

**FACULTAD DE DERECHO**

Recurso de resguardo de los derechos de los contribuyentes y un análisis del artículo 8 bis del Código Tributario.

**POR: CAMILA SEPÚLVEDA IRARRÁZABAL.**

Tesis presentada a la Facultad de Derecho de la Universidad del Desarrollo para optar al grado académico de Magister en Derecho de la Empresa.

**PROFESOR GUÍA:**

**SR.RODRIGO UGALDE.**

## **ÍNDICE**

Índice.....	1
Introducción.....	2
Los derechos del contribuyente.....	3
Análisis de algunos números del art. 8 bis.....	8
Casos prácticos.....	13
El recurso de resguardo .....	16
Conclusión.....	18
Bibliografía.....	19

## INTRODUCCIÓN

Los derechos fundamentales garantizados por la Constitución y las leyes deben también verse reflejados en materia tributaria. Por lo mismo la Ley fortalece el sistema de garantías para los contribuyentes pretendiendo hacerlo más moderno, simple y equitativo, con el objeto de que cuenten con reglas claras y asequibles en su comprensión, y que además otorguen mayor seguridad y certeza jurídica. Para lo cual la ley recoge los principios y derechos que contempla la Ley N° 19.880, sobre bases de los procedimientos administrativos, y la Ley N° 18.834 sobre estatuto administrativo, se sistematizan e introducen modificaciones al catálogo de derechos de los contribuyentes, perfeccionando los existentes. Sobre la materia, el Servicio de Impuestos Internos (en adelante el SII), desde la dictación de la Circular N°41 de 26 de julio de 2006, sostenidamente ha incorporado como elemento central a su quehacer institucional los derechos de los contribuyentes, lo que se ha visto refrendado por sucesivas reformas, tanto a nivel de instrucciones como en el CT. *“Al respecto, la Ley 21.210 modifica el artículo 8 bis del CT, el artículo 8 ter y varias otras normas que contemplan facultades fiscalizadoras y revisoras del SII, como lo son el artículo 33, 59 y siguientes del mismo Código, contemplando correlativamente derechos en relación a procedimientos administrativos iniciados ante el SII y a revisiones y/o fiscalizaciones iniciadas por este organismo. Este conjunto de derechos pone de manifiesto que el control de juridicidad de sus actuaciones lo tiene inicialmente el propio SII.”*<sup>1</sup>

En virtud de lo antes expuesto y en concordancia con la misma introducción que posee la circular del servicio número 12 de fecha 17 de febrero de 2021, sumado con nuestro Código Tributario, distintas circulares, la ley 21.210 y su historia legislativa es de esperar que el presente trabajo resulte del gusto y utilidad para el lector, pues su propósito es exponer de forma simple, una materia que muchas veces se ha tildado de compleja, de modo tal que pueda entenderse el marco teórico y práctico, de las normas que regulan los derechos del contribuyente, su aplicación práctica y los recursos pertinentes.

---

<sup>1</sup> Circular 12 de fecha 17 de febrero de 2021 SII.

## **Derechos de los Contribuyentes**

Consagrados por primera vez en nuestra legislación por la Ley N° 20.420 del año 2010, los derechos de los contribuyentes establecidos en el artículo 8° bis y complementados por el 8° ter y 8° quáter del Código Tributario, han sido objeto de modificaciones en los años 2011 y 2014. La Ley N° 21.210 de 2020 fortaleció estos derechos, tanto en su número como en su detalle.

Dice al respecto el mensaje de la misma que «en efecto, en los últimos años las diversas reformas han tendido a potenciar las facultades del Servicio, lo que se ha traducido en más fiscalizaciones, más información que se debe proveer al Servicio, más declaraciones juradas, etc. Sin embargo, los derechos de los contribuyentes no se han ajustado de la misma manera y en ocasiones ello genera una sensación de desigualdad y de indefensión»<sup>2</sup>

Como bien se señaló en la introducción del presente trabajo y sobre la materia, el Servicio de Impuestos Internos (en adelante el SII), desde la dictación de la Circular N°41 de 26 de julio de 2006, sostenidamente ha incorporado como elemento central a su quehacer institucional los derechos de los contribuyentes, lo que se ha visto refrendado por sucesivas reformas, tanto a nivel de instrucciones como en el CT. *“Al respecto, la Ley modifica el artículo 8 bis del CT, el artículo 8 ter y varias otras normas que contemplan facultades fiscalizadoras y revisoras del SII, como lo son el artículo 33, 59 y siguientes del mismo Código, contemplando correlativamente derechos en relación a procedimientos administrativos iniciados ante el SII y a revisiones y/o fiscalizaciones iniciadas por este organismo. Este conjunto de derechos pone de manifiesto que el control de juridicidad de sus actuaciones lo tiene inicialmente el propio SII”*<sup>3</sup>

### **Reemplazo de las antiguas normas**

Un primer asunto que llama la atención de la Ley N° 21.210 es que reemplazó en forma íntegra los artículos 8° bis, 8° ter y 8° quáter del Código Tributario.

Debido al diagnóstico efectuado por las autoridades en torno a la existencia de un desequilibrio entre las obligaciones y los derechos de los contribuyentes, se declara que se «hace una completa y exhaustiva revisión del artículo 8 bis, del artículo 8 ter y de varias normas que contemplan facultades fiscalizadoras y revisoras del Servicio».<sup>4</sup>

Como propósito general, el ejecutivo declara que «los procesos de fiscalización llevados a cabo por el Servicio de Impuestos Internos deben tener objetivos claros y definidos a priori. El contribuyente debe saber por qué y para qué lo fiscalizan, cuánto tiempo demora una fiscalización y cómo se pone término a un proceso. Debe saber también que la regla general es que una fiscalización no entrase el legítimo ejercicio de sus derechos, que en consecuencia puede emitir sus documentos y efectuar trámites en un marco legal claro.

---

<sup>2</sup> Mensaje Ley N° 21.210, legislatura 366. 23 de agosto de 2018, p 3.

<sup>3</sup> Introducción circular 12 año 2021, P 1.

<sup>4</sup> Mensaje Ley N° 21.210, legislatura 366. 23 de agosto de 2018, p 3.

También es fundamental que perciba que el organismo fiscalizador se enmarca en los procesos de revisión a Derechos de los contribuyentes.

Las normas que establece el legislador, que la acreditación de sus operaciones se puede efectuar conforme a las reglas generales del derecho y que el ente fiscalizador no podrá exigir formalidades o solemnidades que no estén establecidas en la ley»<sup>5</sup>

Artículo 8° bis.- Sin perjuicio de los derechos garantizados por la Constitución Política de la República y las leyes, constituyen derechos de los contribuyentes, los siguientes:

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.

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

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

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.

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

---

<sup>5</sup> Mensaje Ley Nº 21.210, legislatura 366. 23 de agosto de 2018, p 3.

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.

5°. Que el Servicio no vuelva a iniciar un nuevo procedimiento de fiscalización, ni en el mismo ejercicio ni en los periodos siguientes, respecto de partidas o hechos que ya han sido objeto de un procedimiento de fiscalización. Para estos efectos se considerará como un procedimiento de fiscalización aquel iniciado formalmente por el Servicio mediante una citación conforme al artículo 63, excluyendo revisiones iniciadas por otros medios, salvo que la revisión concluya formalmente con una rectificación, giro, liquidación, resolución o certificación que acepte los hechos o partidas objeto de la revisión. No obstante, el Servicio podrá formular un nuevo requerimiento por el mismo período, o los periodos siguientes, sólo si dicho nuevo requerimiento tiene por objeto un procedimiento de fiscalización referido a hechos o impuestos distintos de los que fueron objeto del requerimiento anterior. También el Servicio podrá realizar un nuevo requerimiento si aparecen nuevos antecedentes que puedan dar lugar a un procedimiento de recopilación de antecedentes a que se refiere el número 10 del artículo 161; o a la aplicación de lo establecido en el artículo 4 bis, 4 ter, 4 quáter, 4 quinquies, o a la aplicación del artículo 41 G o 41 H de la Ley sobre Impuesto a la Renta; o que dichos nuevos antecedentes se obtengan en respuesta de solicitudes de información a alguna autoridad extranjera.

6°. 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, ni de los procedimientos del artículo 4 quinquies. 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.

7°. 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.

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.

9°. 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.

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.

11°. 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.

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

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. 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.

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.

15°. 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.

16°. El ser informado de toda clase de anotaciones que le practique el Servicio.

17°. 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.

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

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

El contribuyente podrá presentar un recurso de resguardo al considerar vulnerados sus derechos producto de un acto u omisión del Servicio, ante el competente Director Regional o ante el Director Nacional en su caso, si la actuación es realizada por el Director Regional, dentro de décimo día contado desde su ocurrencia, debiendo recibirse todos los antecedentes que el contribuyente acompañe a la presentación para fundar el acto u omisión

que origina dicho recurso. Recibido el recurso de resguardo, este deberá resolverse fundadamente dentro de quinto día, ordenando se adopten las medidas que corresponda. Toda prueba que sea rendida deberá apreciarse fundadamente.

De lo resuelto por el Director Regional se podrá reclamar ante el Juez Tributario y Aduanero, conforme al procedimiento del Párrafo 2° del Título III del Libro Tercero de este Código.

Sin perjuicio de lo anterior, alternativamente los contribuyentes podrán reclamar en forma directa en contra de actos u omisiones del Servicio que vulnere cualquiera de los derechos establecidos en este artículo ante el Juez Tributario y Aduanero, conforme al procedimiento del párrafo 2° del Título III del Libro Tercero de este Código.

El Servicio deberá tomar las medidas necesarias para que los funcionarios actúen en conocimiento y cabal respeto de los derechos del contribuyente.

En toda dependencia del Servicio deberá exhibirse, en un lugar destacado y claramente visible al público, un cartel en el cual se consignen los derechos de los contribuyentes expresados en la enumeración contenida en el inciso primero. Asimismo, deberán exhibirse en un lugar visible en el sitio web del Servicio.

#### **Análisis de algunos derechos consagrados en el artículo 8 bis:**

*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.*

Para lo cual el servicio deba por sus canales de comunicación promover e informar los derechos y obligaciones tributarias de los contribuyentes y el uso de herramientas tecnológicas, aplicaciones y otros medios que permitan facilitar el cumplimiento tributario.

#### **Artículo 8 bis N° 4 letra a):**

*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.*

Este derecho complementa lo dispuesto en la ley N° 19.880 en sus artículos 11, 16 y 41 ratificando finalmente que todo acto, gestión actuación o procedimiento del servicio, debe ser fundado, es decir debe contar con los argumentos de hecho y de derecho, la



motivación y un razonamiento que justifique su decisión o conclusión, con el objetivo de garantizar el principio de imparcialidad administrativa. Es importante que relacionemos lo antes expuesto con el principio de legalidad consagrado en el artículo 7 de la Constitución Política de la República y el artículo 2 de la ley 18.575 en atención a que el servicio debe actuar dentro de su competencia y en la forma prescrita por la ley.

El funcionario que realice el acto, gestión o actuación debe informar la justificación de la medida en los términos que establece el derecho antes señalado, debe informar a su vez el plazo legal o administrativo debe cumplirse.

Excepcionalmente encontramos los actos del servicio que tienen por objeto encaminar los procedimientos hasta la finalización del acto terminal, estas actuaciones por su naturaleza administrativa y procedimental no requieren la justificación de la que hablamos para ser considerado válidos.<sup>6</sup> En este sentido la ley se refiere exclusivamente al contenido de los actos terminales, que han sido tramitados y substanciados mediante actuaciones de mero trámite.

### **Respecto a la motivación del acto administrativo**

Encontramos la sentencia de fecha uno de octubre de dos mil veinte de la Excelentísima Corte Suprema el cual dentro de sus argumentos en su considerando segundo señala que la doctrina especializada suele utilizar indistintamente los vocablos “*motivación y fundamentación*” del acto administrativo para designar esencialmente lo mismo y *comparten el principio que la motivación es un requisito esencial que permite justificar los efectos del acto administrativo.*<sup>7</sup>

La motivación usualmente es definida como el motivo formalmente expresado o, más sencillo, como la expresión formal de los antecedentes de hecho y de Derecho que sirven de fundamento a la resolución administrativa. A su vez, la motivación de los actos administrativos no busca cubrir una mera formalidad, más o menos rutinaria, sino que constituye un elemento esencial para hacer posible el control judicial sobre los actos administrativos, de tal modo que ellos podrían llegar a anularse si carecieran de motivación o ésta fuera insuficiente. La motivación puede ser sucinta, pero debe ser suficiente para poder ilustrar sobre las razones de hecho y de derecho que justifiquen la resolución. *“En particular, se deben conocer a través de la motivación las razones de la adecuación del acto a la finalidad pública que lo justifica y, en los casos del ejercicio de una potestad discrecional, las circunstancias que aconsejaron la opción por un solución concreta entre todas las legalmente posibles. Sin embargo, la omisión de la motivación no debe provocar por sí sola la anulación del acto, si del examen del expediente se permite comprobar que el acto se hallaba correctamente fundamentado o si la administración aporta la motivación en el seno del propio proceso ya entablado frente al acto inicialmente no motivado”.*<sup>8</sup>

<sup>6</sup> Dictamen N°82485 año 2015 de la Contraloría General de la República.

<sup>7</sup> Esteban Rocha Fajardo, estudio sobre la motivación del acto administrativo, cuadernos del tribunal Constitucional Nro. 65 (2018) p.54.

<sup>8</sup> BOCANEGRA, R. Lecciones sobre el acto administrativo. Op. Cit. 78-79p

La motivación ocupa en la estructura del acto administrativo un lugar similar al que ocupa la fundamentación en las sentencias judiciales. Por esta razón es que caracterizamos a la motivación como un discurso justificativo que ofrece la Administración en respaldo de una actuación administrativa con valor de acto administrativo. En este orden de ideas, la motivación como discurso va dirigida no sólo a los interesados en el procedimiento administrativo, sino también a toda la colectividad soberana, detentadora última de todo poder. Este último plano nos permite destacar la dimensión pública-política que ostenta la motivación del acto administrativo y resaltar su función democrática como uno de elemento que permite legitimar el actuar administrativo frente a la opinión pública. De igual forma, la motivación contribuye a hacer efectiva la transparencia administrativa. En definitiva, la motivación es una viga en toda la estructura de la legitimidad administrativa, cuestión inmensamente relevante en los días que corren, donde la confianza en las instituciones por parte de la sociedad es un imperativo insustituible.

A su vez el profesor Soto Kloss define la fundamentación como la “*exposición formal y explícita de la justificación de la decisión. Es decir, la expresión formal de las atribuciones normativas que le permiten a un sujeto/órgano dictar un acto administrativo, de los antecedentes de hecho y de las razones que dan justificación lógica/racional de la decisión que se adopta, para satisfacer una determinada necesidad pública. En otros términos: la justificación normativa, fáctica y racional que da razón, que fundamenta la decisión, que da cuenta del porque se emite esta decisión, y que sustenta o sistiene su juridicidad, su conformidad a Derecho.*”<sup>9</sup>

En atención a lo antes expuesto y en concordancia con el fallo señalado me parece muy importante remitirme al principio de la confianza legítima que debe estar presente en los actos de la administración, cuya protección ha adquirido reconocimiento en prácticamente todos los sistemas administrativos relevantes, ligada, en algunos sistemas, a la buena fe, en otros, a las legítimas expectativas.<sup>10</sup> Los autores le asignan un carácter vinculante a las actuaciones precedentes de la Administración, fundamentalmente con base al principio de igualdad, así como en los principios de interdicción de la arbitrariedad y seguridad jurídica.

**Artículo 8 bis N° 4 letra b):** *Que las actuaciones del Servicio, constituyan o no actuaciones o procedimientos de fiscalización: b) Se entregue información clara, sobre el alcance y contenido de la actuación.*

El servicio debe entregar información clara sobre el contenido y los alcances de sus actuaciones. La razón de este numeral es que de otra manera no puede el administrado defenderse de la imputación que realiza el servicio si no cuenta con la información necesaria para tal efecto.

**Artículo 8 bis N° 4 letra c)**

---

<sup>9</sup> Derecho administrativo. Temas fundamentales, legal Publishing, 2009, P.352

<sup>10</sup> Massone, Principios de Derecho Tributario, T., Thomson Reuters, 2016 P. 454

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

Es necesario delimitar el tiempo durante el cual el contribuyente podrá ser fiscalizado y lo que esa fiscalización implica, a su vez no puede el Servicio, volver a fiscalizar hechos o partidas que ya hayan sido objeto de un proceso de fiscalización, excepto que se trate de una excepción establecida en la ley, a su vez debe el Servicio respetar los plazos de prescripción y caducidad, si la acción se encuentra prescrita o ha caducado el Servicio no debe fiscalizar, este derecho se encuentra íntegramente relacionado con el artículo 59 y artículo 200 del Código Tributario.

Dicho de otro modo, siempre se entendió que el SII tenía las facultades necesarias para volver a fiscalizar los mismos periodos y por los mismos impuestos ya revisados, todo dentro de los respectivos plazos de prescripción. Este principio se plasma en lo establecido en el artículo 25 del Código Tributario, que al respecto señala: «Toda liquidación de impuestos practicada por el Servicio tendrá el carácter de provisional mientras no se cumplan los plazos de prescripción». Las únicas excepciones se encuentran en las materias que hayan sido objeto de un pronunciamiento jurisdiccional o en una revisión sobre la cual se haya pronunciado el Director Regional, a petición del contribuyente tratándose de término de giro.

*“ La nueva norma establece que una vez que la autoridad tributaria, comienza un proceso de fiscalización, precluye su posibilidad de iniciar un nuevo procedimiento respecto de las mismas partidas o hechos, ya sea en el mismo ejercicio o en ejercicios siguientes. Y se entenderá que hay un procedimiento de esta naturaleza cuando se haya iniciado formalmente con una citación del artículo 63 del Código Tributario. Como la Citación es una actuación generalmente facultativa, resultaría fácil eludir este efecto preclusivo, omitiéndola; sin embargo, la ley establece que si la revisión concluye formalmente con una rectificación, giro, liquidación, resolución o certificación que acepte los hechos o partidas objeto de la revisión, se produce de todas formas el mencionado efecto. No obstante, la norma establece importantes excepciones. La más importante es la genérica, que habilita una nueva revisión si esta se refiere a «hechos o impuestos distintos» de los que fueron objeto del requerimiento anterior”.<sup>11</sup>*

**Artículo 8 bis N° 4 letra d):**

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

---

<sup>11</sup> Reforma Tributaria 2020, principales cambios, P. 43

Información 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: En este sentido podemos mencionar La Ley N° 20.899, la que en el número 1 de su artículo 3°, introdujo mejoras y adecuaciones en la normativa contenida en el inciso primero del artículo 11 del Código Tributario, regulatorio de la notificación por correo electrónico que, en las condiciones que señala la norma, se constituye en la regla general en los procedimientos administrativos previstos en el Código Tributario, materia sobre la cual se impartieron instrucciones por Circular N° 34, de 2015, la cual fue complementada por la circular número 23 de fecha 3 de mayo de 2016.

Se entiende por medio expedito, los canales de comunicación dispuestos en la pagina web, [www.sii.cl](http://www.sii.cl), misii, aplicaciones, sin perjuicio de otros canales que el servicio pudiere implementar.

**Artículo 8 bis N° 4 letra e):**

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

Acreditación de actos y contratos: Esta letra establece como derecho de los contribuyentes que los actos del Servicio se realicen con los antecedentes que correspondan. Por ejemplo; que el Servicio no exija formalidades o solemnidades que no establezca la ley; así, en una compraventa de cosa corporal mueble, no puede exigir el servicio que este acto conste en escritura pública. Este numeral recalca la importancia de la certeza de que los efectos tributarios de los actos y contratos sean los previstos por la ley. En el caso que la ley señale el efecto de un acto no puede el ente fiscalizador entender que tiene otro efecto.

El servicio deberá recibir todo antecedente que permita acreditar un acto, contrato u operación celebrada en el extranjero, ponderando su merito probatorio de acuerdo a nuestra legislación, considerando lo dispuesto en los articulos 16, 17 y 18 del Codigo Civil.

## **Análisis de algunos casos de jurisprudencia que analizan los derechos comentados.**

### **Judicial**

1) Sentencia VD-14-00017-2019 del Tribunal tributario y Aduanero de la región de Valparaíso de fecha 24 de julio de 2019 razona sobre la solicitud de devolución de documentos solicitada por una contribuyente en atención a un proceso de fiscalización que ya había concluido, hace mención al principio conclusivo, importante rescatar del fallo antes individualizado lo siguiente: *“Que, en esta misma línea, la Liquidación es la culminación de un proceso de indagación administrativa, en que se consignan las irregularidades que el Servicio detecta y se cursan los impuestos que correspondan a juicio del mismo Servicio, por lo que dictada y debidamente notificada una Liquidación, se debe entender que el ente fiscalizador culminó la etapa de fiscalización de la contribuyente, sin perjuicio del carácter provisorio de la misma conforme dispone el artículo 25 del Código Tributario. 17. Que lo señalado es una manifestación del principio conclusivo que rige nuestro ordenamiento jurídico, en el sentido que todo procedimiento administrativo está destinado a que la Administración dicte un acto decisorio que se pronuncie sobre la cuestión de fondo y en la cual exprese su voluntad, conforme lo dispone el artículo 8 de la Ley 19.880. 18. Que conforme lo razonado precedentemente, la reclamada una vez dictadas y notificadas las Liquidaciones N°61 a 64, debió acceder a la devolución de las trece Declaraciones Juradas Simples aportadas en originales por la contribuyente, no existiendo motivo ni norma legal alguna, que le permita retener dichos documentos originales y entregar copias a la contribuyente, perturbando y vulnerando, en consecuencia, mediante dicho acto y omisión, el derecho de la reclamante garantizado en el artículo 8 bis N°6 del Código Tributario. 19. Que una interpretación diversa a la señalada, conllevaría al absurdo de entender que el ente fiscalizador podría retener documentación contable y financiera de propiedad del contribuyente, hasta que se encuentren en estado de firme y ejecutoriadas las sentencias dictadas por los Tribunales Superiores de Justicia, lo que evidentemente causaría un enorme perjuicio en el desarrollo de las actividades económicas materias de su giro, impidiendo o limitando, además, el derecho de los reclamantes para aportar si lo estiman procedente o pertinente, dicha documentación ante los Tribunales de Justicia del país, para los efectos de acreditar sus alegaciones y pretensiones, quedando sujetos al arbitrio del ente fiscalizador, en orden a decidir acompañar o aportar dichos antecedentes en sede judicial, lo que evidentemente atenta contra los principios generales del proceso, particularmente, el principio de igualdad de las partes y el principio dispositivo”*

### 2- ROL 11884—2014, Corte Suprema.

La Corte Suprema rechazó un recurso de casación en el fondo interpuesto por el Servicio de Impuestos Internos contra la sentencia dictada por la Corte de Apelaciones de Concepción que confirmó la dictada por el Tribunal Tributario y Aduanero de la Región del Biobío, que acogió el reclamo deducido.

es importante destacar que en su considerando **Séptimo**: *“Que, en cuanto al segundo capítulo del recurso, que denuncia la transgresión de lo prevenido por los artículos 25, 59 y 200 del Código Tributario al haber argumentado los sentenciadores que la determinación impositiva efectuada por la resolución y la liquidación reclamadas vulnera la confianza del contribuyente al haber sido objeto de una revisión en el período anterior*

*sin que surgieran las actuales observaciones, cabe señalar que dicho basamento no es erróneo. Ello ocurre, precisamente, porque no aparece como una justificación oponible al contribuyente el que la revisión del período tributario anterior sólo atendió a un aspecto matemático, por cuanto para el sujeto pasivo del impuesto es igualmente obligatorio acudir a las citaciones, recabar los documentos justificantes de sus declaraciones y poner a disposición del ente fiscalizador los antecedentes que sean necesarios, y por ello si se concluye que sus actuaciones han sido correctas, no resulta plausible que en el ejercicio tributario siguiente, en que ha calculado sus impuestos de igual manera, se detecten errores que debieron fiscalizarse previamente, sin entregar una debida fundamentación de este cambio de criterio en el acto administrativo, ya que de lo contrario deviene en arbitrario.” el cual razona sobre el derecho ya analizado que le prohíbe al servicio no volver a fiscalizar partidas o hechos ya fiscalizados.*

3.- SENTENCIA ROL N° 7465-2018 DE FECHA 1 DE OCTUBRE DE 2020 QUE ACOGE EL RECURSO DE CASACIÓN EN LA FORMA E INVALIDA LA SENTENCIA DICTADA POR LA CORTE DE APELACIONES DE SANTIAGO ROL 73-2017 (TRIBUTARIO), DICTANDO LA CORRESPONDIENTE SENTENCIA DE REEMPLAZO.

En particular, se destaca el razonamiento de la Excelentísima Corte Suprema respecto a la obligación de fundamentar adecuadamente el acto administrativo como una garantía establecida en favor de los contribuyentes. Respecto a la sentencia de la Corte de Apelaciones de Santiago (73- 2017), se critica el razonamiento de los jueces para denegar la admisión de pruebas en segunda instancia.

Lo que más importante para el presente comentario, es el razonamiento de la sentencia de reemplazo, cabe destacar que la ECS utiliza entre otros argumentos, la idea de que resulta discutible que el mero desistimiento importe la configuración de la cosa juzgada, por cuanto no existiría propiamente tal un litigio juzgado, un conflicto resuelto, una declaración de un derecho deducido en juicio. Agrega a esto una cuestión que define la aceptación del recurso, esto es, el hecho de que la cosa juzgada como excepción sólo puede ser declarada a solicitud de parte y no de oficio por el tribunal, lo cual configura la causal de ultra petita por cuanto el Tribunal se pronuncia en base a un asunto no sometido por las partes al juicio. Acogiendo el recurso, el Máximo Tribunal dicta la sentencia de reemplazo, exponiendo como primera cuestión las bases de la defensa del reclamante, las cuales aluden principalmente a la arbitrariedad y falta de fundamentación del acto reclamado.

Argumentando derechamente el fallo, la Excelentísima Corte Suprema, indica que la doctrina especializada utiliza indistintamente los vocablos motivación y fundamentación del acto administrativo para designar básicamente lo mismo, compartiendo el principio de que la motivación es un requisito esencial que permite justificar los efectos del acto administrativo. En este sentido, la doctrina (Soto Kloss) definirían la fundamentación como una exposición formal y explícita de la justificación de la decisión. Esta fundamentación obligaría a la expresión formal de las atribuciones normativas que permiten al órgano administrativo (Servicio de Impuestos Internos) dictar un determinado acto administrativo, así como los antecedentes de hecho y razones que justifican lógicamente y racionalmente la decisión que se adopta. Es precisamente esta fundamentación la que permitiría sostener que el acto emanado de la administración se encuentra ajustado a derecho. La ECS, razona que la fundamentación es una garantía para el administrado, por cuanto se plantea como una

contracara perfecta para las potestades exorbitantes de las que está investida la administración al emitir sus actos (presunción de legalidad, imperio y ejecutividad, entre otros). En este sentido, una adecuada fundamentación constituye un resguardo para los sujetos pasivos del acto, operando como un balance a tales potestades. En la misma línea, la motivación sería una expresión del principio de racionalidad que obliga a la Administración Pública, conforme disponen los artículos 6 y 7 de la Constitución Política de la República, lo cual, conforme a lo indicado por el ex Contralor don Ramiro Mendoza, implicaría que la debida fundamentación o motivación del acto administrativo es un elemento esencial del mismo, que obedece al carácter racional que necesariamente ha de tener este tipo de actos, por cuanto estos por definición importan una decisión unilateral que concretan un juicio de dictamen o de razón, requiriendo estar fundamentados tanto teórica como fácticamente. Elocuentemente, el fallo destaca que la función más importante de la motivación del acto es precisamente evitar que se produzcan arbitrariedades por parte de la administración tributaria, lo cual se habría producido en el caso en análisis, infringiendo no sólo postulados esenciales del Derecho Administrativo, sino también las normas de la Ley de Bases de los Procedimientos Administrativos N° 19.880.<sup>12</sup>

#### **Jurisprudencia administrativa:**

**1-)ORD. N° 1012, DE 14.04.2015, DONDE SOLICITA SOLICITA CONFIRMAR CRITERIOS TRIBUTARIOS RELACIONADOS CON LOS ARTÍCULOS 34 Y 60, INCISO 8°, DEL CÓDIGO TRIBUTARIO.**

Respecto a este cabe destacar el análisis y precisión que se hace respecto de la prescripción y la certeza que eso conlleva:

*“ Como se ha indicado anteriormente, el hecho que un persona preste declaración según lo dispuesto en el artículo 60 inciso 8° del Código Tributario, no inhibe al Servicio de ejercer su acción fiscalizadora contra el declarante, si del contenido de esta declaración se detecta a su respecto el incumplimiento de una obligación tributaria, en la medida que dicha acción fiscalizadora no se haya extinguido por la prescripción.*

*Sin perjuicio de lo anterior, cabe recordar que, según reiterada jurisprudencia judicial y administrativa , en ciertos casos el Servicio puede remontar sus acciones fiscalizadoras más allá de los plazos de prescripción cuando deba determinar el monto correcto de algunos valores, como ocurre por ejemplo con las pérdidas de arrastre o las depreciaciones de los bienes del activo inmovilizado, y que pueden servir de base para determinar impuestos correspondientes a períodos tributarios cuya revisión no se encuentre prescrita.”*

**2) CIRCULAR N°73 DEL 11 DE OCTUBRE DEL 2001:** La cual imparte instrucciones relativas a la aplicación de las normas de prescripción en el ejercicio de las acciones y facultades del Servicio de Impuestos Internos.

**3) CIRCULAR 12 de 2021 de fecha 17 de febrero de 2021:**

---

<sup>12</sup> Revista de Derecho Tributario Universidad de Concepción RdDT Vol. 8 [Agosto-Diciembre 2020]

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

### **EI RECURSO DE RESGUARDO:**

**Objeto del recurso:** nace para ser efectivo frente a una vulneración de los derechos de los enumerados en el artículo 8 bis del Código Tributario, sin embargo nuestro legislador no lo señala de forma expresa, esta amplitud, hace pensar que esta acción de resguardo podría ayudar a remediar la vulneración de prerrogativas contempladas a favor del contribuyente, especialmente en materia de fiscalización, sin embargo considero que solo se encuentra establecido para los derechos consagrados en el artículo 8 bis cuando la acción u omisión que afecta los derechos del contribuyente es cometida por un fiscalizador.

**Legitimación activa:** El sujeto activo para interponer el recurso será el contribuyente que considere que sus derechos se hubieren vulnerado, quien podrá actuar personalmente o representado.

**Oportunidad:** Deberá interponerse en el término legal de diez días hábiles administrativos desde el acto u omisión que vulnera alguno de los derechos del contribuyente.

**De la prueba:** El contribuyente puede hacer uso de cualquier medio establecido en la ley capaz de producir prueba.

**De los plazos y los horarios:** Los plazos de días para dar tramitación a un recurso e resguardo de se computan de lunes a viernes (se excluyen sábados, domingos y festivos) de acuerdo a lo dispuesto en el inciso segundo del artículo 10 del CT.

El horario para presentar un recurso de resguardo corresponde al de atención de público. Sin perjuicio de ello, el contribuyente podrá presentarlo electrónicamente en la página web del servicio o materialmente en el domicilio del ministro de fe habilitado para dicho efecto hasta las 24:00 horas del último día.

**Autoridad ante quien se entabla:** El director Regional, Subdirector de Fiscalización y director de grandes contribuyentes, conocerán de todos los recursos originados en una acción u omisión que constituyan una eventual vulneración de los derechos de los contribuyentes, realizado por cualquier funcionario de su dependencia.

Por su parte el Director conocerá de todos los recursos de resguardos originados en una acción u omisión que constituya una eventual vulneración de los derechos de los contribuyentes, realizada por un director regional, subdirector de fiscalización o director de grandes contribuyentes. De los actos u omisiones cometidas por el Director del Servicio u otras autoridades de su dependencia directa, distinta a las recién señaladas, el contribuyente podrá reclamar ante el Juez Tributario y Aduanero, conforme al procedimiento del Párrafo 2° del título III del libro tercero del CT.



**De la resolución del recurso:** Dentro del plazo de 5 días, la autoridad competente deberá resolver y notificar la resolución que falle el recurso, haciéndose cargo de todas y cada una de las peticiones planteadas por el contribuyente, señalando expresamente las razones de hecho y las de derecho por las cuales los antecedentes que forman parte del proceso permiten formar su convicción para acogerlo o rechazarlo. De acuerdo a lo dispuesto en el artículo 8 bis del CT, el plazo para resolver el recurso de resguardo es un plazo no fatal. La resolución que acoge el recurso, expresará también la forma por la cual el Servicio restablecerá el libre ejercicio de los derechos de los contribuyentes. Por su parte, la resolución que lo deniegue, expresará fundadamente las razones por las cuales se lo desestima. Cuando la resolución no acoja o acoja en parte el recurso, deberá indicarse en la resolución, los recursos administrativos o jurisdiccionales que resulten aplicables. La resolución que falle el recurso del resguardo deberá ser fundada y referirse a toda la documentación acompañada por el contribuyente durante su tramitación, prueba que deberá apreciarse en conciencia, de la forma establecida en el procedimiento administrativo, tal como dispone el artículo 35 de la Ley N° 19.880. Así, los contribuyentes podrán acreditar los hechos por cualquier medio de prueba apto para producir fe, y la resolución que resuelva la solicitud deberá expresar las razones fundadas en virtud de las cuales les asigna valor o se les desestima. Si el recurso de resguardo no se resuelve dentro de quinto día, debe entenderse rechazado, ya que opera el silencio administrativo negativo de acuerdo a lo preceptuado en el artículo 65 de la Ley N°19.880, por cuanto se trata del pronunciamiento sobre una impugnación o revisión de actos administrativos.

**De la impugnación de la resolución:** En contra de la resolución que acoja parcialmente o deniegue el recurso, al contribuyente le asiste la posibilidad de interponer un recurso de reposición ordinario, que deberá deducirse en el plazo de 5 días en los términos de la Ley N° 19.880. La interposición de un recurso ordinario de reposición no suspende el plazo que tiene el contribuyente para reclamar de lo resuelto respecto del recurso de resguardo ante el Juez Tributario y Aduanero, conforme al procedimiento del Párrafo 2° del Título III del Libro Tercero del CT.

**Procedimiento:** El recurso deberá presentarse en la Dirección Regional, Dirección de Grandes Contribuyentes o Dirección Nacional, según corresponda, o bien electrónicamente en la página web del Servicio, hasta las 24:00 horas del último día del plazo. En el acto, se creará un expediente electrónico para tramitar el recurso, al que deberán adjuntarse todos los antecedentes relacionados con el caso. Efectuado lo anterior, se iniciará la tramitación electrónica del recurso mediante su envío al Director Regional, Subdirector de Fiscalización, Director de Grandes Contribuyentes o al Director, según corresponda, para que contados 5 días de recibido el recurso en el Servicio, lo conozca, resuelva y notifique.

Personalmente considero que su efectividad presenta dudas en atención a que desnaturaliza la función del director regional y nacional del Servicio atendido a que otorga a estos facultades jurisdiccionales, bastante extenso fue el camino para lograr terminar con la situación de que el Servicio fuera juez y parte en las causas que se ventilaban ante este, para que legislativamente retrocedamos al entregar en sus manos estas facultades, considero que no se justifica gastar recursos en capacitar y seleccionar personal para que

ejerza jurisdicción en los Tribunales Tributarios y Aduaneros si entregamos esta facultad al director del Servicio el cual es un administrador.

## **CONCLUSIONES**

La Ley N° 21.210 amplió y reforzó los derechos de los contribuyentes. Los amplió por su descripción más detallada y los reforzó estableciendo un catálogo nuevo que no se encontraba considerado en las normas anteriores del Código Tributario.

Esta reformulación implicará desde luego un desafío para la autoridad tributaria, la que deberá, entre otras cosas, fundamentar todas sus actuaciones, entregar información clara, certificar plazos. También existirá un desafío para los tribunales tributarios y las Cortes , para delimitar jurisprudencialmente el alcance y las consecuencias prácticas de cada derecho. En este sentido, se tendrán que estudiar con mayor profundidad conceptos como el de «buena fe», que había tenido un desarrollo más bien limitado a la aplicación del artículo 26 del Código Tributario.

Los contribuyentes por lo mismo, deberán también informarse adecuadamente de sus derechos y entender sus verdaderos alcances.

Dicho lo anterior, en un primer análisis, se puede estimar como positivo el reforzamiento de los derechos de las personas; sin embargo, falta aún el correspondiente desarrollo de la jurisprudencia administrativa y judicial para determinar el alcance de estas modificaciones.

Respecto al recurso de resguardo lo considero un retroceso legislativo atendido a que otorga prerrogativas jurisdiccionales nuevamente al Servicio de Impuestos Internos.

Considero personalmente que por un lado avanzamos respecto de la declaración o decálogo de derechos que el legislador proclama otorgar y proteger respecto del contribuyente ante las actuaciones del Servicio y por otro lado deja en sus manos el recurso que pretende velar por el cumplimiento de estos derechos.

## Bibliografía

1. Libros y tesis Ferreiro Lapatza, José Juan (1998): «¿Estatuto del contribuyente o estatuto de la administración tributaria?», en El Mismo, Ensayos sobre Metodología y Técnica en el Derecho Financiero y Tributario (Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales S.A., Madrid), pp. 195-209.
2. Derechos Del Contribuyente Y Medios De Fiscalización, Rafael Martínez Cohen.
3. Curso de Derecho Tributario y Código Tributario, Christian Aste.
4. Derecho de los contribuyentes, Eduardo Alamos.
5. Circular 12 del año 2021 SII.
6. Historia de la ley 21.210.
7. Reforma tributaria 2020: principales cambios, María Pilar Navarro Schiappacasse y Álvaro Magasich Airolapara.
8. Circular n°73 del 11 de octubre del 2001.
9. Mensaje Ley N° 21.210, legislatura 366. 23 de agosto de 2018.
10. Dictamen N°82485 año 2015 de la Contraloría General de la República.
11. Esteban Rocha Fajardo, estudio sobre la motivación del acto administrativo, cuadernos del tribunal Constitucional.