

DIVISIÓN DE TRIBUTACIÓN INTERNA Y ADUANERA

**INFORME PRELIMINAR SOBRE PROBLEMAS QUE VULNEREN O PONGAN EN RIESGO LA APLICACIÓN
DE LA LEY Y LOS DERECHOS DE LOS CONTRIBUYENTES:**

**“Cambio de criterio en la admisibilidad de los procedimientos de revisión de la actuación
fiscalizadora”**

RESUMEN EJECUTIVO PROBLEMAS DETECTADOS

La Defensoría del Contribuyente en el ejercicio de sus funciones ha evidenciado problemas en el cambio de criterio en las resoluciones emitidas por la autoridad fiscal en materia de admisibilidad de la revisión de la actuación fiscalizadora, en adelante también “RAF”. Así, los problemas identificados por la Defensoría en la materia son en particular los siguientes:

- a) **La imposición de cargas procesales no estipuladas en la ley para la corrección de vicios o errores manifiestos. Dentro de ellos, que el error o vicio sea atribuible al SII y que el procedimiento no constituya una *nueva auditoría***

El problema consiste en la imposición de nuevas cargas procesales no contempladas en la ley en el procedimiento RAF para corregir vicios o errores manifiestos en resoluciones, liquidaciones o giros de impuestos. En particular, se desarrolla que el Servicio de Impuestos Internos (SII) ha incorporado dos exigencias adicionales a aquellas establecidas en la ley: que el error denunciado sea atribuible exclusivamente al SII y que la impugnación no implique una revisión sustantiva de nuevos antecedentes. Estos requisitos, al no estar previstos en el artículo 6°, letra B, N°5 del Código Tributario ni en circulares administrativas previas, restringen indebidamente el acceso de los contribuyentes a la RAF y limitan su derecho a corregir errores evidentes, afectando con ello el principio de legalidad como también el control de legalidad de los actos administrativos como límite a la potestad reglamentaria que rige la actuación de la Administración Pública.

Este cambio de criterio podría vulnerar los principios de legalidad, seguridad jurídica y confianza legítima. Asimismo, podrían verse vulnerados los derechos de los contribuyentes a aportar antecedentes en los procedimientos administrativos y que éstos sean debidamente valorados - reconocidos en el artículo 8 bis N°4 y 8 del Código Tributario así como en artículo 17 letra c) de la Ley N° 19.880-, a que las actuaciones del SII se lleven a cabo sin dilaciones, requerimientos o esperas innecesarias, y en la forma menos costosa para el contribuyente, en cuanto el efecto de dicha limitación perjudica que se facilite el cumplimiento tributario -artículo 8 bis N°1, 2 y 10 del Código Tributario-.

- b) **Transparencia en la implementación del nuevo criterio**

El problema aborda la necesidad de someter a consulta pública las instrucciones que tengan por objeto interpretar y/o modificar criterios interpretativos previos como aquel objeto de estudio en el presente informe preliminar, esto es, la modificación de los requisitos de admisibilidad del procedimiento RAF.

El análisis del presente problema se vincula con las posibles vulneraciones al artículo 8 del Decreto N°100 que fija el texto refundido, coordinado y sistematizado de la Constitución Política de la República de Chile y de los artículos 6 letra A N°1 y 8 bis N°13, ambos del Código Tributario.

c) La limitación en la rectificación y aplicación del artículo 36 bis del Código Tributario

El problema aborda la restricción a la posibilidad de presentar declaraciones rectificadorias en el procedimiento RAF, a pesar de que el artículo 36 bis del Código Tributario expresamente lo permite. Las resoluciones recientes han indicado que el procedimiento RAF no está destinado a corregir errores imputables al contribuyente, sino únicamente aquellos atribuibles al propio SII. Esta interpretación contradice la normativa vigente que faculta a los contribuyentes a presentar rectificaciones dentro de este procedimiento.

En este análisis se aborda no solo la posible vulneración a los principios de legalidad y de confianza legítima y al derecho de los contribuyentes a colaborar con la administración tributaria para asegurar el cumplimiento correcto de sus obligaciones fiscales, sino que además se aborda el mandato del SII a presumir la buena fe del contribuyente y sus facultades de colaborar activamente en el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

d) Persistencia de actos de la administración con vicios o errores manifiestos, inhibiendo la aplicación estricta de los impuestos cuyo control está encomendado al SII

En el análisis de este problema se detalla la naturaleza del procedimiento RAF, el cual tiene como finalidad corregir actos administrativos que contengan vicios o errores manifiestos, asegurando el respeto del principio de legalidad, además del respeto de los principios de justicia, equidad, colaboración, responsabilidad institucional y autotutela administrativa, permitiendo incluso que la administración corrija de oficio errores sin necesidad de que sean alegados por los contribuyentes. La normativa busca garantizar un sistema tributario justo y equitativo, evitando que los contribuyentes enfrenten cargas fiscales indebidas debido a errores administrativos¹.

Así, en el apartado correspondiente se aborda la posible vulneración de los principios de legalidad, seguridad jurídica, justicia y equidad tributaria.

e) Enriquecimiento sin causa por parte del Fisco

El análisis aborda cómo el criterio aplicado por el SII en las RAF podría generar un enriquecimiento sin causa por parte del Fisco, del todo indeseado por el legislador, en cuanto en las revisiones de la actuación fiscalizadora se ha denegado la revisión de fondo, obligando a pagar montos que en estricto derecho no corresponden o al mantener resoluciones que deniegan la posibilidad de obtener devoluciones a las cuales tienen derecho, como es el caso de las resoluciones denegatorias de devolución de impuestos a la renta o liquidaciones que duplican la base imponible de los contribuyentes por errores de código o de línea en el F22.

En este sentido se abordan posibles vulneraciones al principio de legalidad, al mandato del SII a aplicar la ley tributaria y al artículo 8 bis N°3 del Código Tributario que reconoce el derecho de los contribuyentes a *“obtener en forma completa y oportuna las devoluciones a que tenga derecho conforme a las leyes tributarias, debidamente actualizadas”*. En conclusión, la Defensoría del Contribuyente ha identificado ciertos aspectos en el procedimiento RAF que podrían limitar derechos legalmente reconocidos a los contribuyentes. En especial, se advierte un cambio de criterio por parte del SII que incorpora nuevas exigencias no previstas en la normativa vigente. Junto con ello, se detectan oportunidades de mejora en materia de transparencia, corrección de errores y restituciones de pagos en exceso.

A continuación, se desarrolla un análisis detallado de estos problemas y eventuales implicancias para el correcto funcionamiento del sistema tributario.

¹ Independiente de la fuente de su origen.

1. ANTECEDENTES

El artículo 6° letra B) N°5 del Código Tributario faculta a los Directores Regionales del Servicio de Impuestos Internos de resolver administrativamente todos los asuntos de carácter tributario que se promuevan en la jurisdicción de su territorio, incluso corregir de oficio, en cualquier tiempo, los vicios o errores manifiestos en que se haya incurrido en las resoluciones, liquidaciones o giros de impuestos.

En dicho contexto, en materia tributaria se ha construido un recurso de revisión administrativo extraordinario. El procedimiento de Revisión de la Actuación Fiscalizadora² es una impugnación a solicitud del contribuyente para corregir en cualquier tiempo los vicios o errores manifiestos que adolezca una resolución, liquidación o giro de impuestos.

Cabe destacar que, no obstante la naturaleza extraordinaria de la RAF, ésta ha sido una impugnación utilizada de forma masiva a nivel nacional³. Entre inicios del año 2020 al primer semestre de 2024 se resolvieron más de 10.700 solicitudes de Revisión de la Actuación Fiscalizadora, de las cuales fueron resueltas de manera favorable, al menos en parte, un 55% y solo un 15% fue declarado inadmisible⁴.

Las impugnaciones extraordinarias proceden tras el agotamiento de las instancias de recursos ordinarios. Así, por naturaleza son restrictivas en su procedencia y generalmente están vinculadas a un hecho manifiesto o esencial que apareció con posterioridad o no pudo ser acompañado oportunamente y, por ende, no fue considerado en el acto impugnado, pero que pone en descubierto un vicio o error que merece reparo para adecuar el acto administrativo a la legalidad.

Esta naturaleza administrativa del recurso es recogida en la propia Circular N°51 de 2005 del Servicio que Impuestos Internos, donde dicha institución aclaró que esta acción tiene su origen en el respeto del principio de legalidad que *“repugna la persistencia de actos de la administración que, por error de hecho o de derecho incurridos en el acto mismo o en los procedimientos seguidos en su gestación, van más allá de la norma legal que persiguen aplicar al caso particular o que vulneran el principio que asegura a los ciudadanos el sometimiento a procedimientos racionales y justos, al ponerlos en situaciones de desigualdad, inequidad o indefensión”*⁵.

Manteniendo dicho criterio de concepción el SII ha admitido la procedencia de la RAF para corregir vicios o errores en los actos administrativos, independiente el origen del vicio o error, sin distinguir entre aquellos ocasionados por los contribuyentes o por la propia autoridad fiscal, siempre y cuando se aportaran antecedentes que dieran cuenta de forma ostensible o evidente de un vicio o error en el mismo.

Sin embargo, la Defensoría del Contribuyente ha tomado conocimiento de un cambio de criterio en la admisibilidad del procedimiento RAF, en contravención a lo establecido en el artículo 36 bis del Código Tributario. Lo anterior, debido a que el SII ha interpretado que los errores cuestionados tienen su origen en *“errores u omisiones cometidos por el contribuyente”*, buscando a través del procedimiento RAF realizar una nueva auditoría de la situación particular, requisitos que imposibilitan, a juicio de dicha institución, la procedencia de la acción.

² La norma fundante del recurso se encuentra interpretada y complementada en las circulares del SII: Circular N°51 de 2005; Circular N°26 de 2008; Circular N°13 de 2010, que deroga en lo pertinente la Circular N°26 de 2008; Circular N°34, de 2018, modificada por la Circular N°12 del 17 de febrero de 2021 y en la Circular N°50 de 29 de noviembre de 2023.

³ QUEZADA Pérez, Pablo. 2018. Mecanismos administrativos de solución de controversias en el derecho tributario chileno. Revista de Estudios Tributarios N°19. p 127-159. Atribuye la masividad de esta acción a falta de una adecuada asesoría durante la etapa de fiscalización o al momento de recibir una liquidación, giro o resolución; negligencia o descuido al no responder oportunamente los requerimientos del SII; y falta de conocimiento de las notificaciones practicadas por el SII.

⁴ Datos obtenidos por la Defensoría del Contribuyente mediante solicitud de información tributaria contenida en Oficio N°89 del 25 de junio de 2024.

⁵ Circular N°51 de 2005 del Servicio de Impuestos Internos. Disponible en línea en [Circular N°51 del 23 de Septiembre del 2005](https://www.sii.cl/legislacion/circular-n-51-del-23-de-septiembre-del-2005)

Dicho cambio de criterio se adoptó sin previa instrucción de los motivos que fundan dicha decisión, de manera tal que actualmente se declaran inadmisibles las solicitudes de RAF cuando el SII considera que el error o vicio alegado por el contribuyente es propio o cuando se intentan presentar nuevos antecedentes que den cuenta de la efectiva tributación, como ocurre cuando se propone la rectificación de una declaración de impuestos.

Estos nuevos requisitos no eran exigidos anteriormente. En efecto, el SII admitía a tramitación aquellas solicitudes de revisión de la actuación fiscalizadora, sin distinguir si los vicios o errores manifiestos invocados se originaban a su vez en errores u omisiones del contribuyente o del propio SII o si ésta pudiera constituir una nueva *auditoría*, lo cual se encontraba en armonía con lo dispuesto en la ley e instrucciones administrativas, que tampoco hacen esa distinción⁶. Así, en caso de constatarse vicios o errores manifiestos en la liquidación, giro o resolución, el SII procedía a dar tramitación a la solicitud RAF y evaluar en su mérito los antecedentes presentados.

En este contexto, la Defensoría del Contribuyente considera que el criterio referido del Servicio de Impuestos Internos puede constituir un problema general del ordenamiento tributario que pone en riesgo la estricta aplicación de la ley en materia tributaria y podría vulnerar los derechos de los contribuyentes.

Debido a lo anterior, la Defensoría del Contribuyente con fecha 06 de febrero de 2025 emitió la Resolución Ex. N°17 que dio inicio al procedimiento para detectar problemas que vulneren o pongan en riesgo la aplicación de la ley o los derechos de los contribuyentes en el cambio de criterio en la admisibilidad de los procedimientos de RAF, con el objeto de evaluar alternativas de solución al mismo o, en su defecto, emitir un informe público dando cuenta del problema y proponiendo las medidas para dar solución al problema el que podrá ser presentado como antecedente en los procedimientos administrativos y judiciales que correspondan.

2. REUNIONES DE QUE TRATA EL ARTÍCULO 62 DE LA LEY ORGÁNICA DE LA DEFENSORÍA

Sobre el particular, cabe mencionar que, en el marco del desarrollo del procedimiento de que se trata, y de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 62 de nuestra Ley Orgánica, esta Defensoría llevó a cabo cinco reuniones con diez académicos e instituciones en materias relacionadas con las impugnaciones administrativas, quienes estuvieron contestes en confirmar los problemas detectados.

Así, mediante Resolución Exenta N°26 de 17 de febrero de 2025 se convocó a académicos y expertos a reuniones para los siguientes objetos: 1. Identificar, confirmar y/o discutir el diagnóstico de los problemas derivados en la admisibilidad de los procedimientos de RAF; 2. Aportar antecedentes, problemáticas e insumos; y 3. Proponer posibles alternativas de solución a los problemas descritos.

Los académicos y expertos que participaron en las reuniones que se llevaron a cabo entre el 10 y 19 de marzo de 2025 fueron los siguientes:

Nombre	Organización
María Celeste Angulo Sandoval	Instituto Chileno de Derecho Tributario
Ximena Niño Roa	Instituto Chileno de Derecho Tributario

⁶ En similar sentido Eduardo Irribarra destaca que “la RAF encuentra su fundamento en el artículo 6º, letra B, N° 5 del Código Tributario, el que establece claramente que el director regional del SII tiene el deber de resolver “todos los asuntos de carácter tributario que se promuevan”. Sin embargo, este mandato no está limitado a corregir vicios o errores manifiestos en giros, resoluciones o liquidaciones de impuestos, menos aún vicios o errores imputables exclusivamente al SII, como se ha planteado recientemente por este órgano. También abarca situaciones en las que los contribuyentes aportan nuevos antecedentes o solicitan revisiones sustantivas que puedan derivar en la modificación o eliminación de dichos actos terminales, aunque esto implique reexaminar aspectos sustantivos similares a los de una auditoría. Al imponer restricciones de admisibilidad injustificadas sin ahondar en el fondo de los planteamientos, el SII no solo contraviene el principio de legalidad, sino que también vulnera derechos fundamentales de los contribuyentes.” El Mercurio. 2024. Revisión de la actuación fiscalizadora: una garantía que no debe ser desvirtuada. Columna de opinión de Eduardo Irribarra disponible en línea en <https://www.elmercurio.com/Legal/Noticias/Opinion/2025/01/22/914675/revision-actuacion-fiscalizadora.aspx>

Hernán Verdugo Scarabello	Instituto de Estudios Tributarios
Constanza Gajardo Sandino	Instituto de Estudios Tributarios
Martín Vivallo Speer	Fundación ProBono
Sergio Endress Gómez	Clínica Jurídica en Derecho Tributario de la Universidad de Chile
María Jesús Ibáñez	Women in Taxes Chile
Abel Hidalgo Vega	Académico Universitario
Eduardo Irribarra Sobarzo	Académico Universitario
Rodrigo Benítez Córdova	Académico Universitario

Cabe mencionar que también fueron convocados la fundación red de emprendedoras – mujeres emprendedoras y el docente universitario Pablo Quezada Pérez. No obstante, se abstuvieron de participar o no respondieron a la citación realizada por esta Defensoría.

Así, se desarrollaron entrevistas semiestructuradas con los académicos y expertos antes indicados, en las que esta Defensoría presentó el trabajo de su Área de Informes Técnicos y Seguimiento Normativo y en particular los problemas detectados sobre la materia que nos convoca, con la finalidad de recibir sus opiniones y antecedentes respecto al diagnóstico de los problemas que derivan del cambio de criterio en la admisibilidad de los procedimientos de RAF. Tales opiniones y antecedentes han sido debidamente incorporados en el presente informe, acompañándose además las actas de las reuniones, en el Anexo N° 1. Por último, se recibió la opinión de los expertos respecto a posibles alternativas de solución a los problemas descritos en este informe, las cuales serán consideradas en las siguientes etapas de este procedimiento.

Con todo, es menester destacar que todas las personas asistentes valoraron la instancia de participación y estuvieron dispuestas a confirmar cada uno de los problemas detectados destacando la existencia de una conducta sistemática de rechazo en los procesos de Revisión de la Actuación de Fiscalizadora. Además, profundizan en que, en su percepción, éstas son negadas mediante formatos estandarizados sin un análisis profundo de los antecedentes, limitando así la posibilidad del contribuyente de obtener una resolución favorable, incorporando incluso estadísticas en tal sentido.

A su vez, también se reconoció por las y los profesionales que la RAF puede haber sido objeto de abuso por parte de algunos contribuyentes, con lo cual se reconoció que la autoridad tributaria tiene incentivos legítimos para evitar el mal uso de este recurso. No obstante, se planteó ese tipo de situaciones deben ser solucionadas mediante un respeto al derecho de defensa y la prohibición del enriquecimiento sin causa, pero no limitando más allá de la Ley un recurso de impugnación.

Las y los profesionales valoraron la RAF como un mecanismo históricamente amplio, que repudia la existencia de actos emitidos por la administración con errores de hecho o de derecho evidentes y que ha evolucionado positivamente a no restringir en ningún marco temporal la posibilidad de los contribuyentes de iniciar este tipo de impugnaciones, las cuales debían ser estudiadas y resueltas en su mérito. Estiman en términos generales que este recurso debe seguir siendo implementado en los términos que expuso el legislador y que correctamente venía aplicando el Servicio de Impuestos Internos.

3. PROBLEMAS QUE PODRÍAN PONER EN RIESGO LA APLICACIÓN DE LA LEY Y LOS DERECHOS DE LOS CONTRIBUYENTES

La Defensoría del Contribuyente en el ejercicio de sus funciones ha evidenciado problemas en el cambio de criterio en las resoluciones emitidas por la autoridad fiscal en materia de admisibilidad de la RAF y que son en particular:

- La imposición de cargas procesales no estipuladas en la ley para la corrección de vicios o errores manifiestos. Dentro de ellos, que el error o vicio sea atribuible al SII y que el procedimiento no constituya una *nueva auditoría*.

- b) Falta de transparencia en la implementación del nuevo criterio.
- c) La limitación en la rectificación y aplicación del artículo 36 bis del Código Tributario.
- d) Persistencia de actos de la administración con vicios o errores manifiestos, inhibiendo la aplicación estricta de los impuestos cuyo control está encomendado al SII.
- e) Enriquecimiento sin causa por parte del Fisco.

A continuación, se explican los problemas identificados indicándose en cada caso las garantías de los contribuyentes que podrían verse vulneradas.

- a) **Imposición de cargas procesales no estipuladas en la ley para la corrección de vicios o errores manifiestos**

Como se mencionó, el número 5 de la letra B del artículo 6º del Código Tributario, entrega a los directores regionales, la potestad de resolver administrativamente todos los asuntos de naturaleza tributaria que se planteen, lo que incluye la corrección de los actos de las unidades de su dependencia, incluso oficiosa y en cualquier tiempo, de los vicios o errores manifiestos en que se haya incurrido en las liquidaciones o giros de impuestos.

"5º. Resolver administrativamente todos los asuntos de carácter tributario que se promuevan, incluso corregir de oficio, en cualquier tiempo, los vicios o errores manifiestos en que se haya incurrido en las resoluciones, liquidaciones o giros de impuestos.

Sin embargo, el Director Regional no podrá resolver peticiones administrativas que contengan la misma causa de pedir y se funden en los mismos antecedentes presentados previamente por el contribuyente en sede jurisdiccional o administrativa. El procedimiento, que se llevará en un expediente electrónico, deberá promover la solución de vicios o errores manifiestos y evitar dilaciones innecesarias, independientemente de si los vicios o errores fueron oportunamente alegados o no por el contribuyente.

Deberán recibirse todos los antecedentes que se acompañen durante la tramitación del procedimiento y darse audiencia al contribuyente para que diga lo propio a sus derechos.

El Servicio deberá resolver fundadamente dentro del plazo de sesenta días contados desde la presentación de la petición administrativa. De estimarlo necesario, el Servicio deberá requerir, por la vía más expedita, antecedentes adicionales que permitan resolver la petición administrativa.

La prueba rendida deberá apreciarse fundadamente y lo resuelto no será susceptible de recurso o reclamación." (énfasis añadido)

En base a dicha norma se construyó una impugnación extraordinaria, procedente en cualquier tiempo, tras el vencimiento de otras acciones administrativas y judiciales, destinada a subsanar errores formales o vicios manifiestos presentes en los actos terminales emitidos por el SII, otorgando al administrado la posibilidad de "presentar nuevos antecedentes que logren explicar y desvirtuar las diferencias detectadas por el SII en los procedimientos de fiscalización"⁷.

Este procedimiento administrativo se regula además por los principios consagrados en la Ley N°19.880, que establece las bases de los procedimientos administrativos que rigen los actos de los órganos de la administración del Estado. A saber, el principio de escrituración, gratuitad, celeridad, conclusivo, economía procedural, contradicitoriedad, imparcialidad, abstención, no formalización, inexcusabilidad, impugnabilidad, transparencia y publicidad.

⁷ MERIÑO, Oscar y SÁNCHEZ, Raúl. 2021. Manual de litigación tributaria administrativa y judicial. Actualizado con la Ley N°21.210 que moderniza la legislación tributaria.

Legalmente se establecen cuatro requisitos de admisibilidad para la presentación de la RAF. A saber que:

- i. Se impugne una resolución, liquidación o giro de impuestos;
- ii. Hayan vencido los plazos para la presentación de otras impugnaciones⁸;
- iii. El acto contenga un vicio o error manifiesto; y
- iv. La impugnación contenga otra causa de pedir y nuevos antecedentes a aquellos manifestados anteriormente.

A continuación, se profundiza en cada uno de estos requisitos.

i. Que se impugne una resolución, liquidación o giro de impuestos

Los actos administrativos dictados por la administración producen efectos obligatorios desde su emisión y se presumen válidos, debiendo cumplirse en tanto no medie invalidación, revocación u otra causal de ineficacia del acto, sea esta de naturaleza judicial o administrativa.

Como ha sido mencionado la RAF es un procedimiento administrativo extraordinario que busca impugnar actos terminales como resoluciones, liquidaciones o giros de impuestos en materia tributaria.

ii. Procedencia del recurso tras el vencimiento de otras acciones administrativas o judiciales

Como ha sido mencionado la RAF procede tras agotarse los recursos ordinarios y no está sujeta a plazo, siempre que se presenten antecedentes nuevos que evidencien un error o vicio manifiesto, ostensible o esencial, surgido con posterioridad o que no pudo ser oportunamente acompañado.

Ello también es reconocido en la Circular N°34 de 2018 en su numeral 6 y en la Circular N°12 de 2021 en su numeral 2.2.2, ambas del SII que señalan que, mientras esté vigente el plazo para interponer reposición o reclamo judicial, el contribuyente no puede presentar una RAF.

Así, la RAF, en cuanto procedimiento de impugnación administrativa extraordinaria de un acto terminal en materia tributaria, procede únicamente tras el vencimiento o caducidad de plazo para la interposición de la RAV y del reclamo tributario ante los Tribunales Tributarios y Aduaneros (TTA) que fueren procedentes.

iii. Que el acto terminal contenga un vicio o error manifiesto

Sumado a los requisitos antes indicados, es necesario también que el acto reclamado adolezca de un vicio o error manifiesto. Un vicio o error manifiesto es aquel evidente, claro, detectable de la sola lectura del documento en que conste el acto administrativo impugnado o de su cotejo de los antecedentes que le sirvan o le deban servir de necesario fundamento⁹. Es decir, un vicio o error manifiesto es aquel que se desprende del acto en sí o que queda descubierto con el análisis de los documentos acompañados en el procedimiento.

A modo de ejemplo, la Circular N°51 de 2005, menciona una lista no taxativa de vicios o errores manifiestos¹⁰.

⁸ La ley expresamente aclara que esta impugnación procede independientemente de si los vicios o errores fueron oportunamente alegados o no por el contribuyente con anterioridad. Lo relevante es que dichas instancias ya hayan sido resueltas o caducada la facultad para su interposición.

⁹ Circular N°51 de 2005 del Servicio de Impuestos Internos. Disponible en línea en [Circular N°51 del 23 de Septiembre del 2005](http://www.sii.cl/circular-n-51-del-23-de-septiembre-del-2005)

¹⁰ A saber, la circular referida considera como vicios o errores manifiestos: 1) Errores de identificación del contribuyente; 2) Citas o referencias a disposiciones legales que sirven de fundamento necesario para la pretensión fiscal, erróneas; 3) Suscripción del acto administrativo por autoridad o funcionario incompetente; 4) Cálculo aritmético erróneo; 5) Actos incompletos. Por ejemplo, una liquidación a que falten hojas; 6) Aplicación de la Unidad Tributaria Mensual o Anual que no

Esta enumeración, como se indicó, no es taxativa y solo ejemplifica errores o vicios que bien pueden producirse como consecuencia de una omisión o error presente en el acto por la información disponible al momento de su emisión. Por ejemplo, un cálculo aritmético erróneo en una liquidación, que derive de errores u omisiones en la declaración de impuestos del contribuyente o de declaraciones juradas informativas.

De lo anterior, es posible concluir que el vicio o error manifiesto exigido por la ley es justamente un vicio o error presente en el acto proveniente de la disposición del mismo como lo es un error en la identificación del contribuyente o la aplicación de impuestos o recargos improcedentes; o de la aparición de nuevos antecedentes, por ejemplo vicios en la notificación, cálculos aritméticos erróneos, o cuando el acto se base en fundamentos de hecho erróneos o inexactos, cuyo correcto sentido, interpretación y efectos, se demuestra con el sólo mérito de la documentación correspondiente.

Además, del citado artículo 6 del Código Tributario, se desprende que el objeto de la RAF no es otro más que corregir vicios o errores manifiestos en las resoluciones, liquidaciones y giros que sean notificados al contribuyente. Sin embargo, cabe observar que ni la ley ni las circulares del SII, distinguen el origen de los vicios o errores manifiestos que pueden invocarse mediante una solicitud RAF.

Esto es, en ningún caso, es posible atribuir a este requisito la necesidad de que el error o vicio manifiesto provenga de una conducta de la administración como lo hace el cambio de criterio, sino por el contrario, este requisito se erige a propósito del repudio de la ley a la mantención de actos con vicios o errores manifiestos, sin efectuar distinción alguna sobre el origen de éstos.

iv. Distinta causa de pedir y aporte de nuevos antecedentes

El artículo 6 letra B N°5 del Código Tributario indica que *“el Director Regional no podrá resolver peticiones administrativas que contengan la misma causa de pedir y se funden en los mismos antecedentes presentados previamente por el contribuyente en sede jurisdiccional o administrativa”*.

En el mismo sentido, la Circular N°12 de 2021 en su numeral 2.3.5. regula el análisis de admisibilidad que debe realizar el resolutor al que se le asigne el caso, quien debe analizar los requisitos formales del procedimiento *“que no existan solicitudes anteriores que contengan la misma causa de pedir y se funden en los mismos antecedentes presentados previamente por el contribuyente en sede jurisdiccional o administrativa, salvo el caso del avenimiento extrajudicial previo, del artículo 132 ter del CT”*.

corresponde o por un valor equivocado; 7) Aplicación de impuestos o reajustes que no corresponden; 8) Aplicación de intereses o multas que no corresponden; 9) Uso de fundamentos de hecho erróneos y cuya imputación equivocada se demuestra fácilmente con solo exhibir la documentación correspondiente; 10) Errores en copias o transcripciones de documentos que fundamenten el acto administrativo; 11) Cobros con efecto retroactivo en infracción a lo dispuesto por el artículo 26 del Código Tributario; 12) Vicios o errores en la notificación del acto administrativo. En ningún caso debe hacerse uso de esta potestad cuando se haya producido el fenómeno de la notificación tácita, cuestión que deberá fundarse adecuadamente; 13) Liquidación sin que se haya intimado legalmente la citación al contribuyente, en los casos que éste trámite sea obligatorio; 14) Giro sin que la liquidación que le sirve de antecedente haya sido notificada válidamente al contribuyente; 15) Omisión o error en la mención de los códigos de imputación; 16) Emisión de liquidaciones en que se omiten los fundamentos necesarios para su acertada inteligencia; v. gr. liquidación por diferencias impositivas derivadas de un proceso de "justificación de inversiones", en que no se deja constancia de los elementos naturaleza, cuantía y fecha del desembolso que se imputa al contribuyente; 17) Emisión de giros en que se omiten los fundamentos necesarios para su acertada inteligencia. Por ejemplo, giro en que no se identifica la liquidación a la que corresponde; 18) Incorrecciones en que se haya incurrido, por parte del Servicio, en el acatamiento de los procedimientos y restricciones a la actuación fiscalizadora establecidos en la Ley 18.320; 19) Cobro de períodos que se encuentran más allá de los autorizados por los plazos de prescripción de la acción fiscalizadora del Servicio; en estos casos la autoridad regional se limita a constatar el hecho y hacer explícita la sanción de nulidad del acto, conforme dispone el artículo 7º de la Constitución Política de la República aplicable a los casos en que el aparato fiscalizador actúa excediendo sus facultades legales.

Asimismo, esta instancia administrativa procede aún en el caso de haberse presentado reclamo judicial ante los Tribunales Tributarios y Aduaneros siempre y cuando contenga otra causa de pedir y se funde en antecedentes distintos a los presentados previamente en sede jurisdiccional o administrativa, salvo en caso de avenimiento extrajudicial del artículo 132 ter, como indica el artículo 6 letra B N°5 del Código Tributario. En este sentido, la Circular N°51 de 2005 indica que:

"a) No debe haber habido un pronunciamiento jurisdiccional previo respecto del contenido del acto que se califica como vicioso o incorrecto, en el que se haya establecido que aquél está exento de vicios o errores. Al respecto, debe señalarse que si el fallo jurisdiccional no se ha pronunciado expresamente sobre la imperfección o error como ocurre, v. gr. cuando el tribunal ha desechado por extemporánea la impugnación deducida por el interesado, o las alegaciones o defensas alegadas en el proceso jurisdiccional no tienen relación con el error o vicio que ahora se postula en este procedimiento administrativo, la autoridad administrativa podrá pronunciarse sobre la existencia de uno u otro y obrar en consecuencia."

Este requisito legal tiene por finalidad establecer un límite a la reiteración de acciones y dar certeza a la eficacia del acto administrativo, recordemos en esencia revocable, pero respecto al cual se presume legalidad. Así se configura el requisito de que las RAF no tengan la misma causa de pedir, lo cual implica que el fundamento inmediato o la razón por la cual alega la invalidez de la liquidación no sea idéntico de los ya deducidos anteriormente; y, además, que en esta solicitud no se reiteren los mismos antecedentes, medios probatorios, presentados previamente por el contribuyente en sede jurisdiccional o administrativa.

En consecuencia, siempre procederá la interposición de una RAF para desvirtuar las observaciones o diferencias de impuestos determinadas en los respectivos actos, cumpliendo los cuatro requisitos recién señalados.

Pues bien, revisados los requisitos de procedencia de la RAF, con ocasión del cambio de criterio en materia de admisibilidad de este recurso, se ha detectado por esta Defensoría que el Servicio de Impuestos Internos ha impuesto a los contribuyentes nuevos requisitos de admisibilidad y cargas procesales que no se encuentran establecidos en la ley para la corrección de vicios o errores manifiestos.

En concreto, los nuevos requisitos de admisibilidad que no se encuentran establecidos en la ley que el Servicio de Impuestos Internos ha impuesto a los contribuyentes en materia de RAF, son los siguientes: 1) que el vicio o error denunciado mediante el procedimiento RAF sea atribuible causalmente al Servicio de Impuestos Internos y, 2) que el procedimiento RAF no implique una revisión sustantiva de antecedentes o análisis expuestos en éste. A continuación, se desarrolla cada uno de los nuevos requisitos de admisibilidad:

- Que el vicio o error denunciado sea atribuible al SII

Conforme con el nuevo criterio del SII en materia de admisibilidad de la RAF, es indispensable que los vicios o errores que afecten al acto sean imputables al SII. Esta Defensoría ha podido verificar la ocurrencia de este nuevo requisito. A modo ilustrativo, la Resolución Ex. N°223.819 de fecha 14 de octubre de 2024 emitida por la Dirección Regional Metropolitana Santiago Poniente que resuelve el procedimiento RAF 90186 indica a propósito del principio de legalidad que:

"(...) Aclarar este punto es fundamental, porque no sólo delimita el ámbito de aplicación de este procedimiento, circunscribiéndole sólo a los vicios o errores manifiestos cometidos por este Servicio en la dictación de los actos administrativos, sino que también porque evita que esta instancia venga a suplir la inactividad

probatoria por parte de los contribuyentes o bien otras situaciones o circunstancias propias de su esfera.

Finalmente, no podemos dejar de hacer presente que este procedimiento tiene carácter de excepcional, que generalmente se utiliza una vez que han transcurrido los plazos pertinentes para presentar una Reposición Administrativa Voluntaria (“RAV”) o el respectivo reclamo ante el Tribunal Tributario y Aduanero correspondiente, en donde se revisa la legalidad de las actuaciones emitidas por este Servicio, siendo procedente, según lo señalado, sólo cuando, según lo establece expresamente el legislador en el artículo 6 letra B) N°5 del Código Tributario, se alegue por parte de los contribuyentes, que los actos administrativos contengan vicios o errores manifiestos cometidos por este Servicio, no pudiendo extenderse a otro tipo de causa o motivo, lo que vulneraría el principio de legalidad que rige a los órganos de la Administración del Estado”. (Énfasis añadido)

Se ha observado por la Defensoría del Contribuyente que este criterio se está aplicando actualmente de manera generalizada por el SII en sede de admisibilidad de la RAF. No obstante, como fue mencionado, ni la ley ni las circulares vigentes, en ningún caso exigen que los vicios o errores manifiestos sean cometidos por el Servicio de Impuestos Internos en la dictación de los actos administrativos, sino que el procedimiento RAF está destinado a dejar sin efectos actos jurídicos en cualquier momento en que se detecte la existencia de errores o vicios a remediar de la sola manifestación mediante antecedentes no vistos anteriormente de un vicio o error¹¹. Ello, en cuanto el objeto del procedimiento de RAF es el resguardo del principio de legalidad en los actos dictados por el Servicio de Impuestos Internos.

Tanto es así, que la propia Circular N°51 del año 2005 del SII indica expresamente que dicha institución no puede *negarse a efectuar la corrección que corresponda bajo el fundamento de la antigüedad del acto viciado o erróneo*. Esto colisiona con la argumentación transcrita en cuanto ésta tiene trasfondo en un rechazo a la tardanza de la impugnación y una presunción de que la misma se origina en *la inactividad probatoria por parte de los contribuyentes*.

Además, este requisito contraviene la Circular N°12 de 2021, que establece el procedimiento administrativo de revisión de las actuaciones de fiscalización. Dicha instrucción tampoco distingue la fuente del vicio o error manifiesto en el acto impugnado, indicando más bien que se busca “*un procedimiento cuya finalidad apunta a la revisión de la legalidad de las actuaciones de fiscalización, en el cual deben ser considerados con especial atención los principios de celeridad y economía procedural consagrados en la Ley N° 19.880, se establece que para aquellos casos en que con motivo de la tramitación de la RAF, se tome conocimiento de la existencia de vicios o errores manifiestos no alegados por el contribuyente, los cuales gocen del mérito suficiente que permitan desvirtuar la actuación de fiscalización, procederá la corrección de oficio de dichos vicios o errores por parte de la jefatura correspondiente*”.

Sumado a lo anterior, este criterio contraviene los principios de eficiencia y de no formalización, enfatizando la posibilidad que tiene el contribuyente, en todo momento, de aportar nuevos antecedentes que le permitan solucionar sus contingencias tributarias en sede administrativa.

Con todo, la norma y las instrucciones administrativas no hacen distinción alguna en cuanto al tipo de vicio o error manifiesto que debe afectar a la resolución, liquidación o giro de impuestos para que proceda su corrección.

¹¹ Recordemos el párrafo cuarto de la Circular N°51 de 2005 que indica “*Estas facultades correctivas se circunscriben en el acatamiento del principio de la legalidad, al cual repugna la persistencia de actos de la administración que, por error de hecho o de derecho incurridos en el acto mismo o en los procedimientos seguidos en su gestación, van más allá de la norma legal que persiguen aplicar al caso particular o que vulneran el principio que asegura a los ciudadanos el sometimiento a procedimientos racionales y justos, al ponerlos en situaciones de desigualdad, inequidad o indefensión*”

Por otra parte, dicho requisito implica una mirada reduccionista del error del acto, por cuanto libera de la carga de revisar éste por un supuesto error atribuible al contribuyente. Ello, en la práctica, implica ocultar que el acto terminal contiene siempre un yerro por parte de la administración tributaria si existe una falsa aplicación de la ley proveniente de un error ya sea de hecho, de derecho o material que demanda su corrección.

En la misma línea cabe destacar que la propia Circular N°72 de 2001 reconoce como vicio o error manifiesto la errada aplicación de la ley al hecho fáctico y el establecimiento de situaciones o calidades que no existen y cuya imputación equivocada se demuestra fácilmente con la sola exhibición de la documentación correspondiente.¹²

En este sentido, el vicio o error manifiesto dice relación con los elementos definidos en un acto terminal -resolución, liquidación o giro- el que podría haber sido provocado por la falta de información del Servicio de Impuestos Internos al momento de la emisión del mismo. Tampoco se relaciona con errores de formulario en las declaraciones de impuestos o incluso al informar determinadas circunstancias en declaraciones juradas. Así, tratándose de la RAF, ni la ley ni las instrucciones del SII restringen de manera alguna el concepto de vicio o error manifiesto del que pueda adolecer el acto impugnado y el criterio general que el SII ha sostenido en esta materia, es de admitir a tramitación todas las solicitudes que cumplan con los requisitos señalados, incluyendo aquellas basadas en errores propios de los contribuyentes.

El cambio de criterio también importa una vulneración del principio de legalidad entendido como reserva legal, por cuanto en materia tributaria los tributos solo pueden imponerse por ley y la administración del Estado no tiene la facultad de crear impuestos. De este modo, el principio de legalidad *“cumple una función de garantía y de tutela de la libertad y propiedad de los ciudadanos”*¹³, lo que implica que todos los elementos de la obligación tributaria, su estructura, existencia y cuantía, deben ser exclusivamente establecidos por ley¹⁴.

Conforme con el principio de reserva legal, el objeto del impuesto son los hechos gravados establecidos en la ley, de manera que, si el hecho gravado no está descrito en ella, entonces no corresponde que se aplique el impuesto. En este sentido, es importante destacar que la obligación tributaria emana de la ley y no de las declaraciones que efectúen los contribuyentes.

- Imposibilidad de efectuar una nueva auditoría

Luego, el nuevo criterio objeto de este informe ha implicado también la incorporación de otro requisito de admisibilidad construido por el Servicio de Impuestos Internos asociado al carácter manifiesto del error o vicio, que es la revitalización de un antiguo argumento asociado a la imposibilidad de efectuar una revisión de nuevos antecedentes, nueva auditoría o segunda fiscalización en el procedimiento RAF. A modo ilustrativo, la Resolución Ex. N°218.947 de fecha 24 de octubre de 2024 emitida por la Dirección Regional Metropolitana Santiago Sur que resuelve el procedimiento RAF 88.066 indica que:

“Al respecto, cabe precisar que la contribuyente a pesar que en la audiencia preliminar de fecha 02.09.2024 señaló como vicio o error manifiesto que ‘el error en que incurre el Servicio es que se liquidó a la persona natural, en circunstancias que se debió liquidar a la persona jurídica, pues las actividades que su mandante realizó, las efectuó como empresaria individual, considerando que son transacciones que se encuentran en su contabilidad, que es información que nunca se consideró, a pesar de que se adjuntó en

¹² Circular N°72 de 2001 del Servicio de Impuestos Internos. Disponible en línea en <https://www.sii.cl/documentos/circulares/2001/circu72.htm>

¹³ MASSONE Parodi, Pedro. 2016. Principios de Derecho Tributario, Legal Publishing, Cuarta Edición, Tomo III, Santiago Chile, p. 148.

¹⁴ *Ibid*, p. 170.

su oportunidad', sin embargo, en esta instancia presentan antecedentes de respaldo enumerados en el considerando duodécimo de la presente resolución, los cuales solicita le sean revisados, entendiéndose con aquello que solicita se efectúe una auditoría a su contabilidad y se revisen los documentos acompañados con el objeto de determinar un nuevo resultado tributario (lo destacado es nuestro).

Así, de lo expuesto, se desprende que la contribuyente, al aportar en esta instancia nuevos antecedentes, pretende la realización de una auditoría destinada el origen de los fondos cuestionados. Sin embargo, dicha solicitud no se ajusta a lo dispuesto en el artículo 6, letra B, N°5 del Código Tributario, el cual establece los límites y condiciones bajo los cuales procede la revisión de actos administrativos.

En ese sentido, la solicitud presentada por la contribuyente se aleja significativamente de los parámetros que establece el Código Tributario para la Revisión de Actuación Fiscalizadora (RAF). En lugar de identificar y demostrar la existencia de un error manifiesto en la actuación de este Servicio, la contribuyente busca una reevaluación exhaustiva de los antecedentes y una auditoría detallada de su contabilidad. Esto resulta incompatible con la naturaleza y el carácter excepcional de la RAF, cuyo propósito es la corrección de vicios o errores manifiestos, entendidos estos como errores claros, evidentes y detectables a simple vista, sin necesidad de un análisis detallado o complejo de los antecedentes presentados.

En efecto, el Código Tributario, a través del artículo 6, letra B, N°5, limita el ámbito de la RAF a la corrección de errores manifiestos, definidos por su claridad y simplicidad. De esta forma, la RAF no constituye una instancia para revisar nuevamente la exactitud de las bases impositivas, ni los cálculos realizados en etapas previas, sino para subsanar errores evidentes que afecten la validez de un acto administrativo. La petición de la contribuyente, al solicitar una auditoría de fondo, excede el ámbito de la RAF, intentando transformarla en una segunda instancia de fiscalización, lo que no es procedente conforme a la normativa vigente."

Así, el Servicio de Impuestos Internos ha cambiado el criterio contenido en la Circular N°51 de 2005 que requería que el vicio o error sea ostensible, evidente, claro, detectable de la sola lectura del documento en que conste el acto administrativo impugnado o de su cotejo con los antecedentes que le sirvan o le deban servir de necesario fundamento, por un nuevo requisito que implica la imposibilidad de efectuar revisiones de nuevos antecedentes presentados en este procedimiento, argumentando que ello implicaría *la realización de una auditoría*.

Este requisito ha sido utilizado de manera generalizada en las resoluciones obtenidas por la Defensoría del Contribuyente, lo que ha implicado que este nuevo criterio tenga por consecuencia la imposibilidad de aportar nuevos antecedentes en el procedimiento RAF, en contravención expresa a la letra B, N°5 del artículo 6 del Código Tributario e incluso la posibilidad de rectificar según se ahondará en el título siguiente.

Lo anterior, pareciera resurgir la derogada institución del *Discovery* en materia tributaria. Al respecto, recordemos que:

"Discovery consiste en que no son admisibles como prueba los antecedentes que digan directa relación con la actuación reclamada y que hayan sido solicitadas expresa y determinadamente por el Servicio al reclamante en un acto de fiscalización y que este no haya proporcionado en el plazo de un mes.

*Sin embargo, por las diversas reformas de los últimos años en materia tributaria, actualmente esta limitación probatoria se encuentra derogada."*¹⁵

A mayor abundamiento, la Ley N°21.210 eliminó el inciso undécimo del artículo 132 del Código Tributario que indicaba *"No serán admisibles aquellos antecedentes que, teniendo relación directa con*

¹⁵ ACADEMIA JUDICIAL DE CHILE. FAÚNDEZ Ugalde, Antonio y ORELLANA Rivera, Francisco Javier. 2022. Rol probatorio de documentación tributaria y aduanera. Colección de materiales docentes N°41.

las operaciones fiscalizadas, hayan sido solicitados determinada y específicamente por el Servicio al reclamante en la citación a que se refiere el artículo 63 y que este último, no obstante disponer de ellos, no haya acompañado en forma íntegra dentro del plazo del inciso segundo de dicho artículo.” La razón de la derogación de esta norma se explica justamente por cuanto se consideró por el legislador que era necesario volver a establecer un equilibrio del contribuyente “frente a la administración, a través de la eliminación de una exclusión probatoria que le impide probar con antecedentes que el Servicio le requirió. El proyecto elimina ese inciso, permitiendo al contribuyente probar incluso con antecedentes que no pudo acompañar en la etapa administrativa.”¹⁶.

A la luz de lo anterior, resulta manifiesto que la intención legislativa es que el contribuyente pueda aportar en todo momento para efectuar una correcta determinación de las diferencias impositivas pendientes de tributación, pagando los impuestos que en aplicación de la ley le corresponda.

Con todo, los nuevos requisitos exigidos por el SII en materia de admisibilidad de la RAF implican una vulneración a los principios de legalidad, en cuanto el Servicio de Impuestos Internos carece de facultades legales para instituir requisitos de admisibilidad de los procedimientos administrativos, por lo cual debe limitarse a aquellos establecidos en la ley; y del derecho de los contribuyentes a aportar antecedentes en los procedimientos administrativos, que éstos sean incorporados al mismo y que éstos sean debidamente considerados por el funcionario competente.

En efecto, por una parte, el cambio de criterio transgrede el principio de legalidad que impone a los órganos de la administración del Estado la obligación de circunscribir su actuar al ordenamiento jurídico, a modo de limitación. En este sentido, en doctrina se ha señalado que:

“El principio de juridicidad no expresa otra cosa que la idea de una limitación jurídica del poder público, entendido el término limitación en un sentido amplio. Se trata de una concreción del principio del Estado de Derecho, que exige la limitación jurídica del poder del Estado, exigencia llevada a sus últimas consecuencias con la sujeción del propio legislador a la Constitución. El principio de juridicidad impone, por tanto, la existencia de normas jurídicas que vinculan a la Administración cuando actúa y que de este modo la someten a Derecho”¹⁷.

Este mismo principio es reconocido por el artículo 2 de la Ley N°18.575 orgánica constitucional de bases generales de la administración del Estado que obliga a todos los órganos de la administración a someter su acción a la Constitución y las leyes, a actuar dentro de su competencia y no aplicar más atribuciones que las que expresamente les haya conferido el ordenamiento jurídico.

De esta manera, la imposición de los nuevos requisitos, esto es, que el vicio o error denunciado sea atribuible al SII y que no se acompañen antecedentes al procedimiento que requieran una revisión o auditoría, al no ser estar contenidos en la letra B, N°5 del artículo 6 del Código Tributario, ni en circulares administrativas del propio Servicio de Impuestos Internos, afectan el principio de legalidad, constituyendo un cambio de criterio que podría vulnerar los derechos de los contribuyentes.

Asimismo, resulta relevante considerar que este cambio de criterio repentino guarda íntima relación con la teoría de los actos propios, en virtud de la cual las actuaciones de los poderes públicos generan en los administrados una expectativa razonable de que la Administración actuará de la misma forma en situaciones semejantes. En este sentido, se ha señalado por Jorge Bermúdez que el principio de confianza legítima quiere decir que los ciudadanos se encuentran amparados frente a la administración del Estado, en cuanto a que si ha actuado de una manera determinada, lo seguirá haciendo de la misma forma en el futuro, bajo circunstancias políticas, sociales y económicas similares¹⁸.

¹⁶ Historia de la Ley N°21.210. Informe de Comisión de Hacienda. Cámara de Diputados. Fecha 20 de agosto, 2019. Informe de Comisión de Hacienda en Sesión 65. Legislatura 367.

¹⁷ DE OTTO, Ignacio. 1995. *Derecho Constitucional, sistema de fuentes*, Ed. Ariel, Barcelona, España. p. 157.

¹⁸ BERMÚDEZ Soto, Jorge. 2010. *Derecho Administrativo General*, Legal Publishing, Santiago, Chile. p.102.

Se ha señalado que la confianza que deposita un particular en las actuaciones de la Administración merece protección por cuanto las prácticas administrativas continuadas generan confianza en los ciudadanos de que se les tratará del mismo modo que en situaciones anteriores, por lo que no es justo que la administración modifique sus prácticas con efectos retroactivos o de forma sorpresiva¹⁹.

En este sentido, la doctrina ha señalado que *“la protección de la confianza implica una garantía en el ámbito público, consistente en la defensa de los derechos del ciudadano frente al Estado y en la adecuada retribución a sus esperanzas en la actuación acertada de éste. De esta forma, el ámbito de actuación de la protección de la confianza legítima se extiende tanto al campo de la Administración como de la legislación; como, por último, de la jurisprudencia”*²⁰.

En reconocimiento de este principio en materia tributaria, el artículo 6 del Código Tributario establece la obligación de someter a consulta pública aquellas circulares e instrucciones que tengan por objeto modificar criterios interpretativos previos. Asimismo, el N°13 del artículo 8 bis del mismo cuerpo legal establece el deber de mantener actualizado los criterios interpretativos vigentes.

Por último, la incorporación del requisito de admisibilidad que impide en el procedimiento RAF incorporar nuevos antecedentes que impliquen una revisión o *auditoría* contraviene no solo el principio de legalidad²¹ y de confianza legítima indicados, sino además el derecho de los contribuyentes a aportar antecedentes en los procedimientos administrativos y que éstos sean debidamente valorados.

Al respecto, es necesario tener presente que el artículo 8 bis N° 4 del Código Tributario establece *“que las actuaciones del Servicio constituyan o no actuaciones o procedimientos de fiscalización: e) Se admite la acreditación de los actos (...) sin que pueda solicitarse (...) formalidades o solemnidades que no estén establecidas en la ley”*. En el mismo tenor, el artículo 17 letra c) de la Ley N° 19.880 y el N°8 del mismo artículo 8 bis del Código Tributario dispone que los contribuyentes se podrán eximir de presentar documentos que no digan relación con el procedimiento, materia o periodos en cuestión, que ya se encuentren acompañados al SII o se encuentren en las bases de datos de la administración, además de que *“El Servicio deberá apreciar fundadamente toda prueba o antecedentes que se le presenten”* y, por último, artículo 17 letra g) de la Ley N°19.880 y el N°11 del artículo 8 bis del Código Tributario reconocen el derecho a ejercer acciones y recursos dentro de los plazos previstos en la ley y a presentar antecedentes que sean incorporados al procedimiento.

La lectura armónica de las referidas normas permite esbozar una garantía general del contribuyente a que en las relaciones jurídicas que tenga con la administración y en particular con el SII, se le exijan con la finalidad de acreditar los elementos fundantes a su pretensión, solamente los antecedentes y documentos que tengan un correlato con su situación particular y que ya no obren en la administración; que éstos sean exigidos con las solemnidades legales para dar validez al respectivo acto; que estos antecedentes sean incorporados a la tramitación; y que sean apreciados fundadamente, esto es, ponderados y considerados en la resolución respectiva.

Con todo, la garantía que asegura la posibilidad del contribuyente de aportar antecedentes y que éstos sean apreciados fundadamente se ve vulnerada toda vez que el Servicio de Impuestos Internos deniega la posibilidad de admitir a tramitación el recurso de revisión de la actuación fiscalizadora por aportar nuevos antecedentes bajo la premisa que el contribuyente al acompañarlos está solicitando una nueva auditoría o segunda fiscalización.

¹⁹ BERMÚDEZ Soto, Jorge *Ob. Cit.*, p.103.

²⁰ BERMÚDEZ Soto, Jorge, *Ob. Cit.*, p. 114.

²¹ Recordemos que este requisito no se encuentra en el tenor literal del artículo 6 letra B N°5 del Código Tributario, norma que, por el contrario, obliga al SII a recibir *todos los antecedentes que se acompañen durante la tramitación del procedimiento y darse audiencia al contribuyente para que diga lo propio a sus derechos*.

Sumado a lo anterior, el criterio referido podría poner en riesgo la aplicación de los N°1, N°2 y N°10 del artículo 8 bis del Código Tributario que manda a que las actuaciones del SII se lleven a cabo sin dilaciones, requerimientos o esperas innecesarias, y en la forma menos costosa para el contribuyente, en cuanto el efecto de dicha limitación perjudica que se facilite el cumplimiento tributario.

b) Transparencia en la implementación del nuevo criterio

El inciso segundo del artículo 8 de la Constitución Política de la República indica que son públicos los actos y resoluciones de los órganos del Estado, así como sus fundamentos y los procedimientos que utilicen, salvo norma de reserva o secreto establecida por ley de quórum calificado cuando se afectare el debido cumplimiento de las funciones de dichos órganos, los derechos de las personas, la seguridad de la Nación o el interés nacional.

Sumado a ello, en materia tributaria el artículo 8 bis N°13 del Código Tributario obliga al Servicio de Impuestos Internos a publicar en su sitio web los oficios, resoluciones y circulares, fijando el deber de 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.

Sumada a dicha obligación, la ley aclara que en aquellos casos en que las instrucciones emitidas por el Director del Servicio de Impuestos Internos tengan por objeto interpretar con carácter general normas tributarias, o aquellas que modifiquen criterios interpretativos previos, deberán siempre ser consultadas²².

Así, uno de los problemas identificados en el cambio de criterio objeto de este informe, es la adopción de una nueva interpretación sobre la admisibilidad del procedimiento RAF efectuado de manera interna y sin la difusión requerida en la ley de cara a los contribuyentes. En efecto, se destacó por las y los expertos convocados a reuniones en este procedimiento, la falta de transparencia en la adopción del cambio de criterio, el que se habría materializado mediante el oficio de carácter reservado N°95 de agosto de 2024, instrumento que habría motivado la conducta denunciada.

En este contexto, las y los expertos relevaron la importancia de la transparencia como un pilar fundamental para que los contribuyentes comprendan la aplicación de las reglas tributarias y los criterios vigentes del SII, uniformando la aplicación de la ley y evitando la discrecionalidad en la corrección de vicios o errores manifiestos. De esta manera razona Celeste Angulo, quien plantea que *“Se destaca la preocupación por la falta de transparencia en el cambio de criterio del SII, ya que no existe una explicación clara sobre las razones que motivaron esta modificación y su impacto en los contribuyentes. Se plantea la necesidad de conocer la posición oficial del Servicio y analizar alternativas que permitan mejorar la aplicación del procedimiento sin afectar los derechos de los contribuyentes.”*

c) Limitación en la rectificación y aplicación del artículo 36 bis del Código Tributario

Un tercer problema detectado a propósito del cambio de criterio en la admisibilidad y tramitación de los procedimientos RAF es la limitación a la posibilidad de solicitar declaraciones rectificadorias en el procedimiento RAF. A modo ilustrativo, la Resolución Ex. N°224.828 de fecha 24 de octubre de 2024 emitida por la Dirección Regional Metropolitana Santiago Sur que resuelve el procedimiento RAF 90.778 indica que:

“DÉCIMO: Que, por todo lo anterior, cabe señalar que conforme a lo dispuesto en el artículo 6 letra b, N°5 del Código Tributario y en la Circular N°12 de 2021, la instancia de revisión administrativa en sede de la RAF tiene como propósito exclusivo la corrección de errores o vicios manifiestos cometidos por este Servicio. En ese sentido, este procedimiento no está destinado a subsanar errores u omisiones imputables al

²² Artículo 6 letra A N°1 del Código Tributario.

contribuyente, quien debía recurrir a las vías legales correspondientes para rectificar sus declaraciones o actuaciones, conforme a la normativa vigente.” (Énfasis añadido)

Es decir, la resolución en comento asume que eran otras las vías con las que cuenta el contribuyente para solicitar declaraciones rectificadorias en cuanto el procedimiento RAF no estaría destinado a dicho objeto. En similar sentido, la Resolución Ex. N°224.407 de fecha 16 de octubre de 2024 emitida por la Dirección Regional Metropolitana Santiago Centro que resuelve el procedimiento RAF 90.407 indica que: “*Por consiguiente, de la lectura de la lista no taxativa citada de ejemplos de vicios o errores manifiestos que pueden contener los actos administrativos, es claro que éstos deben provenir de este Servicio, y no por parte de los contribuyentes, como por ejemplo, no dar respuesta a una citación válidamente emitida, efectuar declaraciones con errores, propuestas de rectificadorias*”²³.

No obstante, este criterio contraviene directamente la aplicación del artículo 36 bis del Código Tributario que indica “*Excepcionalmente, previa autorización del Servicio, los contribuyentes podrán presentar declaraciones rectificadorias también en los procedimientos administrativos a que se refieren los artículos 6º, letra B, N° 5 y 123 bis. En los casos en que el contribuyente presente una rectificación el Servicio deberá, a solicitud de éste, certificar que las diferencias en los montos impuestos se encuentran solucionadas*”.

En este sentido, la ley expresamente faculta al Servicio de Impuestos Internos a autorizar las declaraciones rectificadorias que se presenten en el procedimiento RAF. Es decir, la propia ley valida la posibilidad de acompañar nuevos antecedentes, dentro de ellos, solicitudes rectificadorias en este procedimiento, lo que contrario sensu, permite concluir que el criterio referido en las resoluciones en comento transgrede el tenor literal del artículo 36 bis del Código Tributario.

La Circular N°12 de 2021 del SII que regula las “*modificaciones a las normas aplicables a la solicitud de revisión de la actuación fiscalizadora (RAF) y a la reposición administrativa voluntaria (RAV)*”, destaca que se ha avanzado sostenidamente en introducir mejoras en la relación con los contribuyentes, poniéndolos en el centro de su gestión institucional, y considerándolos “*en una relación más horizontal, de pleno respeto a sus derechos, garantizados constitucional y legalmente, y están dirigidos a reconocer la buena fe como un estándar normal de la conducta de los contribuyentes*”, asegurando un procedimiento que implique un trato justo, donde no se obstaculice al contribuyente el uso, de buena fe, de las herramientas establecidas por el legislador para solucionar sus controversias tributarias.

A mayor abundamiento, las leyes N°20.780 y N°20.899 modificaron nuestro sistema tributario de manera sustancial, no sólo otorgando nuevas facultades al SII, sino que proyectando una nueva forma de relación entre los contribuyentes y la autoridad fiscal que fortalece la colaboración activa en el cumplimiento de obligaciones tributarias. Con la reforma se ha buscado tener “*un cambio de paradigma en la relación que existe entre la Administración Tributaria y los contribuyentes, dejando atrás la confrontación y desconfianza que caracterizaban al régimen tradicional, sustituyéndolo por una relación basada en la transparencia y confianza mutua, generando al efecto los conceptos de “relación cooperativa” (2008) y “cumplimiento cooperativo” (2013), cuyos objetivos son mejorar el cumplimiento tributario.*”²⁴ En voz del SII “*(...) lo que estamos buscando hoy es establecer una mejor relación con el contribuyente para facilitar su cumplimiento tributario*”²⁵.

En este contexto, la recién citada Circular N°12 del SII menciona el importante rol que ocupa la RAF en la resolución de conflictos tributarios. En esa línea, la circular indica lo siguiente:

²³ Como ha sido referido, existe en este criterio un prejuicio a la tardanza de la impugnación y una presunción de que la misma se origina en *la inactividad probatoria por parte de los contribuyentes*. La que recordemos ha sido explicitado en las circulares del SII no puede ser un argumento para imposibilitar la revisión de la actuación fiscalizadora por vicios o errores manifiestos.

²⁴ QUEZADA Pérez, Pablo. 2018. Mecanismos Administrativos De Solución De Controversias En El Derecho Tributario Chileno, Revista de Estudios Tributarios N°19.

²⁵ Plan de Gestión del Cumplimiento Tributario PCGT 2018, SII, pág. 3, publicado en sitio web www.sii.cl.

“De esta forma, se pretende delimitar los alcances de la nueva normativa y regular sus ámbitos de aplicación, introduciéndose cambios en el procedimiento ya existente con el objeto de fortalecer esta etapa y hacer de ella una real herramienta de solución de controversias. Se busca, en definitiva, establecer una instancia independiente de revisión, con facultades suficientes para resolver los asuntos sometidos a su conocimiento, en un contexto de colaboración y confianza mutua, que permita, por una parte, dar certeza jurídica al contribuyente y, por otra, asegurar el cumplimiento tributario y el resguardo del interés fiscal”. (Énfasis añadido)

Así, el propio Servicio de Impuestos Internos correctamente instruyó el objetivo del procedimiento es la correcta declaración de los impuestos, asegurando el cumplimiento tributario y resguardo del interés fiscal en un contexto de colaboración y confianza mutua. No obstante, dicho criterio no es consistente con la interpretación actual de los procedimientos RAF que deniegan la instancia de colaboración rectificatoria del artículo 36 bis del Código Tributario e imposibilitan efectuar una revisión que asegure la correcta declaración de impuestos y efectivo cumplimiento tributario.

El cambio de criterio en materia de admisibilidad de la RAF al denegar la posibilidad de colaborar mediante una instancia rectificatoria, como lo es la reconocida en el artículo 36 bis del Código Tributario, podría implicar una vulneración del N°19 del artículo 8 bis del Código Tributario que mandata al SII a que *“presuma que el contribuyente actúa de buena fe”*. Este derecho implica que la administración tributaria debe presumir que el contribuyente ejerce sus actos frente a la administración con solidez, sin intenciones de cometer fraude o engaño²⁶.

Además, el criterio vigente contraviene la obligación del Servicio de Impuestos Internos de aplicar todos los impuestos internos establecidos y otros impuestos cuyo control se encomienda a dicha institución, al denegar la posibilidad de revisar actos con vicios o errores manifiestos fundado en que dicho procedimiento no permite el desarrollo de auditorías, de revisión de errores del contribuyente o de declaraciones rectificadorias.

El artículo 1 del DFL N°7 del Ministerio de Hacienda del año 1980 que fija el texto de la ley orgánica del Servicio de Impuestos Internos establece que corresponde al SII la aplicación y fiscalización de todos los impuestos internos actualmente establecidos o que se establecieren, fiscales o de otro carácter en que tenga interés el Fisco y cuyo control no esté especialmente encomendado por la ley a una autoridad diferente.

El SII no puede relegar de dicha función interpretando el principio de autodeclaración de los impuestos o las cargas probatorias que recaen sobre el contribuyente, especialmente si mediante un recurso administrativo de revisión extraordinario, regulado por ley, se ponen en su conocimiento antecedentes que dan cuenta de una errónea aplicación de la ley en actos administrativos.

En efecto, la obligación del SII de aplicar la Ley no debe ser confundida con la autodeterminación de los tributos, en cuanto las obligaciones tributarias emanan de la ley y no de las declaraciones que efectúen los contribuyentes. Ello, por cuanto los formularios de declaración de impuestos y las declaraciones juradas no tienen por finalidad la configuración de los hechos gravados establecidos en la ley, sino que su objeto es entregar información para efectos de determinar si se configuran o no los hechos gravados establecidos en ésta, determinar la base imponible y los impuestos respectivos.

Lo anterior se explica ya que en nuestro país rige el principio de general de autodeterminación y autodeclaración de los impuestos, conforme con el cual es el propio contribuyente quien debe determinar e informar al SII mediante las respectivas declaraciones, sobre la existencia o no de una obligación tributaria. Es por esta razón que el artículo 21 del Código Tributario dispone que corresponde al contribuyente probar con todos los documentos, libros de contabilidad u otros medios

²⁶ Martínez Cohen, Rafael. Derechos del Contribuyente y medios de Fiscalización. En referencia a F. Fueyo. Thomson Reuters. 2020

que la ley establezca, en cuanto sean necesarios u obligatorios para él, la verdad de sus declaraciones o la naturaleza de los antecedentes y monto de las operaciones que deban servir para el cálculo del impuesto.

Como contrapartida a este principio, la ley confiere al SII facultades de fiscalización para comprobar la exactitud de las declaraciones impositivas de los contribuyentes según las normas establecidas en el Título IV del Libro Primero del Código Tributario. Al respecto, cabe señalar que la falta de veracidad u omisión de declarar tiene como consecuencia la infracción de las normas tributarias que establecen el deber de declarar, dando lugar a sanciones civiles o penales, dependiendo ello de las normas que se hayan infringido.

Por otra parte, es posible que los contribuyentes cometan errores en sus declaraciones juradas o en sus declaraciones de impuestos. En este sentido, el N° 17 del artículo 8 bis del Código Tributario establece el derecho de los contribuyentes a llevar a cabo las rectificaciones que sean necesarias, sin perjuicio de las sanciones que correspondan por la tardanza en su emisión. Asimismo, el artículo 36 bis del Código Tributario reconoce este derecho de los contribuyentes incluso cuando se encuentren vencidos los plazos legales, antes de que exista liquidación y giro de impuestos, pero también con posterioridad a ellos, precisamente en los procedimientos administrativos a que se refieren los artículos 6° letra B N°5 y 123 bis del Código Tributario.

Finalmente, el SII ha reconocido reiteradamente el derecho a rectificar de los contribuyentes en su jurisprudencia administrativa, señalando que no existe plazo para que los contribuyentes puedan rectificar sus declaraciones de impuestos, más allá incluso de los plazos de prescripción contenidos en el Código Tributario, cuando se detecten errores manifiestos y se compruebe con los registros contables respectivos²⁷.

Todo lo anterior, dice plena concordancia con la voz *“previa autorización del Servicio”* que utiliza el artículo 36 bis objeto de este subtítulo. En este sentido, el Profesor Sergio Endress plantea que la *“autorización consiste en la verificación o constatación de la realidad de los errores alegados, pero no faculta el rechazo por otras causas.”* Esto es, el acto rectificadorio,

“en cuanto a sus supuestos fácticos, solamente puede depender del actor de los hechos jurídicos relevantes para la obligación tributaria. Tal como la verificación de un hecho gravado no depende de la emisión de un documento tributario o de una declaración de impuestos, la veracidad y exactitud de los hechos solamente depende de lo que indique el contribuyente cómo errado, en cuanto se oponga o distancie de la realidad de lo acontecido.”

“Otra cosa muy diversa es el examen y verificación de los errores incurridos, que le corresponde a la administración sujeto al mandato legal probatorio atribuido por la ley al contribuyente. Esta es la interpretación del sentido que debe atribuirse al vocablo “autorizar” que permite conciliarlo con el respeto a los derechos del contribuyente en la materia.”

Con todo, el reconocimiento del artículo 36 bis a la facultad del contribuyente a rectificar en el marco de una impugnación de la naturaleza de la RAF no es más que el reconocimiento del legislador que el fin principal de este recurso, así como todo en materia tributaria, es el cumplimiento del principio de legalidad y la efectiva tributación de acuerdo con las situaciones de hecho que dieron lugar a su aplicación.

De esta forma, es posible concluir que el cambio de criterio objeto de este informe ha tenido por consecuencia una limitación en el ejercicio del derecho a rectificar de los contribuyentes en los procedimientos RAF, lo que contraviene los principios aplicables a éste y la aplicación del artículo 36 bis del Código Tributario.

²⁷ En este sentido se pronuncian los Oficios N°s 784 de 1998, 98 de 2014 y 2136 de 2020.

- d) Persistencia de actos de la administración con vicios o errores manifiestos, inhibiendo la aplicación estricta de los impuestos cuyo control está encomendado al SII

La finalidad del procedimiento de RAF es la eliminación de actos con vicios o errores que induzcan a conclusiones contrarias a derecho. En efecto, la Circular N°51 de 2005 del SII, que dicta instrucciones sobre la corrección administrativa de actuaciones con vicios o errores manifiestos, destaca que las facultades correctivas de los directores regionales contenidas en el artículo 6º letra B N°5 del Código Tributario, tienen por objeto el respeto del principio de legalidad, de modo que la existencia de vicios en los actos administrativos del SII no implique vulnerar este principio. En concreto la mentada circular señala lo siguiente:

“Estas facultades correctivas se circunscriben en el acatamiento del principio de la legalidad, al cual repugna la persistencia de actos de la administración que, por error de hecho o de derecho incurridos en el acto mismo o en los procedimientos seguidos en su gestación, van más allá de la norma legal que persiguen aplicar al caso particular o que vulneran el principio que asegura a los ciudadanos el sometimiento a procedimientos racionales y justos, al ponerlos en situaciones de desigualdad, inequidad o indefensión.”

El principio de legalidad, como fundamento de la RAF, se manifiesta primeramente en un sentido de juridicidad, según dispone el artículo 6 de la Constitución Política de la República, en cuanto señala que los órganos del Estado deben someter su actuar a la Constitución y a las normas dictadas conforme a ella. Y, en un segundo sentido, en que los actos administrativos, si bien gozan de presunción de legalidad, evidenciado que éstos no se conforman con una estricta aplicación normativa deben ser corregidos, para ello el ordenamiento jurídico ha dispuesto de mecanismos extraordinarios para corregir esas situaciones de desigualdad o inequidad originadas en vicio o error en el acto.

Esto se complementa con la Circular N°12 de 2021 en cuanto extiende la aplicación de los principios de la RAV instruidos en la Circular N°34 de 2018 a este procedimiento. Entre ellos, los principios de:

- **Justicia y equidad:** El procedimiento tiene como objetivo final que el contribuyente cumpla cabalmente con su obligación tributaria, eliminando toda pretensión fiscal que exceda esa obligación;
- **Colaboración:** Consiste en la asistencia que la administración tributaria otorgará a los contribuyentes para que puedan obtener un resultado que cumpla con los estándares de justicia perseguidos, incluyendo la corrección oficiosa por parte del Servicio si el caso lo amerita; y
- **Responsabilidad institucional:** Cabe señalar, que este principio recae principalmente en el rol que le corresponde al Departamento u Oficina de Procedimientos Administrativos Tributarios o al Departamento Jurídico, según sea el caso, en el cumplimiento de las obligaciones que pasan a ser esenciales para los fines del procedimiento, puesto que siendo el órgano encargado de conocer la solicitud de revisión del acto impugnado por el contribuyente, deberá avocarse a su estudio bajo este nuevo paradigma y a la luz de los principios señalados. La importancia de este principio radica en que los recursos administrativos son un mecanismo de protección de los derechos de los contribuyentes, los cuales garantizan la integridad de la administración tributaria del país.

Una interpretación armónica de lo anterior permite concluir que la RAF recurso de carácter amplio para corregir vicios o errores manifiestos en una instancia de colaboración entre la autoridad fiscal y los contribuyentes, cuyo fin es la correcta aplicación de la ley tributaria en resguardo de los derechos de los contribuyentes, esto es el íntegro cumplimiento de la obligación tributaria. Interpretar en

contrario, como se profundizará, implicaría un pago en exceso y por contrapartida un enriquecimiento sin causa del Estado, materia reprochada por nuestro ordenamiento jurídico.

A mayor abundamiento el propio SII, ha interpretado que esta corrección es una obligación funcionaria. La Circular N° 12 de 2021 señala expresamente que es una obligación de los jefes de los Departamentos de Procedimientos Administrativos y Tributarios la corrección de vicios o errores manifiestos, incluso aquellos que no hayan sido alegados por el contribuyente, como se indica a continuación:

"Corrección de oficio de vicios o errores manifiestos: En virtud de ser este un procedimiento cuya finalidad apunta a la revisión de la legalidad de las actuaciones de fiscalización, en el cual deben ser considerados con especial atención los principios de celeridad y economía procedural consagrados en la Ley N° 19.880, se establece que para aquellos casos en que con motivo de la tramitación de la RAF, se tome conocimiento de la existencia de vicios o errores manifiestos no alegados por el contribuyente, los cuales gocen del mérito suficiente que permitan desvirtuar la actuación de fiscalización, procederá la corrección de oficio de dichos vicios o errores por parte de la jefatura correspondiente.

Al respecto, independientemente de si los vicios o errores fueron oportunamente alegados o no por el contribuyente, el Servicio deberá requerir los antecedentes necesarios para propender a la corrección de ellos."

Lo anterior, cobra aún más relevancia considerando el principio de jerarquía consagrado en el artículo 11 de la Ley N°18.575 sobre bases generales de la administración del Estado. Conforme a dicho principio, el superior jerárquico debe verificar que las actuaciones de sus subordinados se ajusten a la ley y a las finalidades del órgano respectivo²⁸, y los órganos de la administración del Estado deben actuar de forma razonada, con la obligación de corregir los errores o vicios que afecten a sus actos. En este sentido, la Circular N°51 de 2005 del SII señala lo siguiente:

"Por su parte, el artículo 11 de la Ley 18.575, Orgánica Constitucional de Bases Generales de la Administración del Estado, establece que "las autoridades y jefaturas, dentro del ámbito de su competencia y en los niveles que corresponda, ejercerán un control jerárquico permanente del funcionamiento de los organismos y de la actuación del personal de su dependencia, el que se extenderá tanto a la eficiencia y eficacia en el cumplimiento de los fines y objetivos, como a la legalidad y oportunidad de las actuaciones.

Lo anterior, implica el imperativo para la administración de actuar en forma razonada, equitativa, dentro de los marcos legales y con los fundamentos necesarios que autoricen y justifiquen las resoluciones que se adopten; como asimismo la obligación de corregir las irregularidades o vicios y salvar los errores de que puedan adolecer sus actos."

Es así como, la facultad concedida por la ley a los directores regionales en virtud del artículo 6° letra B N°5 del Código Tributario, tiene por objeto precisamente el resguardo del principio de legalidad y equidad de los actos de la administración tributaria.

No obstante, conforme al nuevo criterio, si un contribuyente comete un error en una declaración jurada o en un formulario de declaración de impuestos y como consecuencia de ello, el SII emite un acto de fiscalización -resolución, liquidación o giro- que recoja el error o vicio podría afectarse el principio de reserva legal con tal gravedad que podría gravarse la renta de un contribuyente incluso dos o tres veces más, generando así un enriquecimiento sin causa para el Fisco.

²⁸ BERMÚDEZ Soto, Jorge. 2010. Derecho Administrativo General, Legal Publishing, Santiago, Chile.

Ejemplo de ello es la Resolución Ex. N°225.267 de fecha 22 de octubre de 2024 emitida por la Dirección Regional Metropolitana Santiago Centro que resuelve el procedimiento RAF 86.462 en la cual se denegó la pretensión de una contribuyente por cuanto solicitó rectificar su declaración de renta AT2021 por errores en la misma (subdeclaración) y errores en el cruce de información del Servicio de Impuestos Internos que determinaron un impuesto a pagar en la Liquidación N°180410514 de 20 de julio de 2021 duplicando la base imponible efectivamente obtenida por la contribuyente.

En efecto, en casos que han sido tramitados por esta Defensoría se ha observado vicios o errores en actos del SII provocados a su vez por errores cometidos por los contribuyentes en las respectivas declaraciones, resultando, por ejemplo, en duplicidad de los ingresos declarados en la determinación de la base imponible del impuesto global complementario, produciendo como efecto también la duplicidad del impuesto aplicado.²⁹

De suma gravedad es la denuncia efectuada por profesionales en el área respecto a la posible existencia de una meta institucional (indicador) dentro del plan de desempeño y gestión del Servicio de Impuestos Internos, denominado "*Calidad de la acción fiscalizadora del SII (resultado de las acciones de tratamiento de fiscalización en sede administrativa RAV-RAF)*". Dicho indicador mide el porcentaje de casos RAV-RAF que terminarán con resultado favorable a la acción fiscalizadora (sentencia no ha lugar), sobre el total de casos con sentencia ha lugar, ha lugar en parte y no ha lugar, estableciendo una meta de rechazo institucional de un 54,2% de los casos mientras que en las direcciones regionales una meta diferenciada entre 48,2% y 54,2%. Esto debería ser interpretado como un indicador que no persigue el cumplimiento del principio de legalidad en la aplicación de los tributos, sino un incentivo a mantener en el ordenamiento tributario actos administrativos con vicios o errores manifiestos. Al respecto, en las instancias de participación se expresó la preocupación por el impacto de este indicador, argumentando que puede llevar a decisiones basadas en metas de recaudación y no en principios de justicia tributaria.

A ello se suma la variación de resultados ha lugar en los últimos tres años de las resoluciones RAF con una tendencia a la baja y, por el contrario partida, una tendencia al alza respecto a la resolución inadmisible de este procedimiento. A saber:

	2023	2024	2025
% RAF HA LUGAR	39,10 %	27,47 %	8,21 %
% RAF HA LUGAR EN PARTE	17,93 %	10,29 %	3,28 %
% RAF NO HA LUGAR	27,97 %	34,42 %	13,30 %
% RAF INADMISIBLE	14,70 %	27,55 %	75,04 %
% RAF OTROS	0,31 %	0,27 %	0,16 %

Tabla de elaboración propia³⁰

²⁹ Otro ejemplo es la Liquidación de folio N°180411518, emitida por la Dirección Regional de Santiago Sur del Servicio de Impuestos Internos, con fecha 20 de julio de 2021.

³⁰ Confeccionada en base a información de transparencia del SII

Progresión porcentual de resultados RAF



Esta tendencia podría dar cuenta de un declive en la preponderancia del principio de autotutela administrativa que en materia de revisión de oficio, tiene por finalidad *“eliminar los propios actos administrativos que se encuentran viciados de una nulidad radical”*³¹.

En este sentido, se debe tener presente que el N°13 del artículo 8 bis del Código Tributario dispone el derecho del contribuyente a tener certeza de que los efectos tributarios de los actos o contratos son aquellos previstos por ley, sin perjuicio del ejercicio de las facultades de fiscalización que correspondan de acuerdo con la ley.

De esta forma, el derecho a la seguridad jurídica de los contribuyentes implica que éstos tengan conocimiento cierto y anticipado de las consecuencias jurídicas y tributarias de sus actos y omisiones. Este derecho es parte de un núcleo de protección que se correlaciona con el principio de legalidad constitucional, en el reconocimiento de la seguridad jurídica como derecho en el objeto de la Defensoría del Contribuyente y en el N°13 del artículo 8 bis del Código Tributario que vincula todas estas garantías al estipular el derecho de los contribuyentes a tener certeza de que los efectos tributarios de los actos o contratos son aquellos previstos por la ley.

En los problemas abordados se podría vulnerar la certeza jurídica en cuanto los contribuyentes no tienen seguridad respecto a si la administración va a valorar en su mérito los antecedentes presentados en la interposición de una acción frente a un acto con vicios o errores manifiestos del acto, va a dar curso a la facultad establecida en el artículo 36 bis del Código Tributario o, en definitiva si va a corregir los actos que se alejan de la estricta aplicación legal.

Así, se puede constatar que debido al criterio objeto de este informe se ha denegado la corrección de actos terminales del Servicio de Impuestos Internos que contienen una errónea aplicación de la Ley tributaria, teniendo por efecto el cobro de diferencias impositivas que no responden a hechos gravados cometidos por los contribuyentes. Esta mantención de actos de la administración con vicios o errores manifiestos inhibe la aplicación estricta de los impuestos cuyo control está encomendado al SII afectando los principios de legalidad y justicia tributaria.

e) Enriquecimiento sin causa por parte del Fisco

La posibilidad de los individuos de accionar en virtud de la teoría del enriquecimiento sin causa, esto es solicitando la restitución de aquel monto obtenido sin derecho o disposición legal a expensas de otro., es una variante del principio de equidad³².

³¹ Beltrán, Luis. 2024. La garantía de la autotutela administrativa a través de la potestad revisora de oficio. Revista Latinoamericana de Ciencias Sociales y Humanidades (REDILAT) DOI: <https://doi.org/10.56712/latam.v5i5.2868>

³² CAFFARENA Moris, Elena. 1926. El enriquecimiento sin causa a expensas de otro en el derecho chileno. Memoria para optar al grado de Licenciado en Facultad de Leyes y Ciencias Políticas. Universidad de Chile.

El artículo 2284 del Código Civil regula los cuasicontratos como fuente de las obligaciones. El mismo cuerpo legal reconoce en el artículo 2297 el derecho general de repetir aun lo que se ha pagado por error de derecho, cuando el pago no tenía por fundamento ni aun una obligación puramente natural.

En materia tributaria, el Código Tributario en el N°5 y N°9 de su artículo 6 facultan al Director Regional del Servicio de Impuestos Internos para que resuelva administrativamente todos los asuntos de carácter tributario que se promuevan en la jurisdicción de su territorio y, en particular, para resolver la devolución y pago de las sumas solucionadas indebidamente o en exceso a título de impuestos, reajustes, intereses, sanciones o costas. El artículo 126 del Código Tributario reconoce el derecho que tienen los contribuyentes a obtener la devolución de las cantidades enteradas indebida o erróneamente en arcas fiscales.

Mediante petición administrativa se puede solicitar la devolución o restitución de impuestos, reajustes, intereses y multas cuyo fundamento sea que las sumas fueron pagadas doblemente, en exceso o indebidamente. Lo anterior, fundado según la Circular N°72 del año 2001³³ del Servicio de Impuestos Internos en el principio de que "*el que paga por error lo que no debe tiene acción para repetir lo pagado*", esto es evitar el enriquecimiento injusto, en este caso, del Fisco a costa de los contribuyentes.

Cabe destacar el inciso segundo del artículo 126 del Código Tributario norma que faculta al contribuyente, en los casos de pagos provenientes de una liquidación o giro a obtener devoluciones o la restitución de sumas pagadas doblemente, en exceso o indebidamente cuando éstos se hubieren originado por un error manifiesto de la liquidación o giro.

Esto es, nuevamente el legislador tributario ha dejado en claro que existe una acción administrativa extraordinaria que permite la mutabilidad de actos aparentemente firmes por contener vicios o errores manifiestos, el cual permite ejercer la,

*"acción de reembolso ante el SII el cual, en caso de emitir un acto administrativo en contra de las pretensiones del contribuyente, total o parcialmente, habilita para incoar reclamación en los términos del artículo 124 del mismo Código en contra del acto final que se dicte ante los tribunales tributarios y aduaneros, permitiendo, de forma extraordinaria, al contribuyente que, no dedujo reclamación alguna en la oportunidad procesal prevista para ello, en contra de la liquidación o giro de impuestos respectiva, para que, aun encontrándose en dicha extemporánea e incómoda situación —prima facie—, pueda obtener la restitución de las sumas pagadas doblemente, en exceso o indebidamente, a título de impuestos, reajustes, intereses y multas."*³⁴

Esta acción extraordinaria, distinta a la RAF, pero fundada en las mismas normas y conceptos, tiene un plazo de caducidad particular de tres años contados desde el hecho o acto que sirve de fundamento

De lo anterior se erige que nuestro ordenamiento jurídico y en particular el tributario rechaza el enriquecimiento ilícito, especialmente cuando hay vicios o errores manifiestos de por medio. Así, uno de los principales problemas del cambio de criterio y la mantención de actos terminales con vicios o errores manifiestos debido a la negativa a revisar dichos actos por limitaciones procesales, es justamente la acción de cobro sobre diferencias impositivas determinadas en desmedro de la ley, generando un enriquecimiento sin causa para el Fisco.

Por ejemplo, en las reuniones con expertos en materia tributaria se explicó un caso concreto que da cuenta del enriquecimiento sin causa por parte del Fisco en la materia. El caso involucra a dos adultos mayores que, como empresarios individuales, arrendaban oficinas en Santiago Centro como su única fuente de ingresos. Durante más de 15 años, se acumularon liquidaciones de impuestos sin que se realizara un seguimiento adecuado. Tras el fallecimiento de ambos contribuyentes, se detectó que su

³⁴ HIDALGO Vega, Abel. 2022. Revista de Derecho Económico. Volumen N°79 N°1. p, 79 - 102

ingreso por arriendo había sido considerado hasta tres veces en la base imponible, generando una carga fiscal desproporcionada. La causa de este problema radica en un error de la contadora, quien registró los ingresos en una línea incorrecta del Formulario 22. En un caso de error tan manifiesto como éste de los actos administrativos emitidos, el Servicio de Impuestos Internos se negó a dejar sin efecto los actos mediante procedimiento RAF lo que implicó el enriquecimiento sin causa hasta tres veces de los impuestos que en definitiva habían sido pagados.

En la misma línea, el enriquecimiento sin causa podría vulnerar el artículo 8 bis N°3 del Código Tributario que reconoce el derecho de los contribuyentes a *“obtener en forma completa y oportuna las devoluciones a que tenga derecho conforme a las leyes tributarias, debidamente actualizadas”*. Es decir, el derecho de los contribuyentes a solicitar devoluciones de tributos cuando corresponda legalmente, en forma completa y oportuna desde el momento en que se logre acreditar jurídicamente por la autoridad competente que se encuentra en la situación descrita en la ley. Por ejemplo, dejando sin efecto mediante procedimiento RAF una resolución que deniega una devolución que en estricto derecho procede.

Con todo, el criterio objeto de este informe podría estar generando un enriquecimiento sin causa por parte del Fisco, del todo indeseado por el legislador, en cuanto en las revisiones de la actuación fiscalizadora se ha denegado la revisión de fondo, obligando a pagar montos que en estricto derecho no corresponden o al mantener resoluciones que deniegan la posibilidad de obtener devoluciones a las cuales tienen derecho.

4. CONCLUSIÓN

Ni el Código Tributario ni las circulares del SII limitan el procedimiento RAF en el sentido en que este nuevo criterio ha establecido. En efecto, la legalidad no busca restringir la RAF por causa u origen del vicio o error manifiesto, indicación de plazo para interponer la acción. Por el contrario, pretende que esta acción sea un recurso administrativo para corregir falsas aplicaciones de la ley que resulten ostensibles del mismo acto o que resulten descubiertos de los antecedentes acompañados por el contribuyente en esta instancia.

Este recurso busca que exista una correcta aplicación de la ley tributaria en resguardo de los derechos de los contribuyentes. Es una acción extraordinaria que repudia la persistencia de actos que se distancien de la ley y, por ende, cuyo fin es el íntegro cumplimiento de la obligación en una instancia de colaboración entre la autoridad fiscal y los contribuyentes. Evitando a toda costa el enriquecimiento sin causa del Fisco, materia reprochada por nuestro ordenamiento jurídico.

Atendido lo anteriormente planteado, de la revisión y estudio efectuado por esta Defensoría, es posible advertir que, el cambio de criterio en la admisibilidad de los procedimientos de RAF podría vulnerar la ley y los derechos del contribuyente contenidos en el artículo 8 bis del Código Tributario. En particular, los siguientes derechos:

- El N°1 del artículo 8 bis del Código Tributario dispone el derecho del contribuyente a que se facilite el cumplimiento de sus obligaciones tributarias y a obtener información clara del sentido y alcance de todas las actuaciones en la que tenga calidad de interesado.
- El N°3 del artículo 8 bis del Código Tributario garantiza el derecho de los contribuyentes o a obtener en forma completa y oportuna las devoluciones a que tenga derecho conforme a las leyes tributarias, debidamente actualizadas.
- La letra a) y b) del N°4 del artículo 8 bis del Código Tributario dispone el derecho del contribuyente a que se precisen las razones que motivan la actuación que corresponda, esto es el razonamiento lógico y jurídico para llegar a una conclusión, y que se le entregue información clara, sobre el alcance y contenido de las actuaciones en que participa. Y por

último, la letra e) garantiza el derecho a que se admita la acreditación de los actos, contratos u operaciones 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 formalidades o solemnidades que no estén establecidas en la ley.

- El N°8 del artículo 8 bis del Código Tributario garantiza el derecho de los contribuyentes de eximirse de aportar documentos que no correspondan al procedimiento o que ya se encuentren acompañados al Servicio.
- El N°10 del artículo 8 bis del Código Tributario que manda a que las actuaciones del SII se lleven a cabo sin dilaciones, requerimientos o esperas innecesarias, y en la forma menos costosa para el contribuyente.
- El N°11 del artículo 8 bis del Código Tributario que dispone que el contribuyente tiene derecho 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.
- Por su parte, el N°13 del artículo 8 bis del Código Tributario dispone el derecho del contribuyente a tener certeza de que los efectos tributarios de los actos o contratos son aquellos previstos por ley, sin perjuicio del ejercicio de las facultades de fiscalización que correspondan de acuerdo con la ley.
- Finalmente, el N°19 del artículo 8 bis del Código Tributario manda al SII a que “presuma que el contribuyente actúa de buena fe”.

Sin perjuicio de los perfeccionamientos que pudieren ser del todo procedentes en la Revisión de la Actuación Fiscalizadora (RAF), la observancia de los derechos antes mencionados no solo fortalecería la confianza en la administración tributaria, sino que también garantizaría un tratamiento más justo y equitativo para todos los contribuyentes y el respecto de sus derechos.

5. SOLICITUD DE INFORME

Atendidos los problemas detectados y las facultades legales de esta Defensoría, y en cumplimiento de lo dispuesto en el artículo 63 de la Ley N°21.210, solicito a usted, informar respecto a fundamentos legales y de hecho que motivan el cambio de criterio del SII en cuanto a la admisibilidad de la solicitud de RAF, con el objeto de verificar si existe, algún acto, práctica o criterio que constituya un riesgo en la aplicación de la ley o vulneración de los derechos de los contribuyentes, grupos o segmentos de ellos.

En concreto, se solicita a vuestro Servicio que informe sobre lo siguiente:

1. Los fundamentos legales y de hecho que motivan el cambio de criterio desarrollado en el presente informe, vale decir, la declaración de inadmisibilidad o rechazo de las solicitudes de RAF fundadas en errores invocados como propios del contribuyente, o bien fundadas en solicitudes de declaraciones rectificadorias en este procedimiento y/o por estimar que los antecedentes presentados en el mismo constituyen una nueva auditoría.
2. A modo aclaratorio, acompañar listado ejemplificativo, no taxativo, de errores o vicios considerados como propios del contribuyente y, por el contrario, de errores o vicios considerados como propios del SII.
3. Informar la cantidad de ingresos y resoluciones de procedimientos RAF desde el año 2024 a la fecha, distinguiendo aquellos terminados en los mismos períodos y clasificados según tipo

de acto impugnado (liquidación, giro o resolución), autoridad que lo conoció (Dirección Nacional, Dirección de Grandes Contribuyentes o Dirección Regional precisa que lo conoció) y resultado (ha lugar, ha lugar en parte, no ha lugar, silencio administrativo, desistimiento, inadmisible).

4. Enviar copia de la normativa administrativa vigente, anexos y oficios circulares que regulan las materias objeto del presente oficio, en especial aquellas en que se determina el nuevo criterio adoptado por el SII en materia de admisibilidad de la RAF, especialmente de Oficio Reservado N°95 de agosto de 2024 del Subdirector Jurídico del Servicio de Impuestos Internos.
5. Enviar copia de antecedentes relacionados a meta institucional (indicador) dentro del plan de desempeño y gestión del Servicio de Impuestos Internos, denominado "*Calidad de la acción fiscalizadora del SII (resultado de las acciones de tratamiento de fiscalización en sede administrativa RAV-RAF)*".

6. RESPUESTA DEL SII

La información solicitada tendrá por objeto la completa revisión e identificación de los problemas detectados a través de este procedimiento, y si corresponde, realizar propuestas de alternativa de solución que, de acuerdo con nuestra Ley Orgánica, debe emitir esta repartición. Según sea el desarrollo y análisis, la presente Solicitud de Información puede ser complementada por otra(s).

Finalmente, se hace presente, que una vez recibido el presente estudio, el Servicio de Impuestos Internos deberá evacuar el informe requerido dentro del plazo de veinte días hábiles, de acuerdo con lo señalado en el artículo 63 de la Ley Orgánica de la Defensoría del Contribuyente.

**DEFENSOR NACIONAL DEL CONTRIBUYENTE
DEFENSORÍA DEL CONTRIBUYENTE**

Anexos

- Anexo N°1 Actas reuniones
- Anexo N°2 Minuta privada Abogado Rodrigo Benítez
- Anexo N°3 Minuta privada Abogado Sergio Endress

FVV/JAM/NMT