derechos de los contribuyentes, fortaleciendo, entre otros, las garantías constitucionales, con especial atención a la garantía constitucional establecida en el artículo 19 N° 21° que asegura “*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*”. Tal libertad es una “*garantía constitucional consagrada por la Carta de 1980. Su objeto, dentro de los principios de Orden Público Económico, es dar mayor relevancia a la libertad de las personas para iniciar actividades económicas y crear riqueza, sin que tal libertad pueda coartarse por decisiones estatales que impidan el ejercicio de actividades empresariales lícitas o bien reserven al Estado el ejercicio de ellas en perjuicio de la capacidad creadora del ser humano.*”²⁹

Luego, como la mencionada garantía constitucional se encuentra concretada en sede tributaria como un derecho del contribuyente en el artículo 8° bis N° 14 del Código Tributario, el contribuyente podrá accionar en contra de una actuación del Servicio que afecte el normal desarrollo de sus operaciones o actividades económicas a través de los medios de impugnación para garantizar sus derechos, como lo es, el Recurso de Resguardo por Vulneración de Derechos, luego, en contra de la resolución que emita el Director Regional o

²⁸ MATUS F. Marcelo, “*Curso de derecho tributario chileno*”, Editorial Thomson Reuters, segunda edición, 2022, pág. 181.

²⁹ EVANS E. Eugenio, “*La Constitución Explicada*”, Editorial Thomson Reuters, tercera edición actualizada, 2010, pág. 53.

Nacional se podrá reclamar ante el Tribunal Tributario y Aduanero. Sin perjuicio de lo anterior, siempre estará la alternativa de que el contribuyente reclame directamente en contra de estos actos u omisiones ante el Tribunal Tributario y Aduanero por medio de la Acción de Vulneración de Derechos.

Finalmente, en nuestra opinión, como ya se dijo, medidas de esta naturaleza pueden no solo lesionar, sino que también impedir la actividad económica del contribuyente, sea éste persona natural o jurídica y llevarlo a la insolvencia, por lo que, para evitar una tramitación que puede durar años, la acción más recomendable es el Recurso de Protección

Sin embargo, algunas veces no será fácil la elección de una acción a seguir, ya que para ello siempre es necesario distinguir entre la jurisprudencia del Servicio y los Tribunales Tributarios y Aduaneros, versus los Tribunales Superiores de Justicia (Cortes de Apelaciones y Excelentísima Corte Suprema).

Esperemos que, jurisprudencia como la que se ha citado, continúe acogiendo los recursos de protección sancionando estas ilegales prácticas del Servicio de Impuestos Internos, que pueden causar un daño irreparable a los contribuyentes afectados por ella.

Bibliografía.

1. EVANS E. Eugenio, La Constitución Explicada, Editorial Thomson Reuters, 2010.
2. FALCÓN R. Gonzalo, Curso sobre fiscalización tributaria Parte general, Editorial Libromar, 2024.
3. FERMANDOIS V., Arturo, Derecho constitucional económico. Garantías económicas, doctrina y jurisprudencia, Editorial Ediciones Universidad Católica de Chile, 2001.
4. LARRAÍN V., Florencia, La tutela judicial efectiva del contribuyente, Legal Publishing Chile, 2023.
5. MARTÍNEZ C. Rafael, Derechos del Contribuyente y Medios de Fiscalización, Editorial Thomson Reuters, 2020.
6. MATUS F., Marcelo y PÉREZ R., Abundio, Manual de Código Tributario, Editorial Thomson Reuters, 2023.
7. MATUS F. Marcelo, Curso de derecho tributario chileno, Editorial Thomson Reuters, 2022.
8. OSORIO V. Cristóbal, (2017): “comentario de jurisprudencia La necesidad de meditar el elemento de la competencia de las actuaciones administrativas. Una revisión más allá del cotejo actuación administrativa-norma atributiva de competencia”, Revista de Derecho Público (Universidad De Chile), N.º 86, 2017.
9. SILVA C. Enrique, Derecho Administrativo Chileno y Comparado, Actos, Contratos y Bienes, Ediciones Jurídicas de Santiago, 2023.
10. SOTO K. Eduardo, Derecho Administrativo Temas Fundamentales, Editorial Legal Publishing, 2012.
11. UGALDE P., Rodrigo y LARRAÍN V., Florencia, Motivo, causa y fin de las actuaciones del servicio de impuestos internos, Editorial Tirant Lo Blanch, 2025.
12. Circular N° 12, fecha 17 de febrero de 2021.