

EL PROCEDIMIENTO DE VULNERACIÓN DE DERECHOS COMO VÍA DE IMPUGNACIÓN DE LO RESUELTO POR LA REVISIÓN DE LA ACCIÓN FISCALIZADORA EN SEDE ADMINISTRATIVA: COMENTARIO AL CRITERIO DE LA CORTE SUPREMA

THE JUDICIAL PROCEDURE FOR VIOLATION OF TAXPAYER'S RIGHTS AS A MEANS OF CHALLENGING THE DECISION MADE IN THE REQUEST FOR REVIEW OF THE TAX AUDIT ACTION: COMMENTARY ON THE SUPREME COURT'S APPROACH

Cristóbal Díaz Guitart*

RESUMEN: El presente artículo tiene por objeto realizar una revisión de la jurisprudencia recientemente asentada por nuestra Corte Suprema, la cual concluye que el procedimiento especial de vulneración de derechos no es la vía idónea para impugnar ciertos actos administrativos, como liquidaciones o giros. Lo anterior, en respuesta a la práctica de los litigantes que, vencidos los plazos para presentar un reclamo tributario contra la pretensión fiscal, presentan una revisión de la acción fiscalizadora con el fin de reclamar, a través del procedimiento de vulneración de derechos, la resolución que falla dicho recurso administrativo, confirmando la liquidación o giro, y pretendiendo lograr en ese procedimiento judicial la anulación de la liquidación o giro.

Palabras clave: Resolución de conflictos tributarios, reclamación judicial de actos administrativos tributarios, procedimiento de vulneración de derechos, revisión de la acción fiscalizadora.

ABSTRACT: *This article aims to examine the problem through recently established jurisprudence of the Chilean Supreme Court, which concludes that the Special Procedure for the Violation of Taxpayer's Rights is not the appropriate mechanism to challenge certain administrative acts, such as tax assessments or payment orders. This conclusion responds to the practice of litigators who, upon the expiration of the deadlines for filing a tax claim against the fiscal authority's actions, submit an Administrative Request for Review of Auditing Activity to subsequently challenge, through the Procedure for the Violation of Taxpayer's Rights, the resolution rejecting such administrative appeal. Their intent is to achieve, within this judicial process, the annulment of the tax assessment or payment order.*

Keywords: *tax dispute resolution, judicial challenge of tax administrative acts, procedure for the violation of rights, review of auditing activity.*

1. INTRODUCCIÓN

Nuestro sistema de resolución de controversias entre contribuyentes y la administración fiscal ha sido objeto de varias reformas en los últimos años, las cuales han ido perfeccionando paulatinamente la administración de la justicia en este respecto.

*Abogado Universidad San Sebastián. Abogado Servicio de Impuestos Internos, IX Dirección Regional. Correo electrónico: c.diazgui@gmail.com. Recibido 14 de octubre de 2024, aceptado 31 de marzo de 2025.

Por lo mismo, nos parece de suma importancia seguir de cerca este proceso de mejora continua, explorando con especial atención los límites de nuestro sistema contencioso-administrativo tributario. En concreto, consideramos especialmente relevante comentar la forma en que los litigantes han utilizado estratégicamente el recurso administrativo tributario denominado revisión de la acción fiscalizadora, del artículo 6, letra B N° 5, del Código Tributario, como forma de impugnar los actos de la administración una vez vencidos los plazos para interponer una reposición administrativa voluntaria del artículo 123 bis Código Tributario o para reclamar ante los tribunales tributarios y aduaneros (TTA). Algunos han pretendido valerse de que la revisión de la acción fiscalizadora no tiene un plazo fatal definido para su interposición, con el objetivo de "revivir" el conflicto, impugnando así el acto para luego, con una resolución desfavorable pero reciente, interponer un reclamo ante los tribunales tributarios para que estos se pronuncien sobre el fondo del asunto, logrando lo que podrían haber alcanzado reclamando dentro del plazo.

En conformidad con lo anterior, el presente trabajo pretende abordar tres fallos recientes de nuestra Excelentísima Corte Suprema, que concluyen que la impugnación judicial por la vía del procedimiento especial de vulneración de derechos no es la vía idónea para conocer el fondo de los asuntos disputados en la revisión de la acción fiscalizadora, en concreto, de la impugnación de actos administrativos como liquidaciones o giros.

Para ello, presentamos este trabajo con la siguiente estructura: i) panorama general del procedimiento administrativo, y los medios de impugnación en sede administrativa, ii) los procedimientos judiciales ante los tribunales tributarios y aduaneros, iii) resumen y análisis de los fallos en comento, y iv) conclusiones sobre el criterio fijado por la Corte Suprema.

2. EL PROCESO ADMINISTRATIVO DE FISCALIZACIÓN

El proceso de fiscalización se materializa en la auditoría tributaria, definida como “*el procedimiento de auditoría o determinación de diferencias de impuestos, que incluye actos trámite y preparatorios más el acto terminal*”¹. Este proceso, realizado por el Servicio de Impuestos Internos (SII), busca verificar el cumplimiento de las obligaciones tributarias de los contribuyentes.

El proceso comienza con el requerimiento de antecedentes, donde el SII informa al contribuyente sobre la revisión de su situación tributaria. Este acto administrativo puede culminar en un giro o rectificación si se detectan diferencias en el pago de impuestos.

Por su parte, la citación, regulada por el artículo 63 del Código Tributario, es un acto mediante el cual se informa al contribuyente sobre diferencias de impuestos detectadas con el objeto de que las aclare. Tras detectar diferencias, el SII emite la citación para que el contribuyente subsane las discrepancias, puesto que de lo contrario se emitirá una liquidación y giro.

Con posterioridad, la liquidación finaliza el procedimiento administrativo de determinación del impuesto, haciendo efectiva la pretensión de cobro del SII. Según la Circular N°58 (2000) del SII, es “toda determinación del impuesto hecha a contribuyentes, incluso por tasaciones”. La liquidación puede ser reclamada judicialmente ante los

¹ ZURITA ROJAS (2024) p. 82.

Tribunales Tributarios y Aduaneros dentro de 90 días, suspendiéndose el plazo para girar por 90 días en virtud del artículo 24 Código Tributario.

Finalmente, el giro es la orden de pago emitida por la autoridad administrativa al contribuyente. Su propósito es comunicar formalmente el impuesto adeudado tanto al contribuyente como a la Tesorería General de la República. Los efectos legales del giro incluyen la interrupción de la prescripción, la habilitación del cobro compulsivo de los impuestos por parte de la Tesorería General de la República y la posibilidad de reclamar este acto ante los Tribunales Tributarios y Aduaneros.

3. PRINCIPALES MEDIOS DE IMPUGNACIÓN ADMINISTRATIVOS Y JUDICIALES

Algunos de los actos administrativos mencionados anteriormente son susceptibles de impugnación mediante los recursos especiales que establece la ley, por la vía administrativa y judicial. Podemos decir que, en general, tanto estos actos como los recursos presentados en sede judicial buscan, en menor o mayor medida, la ineficacia de aquellos por el incumplimiento de algunos de sus requisitos —formales o materiales— o por la incorrecta aplicación de la norma jurídica. Solo son pertinentes para efectos de este marco teórico dos de ellos en sede administrativa y dos en sede judicial.

3.1. La reposición administrativa voluntaria

Regulada en el artículo 123 bis del Código Tributario, consiste en un recurso de reposición especial que procede contra de los actos y resoluciones señalados en el artículo 124.² El objeto de este recurso consiste en otorgar al contribuyente la posibilidad de reponer el acto impugnado en sede administrativa con el fin de solucionar la controversia sin la necesidad de reclamarse judicialmente del acto.

Son características principales de este recurso las siguientes: i) es voluntario por no ser necesario para poder interponer otro recurso o reclamo en sede judicial, ii) debe presentarse dentro de los 30 días hábiles administrativos a la notificación del acto que se busca impugnar, iii) debe ser conocido por el Director Regional, quien en la práctica delega la facultad en el departamento de procesos administrativos respectivo, iv) debe presentarse por escrito³, v) su interposición suspende el cómputo del plazo para ejercer la acción jurisdiccional reclamación, vi) debe darse audiencia al contribuyente por expreso mandato legal⁴ y vii) la resolución que falla la reposición administrativa voluntaria será impugnabile administrativamente por el recurso jerárquico, y judicialmente por el procedimiento general de reclamación.

² MATUS FUENTES (2021) p. 167.

³ Como expresión del principio de escrituración del artículo 5° de la Ley 19.880.

⁴ Este fue el criterio fijado por la Circular N°26 de 2008 y respaldado por nuestra jurisprudencia. Al respecto, se suspende el plazo y luego de resuelto el recurso este se reanuda; pero no se interrumpe en el sentido del derecho civil, entendiendo por tal que el plazo se “reinicia” como sentido del término “interrumpe”.

3.2. La solicitud administrativa de revisión de la acción fiscalizadora

Está consagrada en el artículo 6, letra B, N°5 del Código Tributario. Su propósito es subsanar los vicios y errores manifiestos en la actuación administrativa, pero no necesariamente la nulidad del acto. La nulidad es la última opción y en tal caso se deberá decretar conjuntamente una nueva actuación. Por ejemplo, podría decretarse que se vuelva a notificar una determinada actuación en lugar de anular el proceso de fiscalización completo. Sin embargo, para la validez de esta nueva actuación es esencial que siga vigente la acción fiscalizadora de conformidad a los plazos de prescripción del artículo 200 Código Tributario. La anulación del acto solo se decretará cuando esta sea la única forma de salvar forma de salvar las incorrecciones, errores o vicios (circulares N° 51 de 2005 y N° 26 de 2008).

Para los efectos del presente trabajo resulta relevante destacar que no tiene plazo para su interposición, señalando la norma que podrá interponerse “en cualquier tiempo”. Podrá incluso volver a presentarse con nuevos antecedentes o distinta causa de pedir. La resolución que resuelve la revisión de la acción fiscalizadora no es susceptible de recurso o reclamación alguna. Podría, como se analizará más adelante, interponerse años después del vencimiento de los plazos judiciales y administrativos para impugnar algunos actos.

3.3. Los procedimientos de impugnación judicial ante tribunales tributarios y aduaneros

Los procedimientos tributarios comprenden el procedimiento general de reclamaciones⁵ y diversos procedimientos especiales. Entre estos últimos se incluyen el reclamo de avalúos de bienes raíces⁶, procedimiento especial por vulneración de derechos y otros procedimientos de escasa o nula aplicación práctica, como el de declaración de abuso o simulación⁷, alzamiento de secreto bancario o determinación judicial de impuestos de timbres y estampillas, que corresponde al juez civil, salvo que exista una liquidación emitida por el SII o un pago previo. Además, existen procedimientos sancionatorios, que abarcan el procedimiento general de aplicación de sanciones y el especial destinado a aplicar multas específicas.

3.4. El proceso especial de vulneración de derechos ante los tribunales tributarios y aduaneros

Se trata de una nueva acción destinada a proteger a los contribuyentes frente a acciones u omisiones ilegales o arbitrarias del SII, estructurada de manera similar al recurso de protección. Está regulado en los artículos 155 a 157 del Código Tributario y se aplica en caso

⁵ En concreto, deben ser reclamadas mediante el procedimiento general las actuaciones señaladas en el artículo 124 del Código Tributario, que incluyen la liquidación, el giro, el pago, la tasación y las resoluciones que afecten el pago o la determinación del impuesto. Asimismo, se considera reclamable la resolución que deniega una devolución conforme al artículo 126 del Código Tributario y la nulidad de actos administrativos susceptibles de reclamación, conforme a la nueva competencia otorgada por el artículo 8°.

⁶ Derogado por la recientemente publicada Ley N° 21.713 de Cumplimiento Tributario, de fecha 24 de octubre de 2024.

⁷ Con la célebre excepción del fallo de *SII con Forestal Aurora SPA* pronunciado por el TTA de Biobío y Ñuble.

de vulneración de los derechos garantizados en los números 21, 22 y 24 del artículo 19 de la Constitución, además del catálogo de derechos del artículo 8 bis del Código Tributario.

En virtud de su naturaleza cautelar y del principio de especialidad⁸, así como del texto en su tenor literal, no es procedente si ya se ha interpuesto un recurso de protección ni si la materia debe ser conocida por otro procedimiento ante el tribunales tributarios y aduaneros.

El sujeto activo de esta acción es el contribuyente que considere que sus derechos han sido vulnerados por actos u omisiones del SII, mientras que el sujeto pasivo es exclusivamente el SII, excluyendo al Servicio Nacional de Aduanas y a Tesorería General de la República. La competencia corresponde al tribunales tributarios y aduaneros del territorio donde se haya producido el acto. La acción debe interponerse por escrito dentro de un plazo fatal de 15 días hábiles desde que ocurrió la acción u omisión, o desde que el contribuyente tuvo conocimiento cierto de la misma, lo cual debe probarse. No se requiere patrocinio de abogado para su presentación.

Respecto a las omisiones, estas se refieren a situaciones en las que la autoridad administrativa, estando legalmente obligada a dictar un acto administrativo o ejecutar una operación material, no lo hace. Se reconoce protección a la libertad económica, la igualdad económica y el derecho de propiedad, con las limitaciones propias del derecho constitucional.

Abundando sobre su carácter cautelar, este queda evidenciado procesalmente en la facultad del tribunal para dictar órdenes de no innovar, así como en su tramitación, que tiene plazos más acotados para el tribunal que los dispuestos para la vía del procedimiento general de reclamaciones, lo que propendería a una tramitación más rápida con el fin de restablecer el imperio del derecho.

Como ha explorado incipientemente en la doctrina procesal civil el profesor René Núñez Ávila, el estudio de las instancias y recursos a la luz de la teoría de juegos resulta especialmente útil para los litigantes. Siguiendo al profesor Núñez Ávila⁹, entendemos por teoría de juegos a la teoría que se encarga de estudiar las situaciones en las que tanto las acciones que realizan las partes como los resultados que quepa esperar de aquellas dependen de las acciones que otros puedan ejecutar.¹⁰

Al respecto, podemos señalar que los criterios que esta teoría proporciona para su estudio son herramientas especialmente valiosas que los litigantes deben hacer valer para decidir, incorporando la perspectiva económica, si iniciar un procedimiento o continuarlo mediante recursos procesales.

⁸ Dicho sea de paso, el principio de especialidad es de crucial relevancia sistemática para nuestro Derecho, el cual descansa en términos positivos primeramente en nuestro artículo cuarto del Código Civil, y al respecto adherimos a la tesis defendida por don Hernán Corral según la cual el Código Civil sería un cuerpo de derecho común que rige supletoriamente cuando en el resto del ordenamiento jurídico no exista una regla o norma especial que sea aplicable a un caso o cuestión jurídica.

⁹ NÚÑEZ ÁVILA (2023) p. 6.

¹⁰ Silva Núñez es muy agudo al apuntar que “un juicio es un juego de ajedrez en el que quien gana es el que mejor mueve las piezas y no, necesariamente, quien sabe más”.

Aplicándolo al derecho tributario, tenemos dos conjuntos de juegos continuos —hasta cuatro o incluso más si incluimos la litigación respecto de la cobranza ante la Tesorería General de la República y el subsecuente procedimiento ejecutivo en sede civil, con sus respectivas apelaciones y casaciones—. Estos son la etapa de litigación administrativa y la reclamación judicial, la cual, a su vez, puede extenderse ante tribunales superiores mediante apelación y casación.

A simple vista, esto generaría un gran incentivo para el litigante disconforme de mantenerse perpetuamente “jugando” —vale decir, recurriendo y reclamando— hasta alcanzar una decisión beneficiosa. Sin embargo, debido a la estructura eminentemente técnica del asunto, acentuada por el gran volumen de prueba generalmente aportada a estos procesos, no todos los “juegos” se rigen por las mismas reglas. Además, el litigante que sale favorecido en un “juego” primitivo ve su posición mejorada, porque su trabajo en un eventual siguiente juego se verá limitado a la defensa de la decisión impugnada por su contradictor.

A saber, en la etapa administrativa el SII se rige por principios administrativos colaborativos consustanciales a un servicio público, sin embargo, esto muta más adelante. Como muy hábilmente ha enseñado el profesor¹¹ expresando: “Una diferencia sustancial es que, en sede judicial, el Servicio no defiende el interés general, sino su propio interés, dada su condición de parte del proceso. Como advierte Altamirano¹², el contencioso tributario es la etapa ya no de diálogo sino de “combate procesal” entre la Administración y el contribuyente”. Por lo demás, la etapa administrativa ante el SII puede ser la mejor oportunidad para recibir y evaluar la prueba, mediante su personal especializado y experimentado.

Por otra parte, al ser un procedimiento administrativo de carácter técnico, es posible que la apreciación de argumentos de derecho más alejados de las líneas jurisprudenciales típicamente repetidas reciba una menor acogida, a diferencia de nuestros tribunales superiores, que gozan de un criterio jurídico mucho más afinado.

Por último, una vez fijada su pretensión en la liquidación, el SII, en el siguiente set de juegos —judicial—, asumirá su calidad de parte, desechando la servicialidad que lo caracterizaba, al menos teóricamente, en la etapa administrativa.

De esta manera, el contribuyente que haya sido desfavorecido al término del proceso administrativo podrá evaluar, por un lado: i) si el perjuicio lo justifica, y ii) si el cambio de lógica procedimental de administrativa a judicial le beneficia; y continuar al siguiente “juego” mediante la presentación de un reclamo tributario. Este proceso tiene ciertas ventajas comparativas, al ser un proceso jurisdiccional tramitado ante tribunales especializados, donde se balancea tanto el criterio propiamente jurídico de un tribunal de derecho como el personal especializado en el conocimiento de los criterios técnicos tributarios en los que se fundan las reclamaciones.¹³ Además, se puede solicitar la suspensión del cobro de Tesorería General de

¹¹ MONTECINOS ARAYA (2021) p. 161.

¹² ALTAMIRANO (2008) p. 1833.

¹³ Entendemos por elementos técnicos tributarios aquellas áreas de estudio indispensables y accesorias al derecho tributario, especialmente la contabilidad para la Ley sobre Impuesto a la Renta

República de los impuestos adeudados hasta la sentencia definitiva de primer grado, lo cual podría ser determinante en esta evaluación económica.

Por último, y como se mencionó antes, los tribunales superiores¹⁴ gozan de menor especialización formal en ciertos campos acotados del conocimiento —como la tributación o el urbanismo— y de menor capacidad operativa para conocer en profundidad los elementos técnicos tributarios que podrían abundar en el reclamo o ser esenciales para la valoración de la prueba, lo que podría disuadir al litigante. Sin embargo, al mismo tiempo, si la discusión versa sobre un punto novedoso de derecho o requiere de una interpretación jurídica más minuciosa que ya ha sido seguida por los tribunales superiores, perfectamente podría ser la mejor opción continuar litigando.¹⁵ Lo mismo si se persigue un criterio definido por las Cortes el cual los tribunales de instancia no han acogido uniformemente.

4. SÍNTESIS DE LOS FALLOS PRONUNCIADOS POR LA EXCELENTÍSIMA CORTE SUPREMA

El presente artículo propone una revisión de las siguientes sentencias de la Segunda Sala de la Corte Suprema, conocidas por la vía del recurso de casación deducido en contra de las sentencias de las Cortes de Apelaciones, las cuales, a su vez, confirmaron o revocaron, tras conocer mediante los respectivos recursos de apelación, el criterio seguido en primera instancia por el 2° TTA de la Región Metropolitana.

Cabe destacar que este criterio fue replicado en tres sentencias de fecha quince de octubre de dos mil veinticuatro, las que refieren a liquidaciones emitidas tras un proceso de fiscalización por justificación de inversiones de los artículos 70 y 71 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, ante las cuales los contribuyentes alegaron no haber realizado las inversiones (compra de dólares) que se les imputan y haber sido víctimas de suplantación de identidad. Ninguna de las dos últimas circunstancias se tuvo por acreditada en sede administrativa ante el SII.

4.1. Sentencia en causa rol 153.616-2023¹⁶

En la presente causa, nuestra Corte Suprema conoce de un recurso de casación en el fondo interpuesto por el SII en contra de la sentencia dictada por la Corte de Apelaciones de Santiago, que, tras conocer la apelación, confirma el criterio sostenido por la sentencia de

y Ley sobre Impuestos a las Ventas y Servicios, y el urbanismo para efectos del impuesto territorial, su determinación y reclamación.

¹⁴ Ruega decir que, como contrapartida, los tribunales superiores proponen una mayor experiencia de sus integrantes y especialización interpretativa a la luz de los principios de nuestro Derecho. Esto se pudo haber evitado si se hubiera permitido que los jueces de TTA pudiesen ser ministros de corte, lo cual fue resistido por la Corte Suprema durante la tramitación de la reforma a la justicia tributaria.

¹⁵ Algunos abogados, por la naturaleza compleja de la interpretación jurídica requerida para fallar de un asunto, se proponen desde la primera instancia la construcción de una teoría del caso que saben que será desechada en primer grado, e incluso ante las Cortes de Apelaciones, con el afán de ser bien acogida por nuestra Corte Suprema.

¹⁶ *Reservado con SII* (2024a).

primer grado pronunciada por el 2° Tribunal Tributario y Aduanero de la Región Metropolitana.

	Primer Grado	Corte de Apelaciones	Corte Suprema
Tribunal	2° TTA RM	ICA de Santiago	-
Vía de conocimiento	Vulneración de Derechos	Recurso de Apelación del SII	Recurso de casación en el fondo del SII
Decisión	Acoge reclamo	Confirma sentencia	Revoca sentencia
Criterio	Deja sin efecto las liquidaciones.	Deja sin efecto liquidaciones.	Rechaza reclamo por no ser la vía idónea para impugnar liquidaciones.

Figura 1 - Resultados instancias de la sentencia en causal rol 153.616-2023.

Elaboración propia, basados en datos de la página del Poder Judicial.

En el reclamo, acogido en primera y segunda instancia, se plantea que existiría una vulneración al derecho de propiedad garantizado en el artículo 19 N° 24 de nuestra Constitución Política de la República, ocasionada por la resolución de 2022, que falla la revisión de la acción fiscalizadora confirmando las liquidaciones emitidas por el SII en 2019. Se señala también que las liquidaciones serían arbitrarias e ilegales, al dictarse sin considerar los antecedentes aportados por el contribuyente.

Estas liquidaciones fueron producto de diferencias de impuestos determinadas por el SII a raíz de una fiscalización efectuada mediante la justificación de inversiones contenida en el artículo 70 de la Ley sobre Impuesto a la Renta. Se fiscalizó a raíz de inversiones efectuadas en el año 2015 por el contribuyente, ante las cuales, acreditadas las inversiones, no pudo desvirtuar la presunción establecida por dicha norma.

Vale la pena mencionar que el artículo 70 mencionado tiene por objeto verificar si los fondos con los que se realizó una inversión, gasto o desembolso cumplieron con la tributación que les correspondía (tributación cumplida, exenta o afecta a impuesto sustitutivo), ya sea por parte del contribuyente que los recibe o de quien se los entrega, y en cuyo caso se podría iniciar un nuevo proceso de fiscalización en contra de este último. Esta facultad consiste en fiscalizar al contribuyente para que acredite el origen de los fondos, con el propósito de determinar si estos ya tributaron; en el caso contrario, se liquida y gira un impuesto. Al respecto, se presumirá que corresponden a utilidades afectas al impuesto de primera categoría según el N° 3° del artículo 20 Ley sobre Impuesto a la Renta, o clasificadas en la segunda categoría conforme al N° 2° del artículo 42 Ley sobre Impuesto a la Renta, atendiendo a la actividad principal del contribuyente, siendo esta presunción la que el contribuyente no logró desvirtuar en autos.

El fallo de primera instancia acoge el reclamo deducido en contra de la resolución emitida durante el año 2022, que rechaza la revisión de la acción fiscalizadora presentada el mismo año 2022 por el contribuyente, en el sentido de confirmar las liquidaciones que se practicaron durante el año 2019 respecto de las diferencias de impuestos detectadas en el año tributario 2016.

Línea de Tiempo			
Año	2015	2019	2022
Actuación	Se realizan las inversiones fiscalizadas.	Se emiten las liquidaciones por el SII.	Se presenta y falla la RAF.

Figura 2 – Línea de tiempo de las actuaciones según el año

Elaboración propia, basados en datos de la *causal rol 153.616-2023*.

Su principal fundamento de derecho fueron los artículos 155 y 124 del CT, sobre la base de los cuales razona que “el accionar del SII originaría un empobrecimiento de su patrimonio que carecería de justificación legal (...) por hechos que en su opinión no realizó (...) lo que lo habilitaría para recurrir de vulneración de derechos encontrándose dentro del plazo legal para su interposición contado desde la emisión de la resolución (que falló la RAF el 2022)”.¹⁷

Ante esto, el SII deduce recurso de apelación ante la Corte de Santiago, tras lo cual se confirma el fallo de primera instancia. Posteriormente, la misma parte recurrió de casación en el fondo.

El recurso de casación en el fondo se fundamenta en la infracción al inciso primero del artículo 155 del CT, con relación a los artículos 6, letra B, N° 5 del mismo cuerpo normativo (que contiene la revisión de la acción fiscalizadora), y los artículos 123 y 124 del CT, que refieren a las reclamaciones tributarias ante tribunales y al procedimiento general de reclamaciones.

El recurso argumenta que dichas normas establecen el carácter cautelar y restringido del procedimiento de vulneración de derechos, con el objetivo de impedir que una misma materia sea conocida simultáneamente mediante el procedimiento general de reclamaciones y el procedimiento de vulneración de derechos. Posteriormente, señala que nuestro ordenamiento jurídico establece expresamente como vía de impugnación de liquidaciones o giros el procedimiento general de reclamaciones, procedimiento por el cual el contribuyente no reclamó.

La consecuencia lógica de esto sería que, al estar reservado el procedimiento de vulneración de derechos para aquellos casos de vulneración a los derechos que no estén contemplados en otros procedimientos, y habiéndose establecido el procedimiento general de reclamaciones expresamente como la vía para impugnar liquidaciones o giros, si no se deduce reclamo en el procedimiento general de reclamaciones en su oportunidad, no podría intentarse por la vía del procedimiento especial de vulneración de derechos tantas veces mencionado.

Al fallar el mencionado recurso de casación, la Corte Suprema define el asunto a decidir en el siguiente tenor: “la pertinencia o no de la acción por vulneración de garantías en contra de la resolución que confirmó las liquidaciones¹⁸.” Al respecto cita el artículo 155 inciso 1° del CT en cuanto señala que se podrá recurrir ante Tribunal Tributario y Aduanero por actos u omisiones del SII que vulneren ciertos derechos “siempre que no se trate de aquellas

¹⁷ Párrafo quinto del considerando 9° del fallo de primera instancia.

¹⁸ Considerando 5° fallo Corte Suprema.

materias que deban ser conocidas en conformidad a alguno de los procedimientos establecidos en el (libro III del CT)”. Sobre ello razona que la acción de vulneración de derechos tiene un evidente carácter cautelar que resulta incompatible con otras alegaciones que deban ser conocidas por alguno de los otros procedimientos tributarios judiciales.

En el considerando octavo concluye que la acción presentada persigue dejar sin efecto liquidaciones cuya impugnación se encuentra sometida a un procedimiento distinto, no siendo procedente hacer revivir un plazo extinto mediante la interposición de la acción en estudio.¹⁹

Finalmente, se pone término a la resolución sintetizando que, de conformidad con el artículo 155 del CT, no resultaría procedente deducir un reclamo en el procedimiento de vulneración de derechos en contra de liquidaciones o giros, ya que para impugnar estos actos se dispone expresamente el procedimiento general de reclamaciones. En este procedimiento, se supone una discusión de fondo que resulta ajena al carácter cautelar del procedimiento de vulneración de derechos.

Por último, se expone el razonamiento del voto disidente del abogado integrante sr. Eduardo Gandulfo, quien sostiene que la referencia que el artículo 8 bis, inciso 2° del CT hace al párrafo 2° del Título III, Libro III del mismo cuerpo normativo, señala únicamente la competencia y el procedimiento aplicable, pero no establece limitaciones en cuanto a las garantías protegidas, las cuales perfectamente podrían verse afectadas por la liquidación de autos.

4.2. Sentencia en causa rol 7.630-2024²⁰

La Corte Suprema conoce de la causa por haberse deducido por el reclamante recurso de casación en forma y fondo en contra de lo resuelto por la Corte de Apelaciones de Santiago, la cual, tras conocer de la apelación interpuesta en contra de la sentencia de primera instancia dictada por el SII, revocó dicha decisión al estimar que el procedimiento de vulneración de derechos no es la vía idónea para reclamar una liquidación. Por su parte, el sentenciador de primer grado acogió el reclamo, anulando las liquidaciones mencionadas.

	Primer Grado	Corte de Apelaciones	Corte Suprema
Tribunal	2° TTA RM	ICA de Santiago	-
Vía de conocimiento	Vulneración de Derechos	Recurso de Apelación del SII	Recurso de casación en forma y fondo del reclamante
Decisión	Acoge reclamo	Revoca sentencia TTA	Confirma sentencia ICA

¹⁹ Este apartado reviste especial importancia, ya que en él la Corte Suprema aborda de manera directa la problemática que constituye el objeto de estudio del presente artículo. Asimismo, que los tres fallos se hayan pronunciado en la misma fecha refuerza la intención del supremo tribunal de establecer un criterio jurídico claro y definitivo para la materia en discusión. Este contexto evidencia no solo la relevancia del tema tratado, sino también la voluntad de la corte de otorgar certeza y uniformidad interpretativa.

²⁰ *Xiaojun Li con SII* (2024).

Criterio	Deja sin efecto las liquidaciones.	Rechaza reclamo por no ser la vía idónea para impugnar liquidaciones.	Rechaza reclamo por no ser la vía idónea para impugnar liquidaciones.
----------	------------------------------------	---	---

Figura 3 - Resultados instancias de la sentencia en causal rol 7.630-2024.

Elaboración propia, basados en datos de la página del Poder Judicial.

El tribunal de instancia acogió inicialmente la reclamación del contribuyente, razonando que el cobro debió haber sido anulado considerando la existencia de querellas presentadas tanto por el delito de suplantación de personas como por falsificación de documentos privados, así como la querella por delitos tributarios interpuesta por el mismo SII respecto de la entidad que, a juicio del reclamante, habría realizado las inversiones que motivaron la liquidación suplantando la identidad de los contribuyentes.²¹ Es dable mencionar que los fundamentos del reclamo son idénticos a los del subtítulo anterior, en cuanto a la vulneración de las garantías constitucionales y a la falta de valoración de los antecedentes acompañados en sede administrativa. Es dable mencionar que los fundamentos del reclamo son idénticos a los del subtítulo anterior en cuanto a la vulneración de las garantías constitucionales y a la falta de valoración de los antecedentes acompañados en sede administrativa.

Razona además que no es sostenible que el SII sostenga simultáneamente que dicha entidad emitió facturas falsas y que, al mismo tiempo, el contribuyente -supuestamente suplantado por el querellado- pague impuestos por una inversión que el SII pretende tener acreditada mediante una factura de la misma empresa contra la que se querella por emisión de facturas falsas.

Dicha sentencia fue apelada por el SII, fundándose en los artículos 155, inciso 1°, 70, 123 y 124 del CT. Al respecto, señala que el reclamo discute el fondo del asunto, el cual es materia regida por el procedimiento general de reclamaciones, y que el procedimiento de vulneración de derechos no sería la vía idónea para determinar la legalidad o arbitrariedad de la resolución que rechazó la revisión de la acción fiscalizadora. Esto, porque la actividad fiscalizadora revisada culmina en una liquidación cuya impugnación judicial corresponde al procedimiento general de reclamaciones, lo que no se hizo valer oportunamente. Esta línea argumentativa fue acogida por la Corte de Apelaciones, revocando así el fallo de instancia que acogió el reclamo.

Como adelantamos, la sentencia que acoge la apelación fue recurrida de casación en forma y fondo por el reclamante. En cuanto al recurso de casación en la forma, este escapa del objeto del presente artículo, razón por la cual nos basta con mencionar que se fundó en una supuesta incompetencia del tribunal que pronunció la sentencia²² y que este fue rechazado.

Por otro lado, el reclamante fundó la casación en el fondo basándose en una infracción a los artículos 6, letra B, N°5, 155 y 156, es decir, a las normas del CT que contemplan la revisión de la acción fiscalizadora y el procedimiento especial de vulneración de derechos, respectivamente.

²¹ Párrafo 4° del considerando vigésimo sexto de la sentencia definitiva pronunciada por el tribunal de primer grado.

²² Causal de casación recogida por nuestro Código de Procedimiento Civil en su artículo 768, N°1.

Sostiene su impugnación argumentando que el tribunal de alzada cometió una infracción de ley al desconocer sin justificación alguna la facultad del contribuyente de solicitar la revisión de la acción fiscalizadora del SII. Indica que la interpretación de la corte, en cuanto concluye que el procedimiento de vulneración de derechos no es procedente para conocer del asunto, contraviene abiertamente el texto expreso, así como otros pronunciamientos sobre el asunto del mismo sentenciador.

Frente a esto, nuestra Excelentísima Corte Suprema nuevamente define el tema a decidir como la pertinencia o no de la acción por vulneración de derechos en contra de la resolución de la revisión de la acción fiscalizadora que confirmó la liquidación. Cabe señalar que en este caso se presentó dos veces una solicitud de revisión de la acción fiscalizadora, rechazándose en ambas oportunidades.

Se rechaza el recurso de casación replicándose el razonamiento del fallo antes analizado, esencialmente en cuanto a que el fondo del asunto debe ser conocido mediante normas de fondo, para lo cual se dispone el procedimiento general de reclamaciones, lo que se aleja del carácter cautelar del procedimiento de vulneración de derechos. Se menciona también que no se puede pretender revivir un término vencido mediante esta vía e incluso se replica también el voto disidente del abogado integrante señor Gandulfo.

Sin embargo, el fallo en estudio innova al señalar que hay ciertas normas sustantivas que podrían haber sido infringidas, pero que, al no haberse alegado por el recurrente y siendo de derecho estricto el recurso de casación, la Corte Suprema no podrá pronunciarse de oficio a favor del recurso, aun cuando estimara que se han infringido preceptos legales en la sentencia recurrida.

La Corte Suprema también innova nutriendo su planteamiento en la sentencia de reemplazo, citando doctrina al respecto de los autores doña Florencia Larraín sobre tutela efectiva del contribuyente, don Marcelo Matus sobre el alcance del procedimiento de vulneración de derechos, y don Arturo Selman²³ sobre los actos no reclamables mediante vulneración de derechos, ante todo lo cual concluye que no procederá dicho procedimiento contra liquidaciones o giros, ya que para tal efecto se dispone el procedimiento general de reclamaciones. Resulta especialmente clarificadora la referencia a don Jaime González Orrico, que merece ser citada íntegramente:

La jurisprudencia ha usado el principio de especialidad para desestimar denuncias de actos vulneratorios de derechos, ejecutados en el marco de un procedimiento de fiscalización tributaria, señalando que el procedimiento especial de reclamo por vulneración de derechos no es un medio procesal idóneo para solicitar que se revise una declaración de impuestos ya emitida por el Servicio de Impuestos Internos, se tengan por aportados ciertos documentos que ya se encontrarían acompañados y que no habrían sido considerados por ese Servicio, y se corrija la liquidación de impuestos emitida, aunque en el procedimiento administrativo que le dio origen se haya incurrido en actos que sean considerados arbitrarios o ilegales, puesto que el Código Tributario franquea un procedimiento general de lato conocimiento

²³ SELMAN NAHUM (2016) pp. 289-291.

para impugnar una liquidación de impuestos emitida con infracción a las normas que regulan su forma y fondo.²⁴

Concluye el fallo en comentario reforzando su tesis central, es decir, que no siendo el procedimiento cautelar de vulneración de derechos la vía idónea para conocer de la legalidad o arbitrariedad de la resolución que confirmó la liquidación, correspondiendo esto a una materia expresamente regida por el procedimiento general de reclamaciones, y además no habiendo sido impugnados en su oportunidad, solo cabe rechazar el reclamo por ser inadmisibile la pretensión con el procedimiento en que se entabla.

4.3. Sentencia en causa rol 124.376-2023²⁵

Al igual que en el primero de los fallos analizados, en la presente causa, nuestra Corte Suprema conoce de un recurso de casación en el fondo deducido por el Servicio de Impuestos Internos en contra de la sentencia dictada por la Corte de Apelaciones de Santiago, que, tras conocer de la apelación, confirma el criterio sostenido por la sentencia de primer grado pronunciada por el 2° Tribunal Tributario y Aduanero de la Región Metropolitana.

	Primer grado	Corte de apelaciones	Corte Suprema
Tribunal	2° TTA RM	ICA de Santiago	-
Vía de conocimiento	Vulneración de Derechos	Recurso de Apelación del SII	Recurso de casación en el fondo del SII
Decisión	Acoge reclamo	Confirma sentencia	Revoca sentencia
Criterio	Deja sin efecto las liquidaciones.	Deja sin efecto liquidaciones.	Rechaza reclamo por no ser la vía idónea para impugnar liquidaciones.

Figura 4 - Resultados instancias de la sentencia con causal rol 124.376-2023

Elaboración propia, basados en datos de la página del Poder Judicial.

Con el objeto de no redundar en lo anteriormente expuesto, nos limitaremos únicamente a mencionar los aspectos novedosos de esta sentencia.

En primer lugar, resulta novedoso que el SII responde al argumento del tribunal de primer grado, que señalaba que atentaría contra la lógica fundamental que el SII alegue, por una parte, que el contribuyente realizó una inversión con fondos cuya procedencia no logró justificar, y que, simultáneamente, busque acreditarlo con un documento tributario emitido por una sociedad respecto de la cual se querelló por el uso de facturas falsas. En su defensa, el SII señala que, primero, el contribuyente reclamante no figura como víctima según los hechos en que se funda la querella presentada contra el emisor de la factura, y, segundo, que mientras no exista una sentencia ejecutoriada declarando lo contrario, la factura en que se sustenta la inversión que inició la fiscalización será considerada válida para todo efecto legal.

²⁴ GONZÁLEZ ORRICO (2016) pp. 277-298.

²⁵ *Reservado con SII* (2024b).

En segundo lugar, la sentencia innova al declarar de manera contundente que, en los hechos, no se advierte ilegalidad ni arbitrariedad alguna en la fiscalización del SII, por lo que no se considera vulneración alguna a los derechos cuya tutela judicial se reclama.

5. CONCLUSIONES DEL CRITERIO FIJADO POR LA CORTE SUPREMA

En primer lugar, a la luz de la solidez de los fundamentos del criterio jurisprudencial recientemente adoptado por la Corte Suprema, resulta razonable concluir que, en un análisis previo sustentado en la teoría de juegos, la estrategia de los litigantes tributarios destinada a aprovechar las limitaciones inherentes a la revisión de la acción fiscalizadora y al procedimiento de vulneración de derechos ha quedado obsoleta. Este enfoque, orientado a cuestionar giros o liquidaciones tras la expiración de los plazos previstos por el sistema jurídico para su impugnación, se encuentra ahora sin viabilidad práctica, dado el rigor interpretativo y los principios subyacentes reafirmados por la Corte Suprema. Este cambio marca el fin de una práctica que buscaba torcer los límites del procedimiento, así fortaleciendo la estabilidad y predictibilidad del sistema tributario.

Dado su carácter cautelar, el procedimiento especial de vulneración de derechos guarda una similitud genealógica con el recurso de protección consagrado en el artículo 21 de la Constitución Política. En virtud de esta conexión, parece sistemáticamente apropiado que, al igual que en los casos en que los litigantes han intentado abordar cuestiones de fondo a través de dicha acción, nuestra Corte Suprema recurra a la expresión "no ser la vía idónea". Este enfoque contribuye a otorgar cautela y estabilidad al sistema jurídico, promoviendo la uniformidad interpretativa ante situaciones análogas, donde subyacen razones similares. Así, la disposición o interpretación consistente frente a problemas equiparables refuerza la coherencia del ordenamiento jurídico y asegura la adecuada delimitación de los instrumentos procesales.

En segundo lugar, resulta cuestionable fundamentar una infracción a la garantía consagrada en el artículo 19 N° 24 de la Constitución en una afectación a la propiedad derivada del cobro de un impuesto, ya que una interpretación maximalista de esta garantía podría desnaturalizar cualquier pretensión legítima de cobro por parte de la administración tributaria. Tal enfoque, lejos de alinearse con los principios fundamentales del derecho²⁶, otorgaría una menor eficacia a las normas tributarias frente a interpretaciones alternativas que permitirían un mayor equilibrio y funcionalidad del sistema.

Por último, se ha cuestionado públicamente un supuesto cambio en el criterio de admisibilidad que ha aplicado el SII tornándose más restrictivo a propósito del conocimiento de solicitudes de revisión de la acción fiscalizadora.²⁷ En concreto, se ha planteado que podría ser lesivo para los derechos de los contribuyentes que no se consideren admisibles para fundar estos recursos los errores propios del contribuyente que constituyan vicios o errores manifiestos, limitándose a aquellos que provengan del actuar de la administración.

Al respecto, podemos advertir ante estas críticas que, lejos de modificarse el criterio hacia una nueva interpretación restrictiva, solamente se estaría retornando al criterio tradicional

²⁶ Al respecto a FLORES DURÁN (2017) pp. 8-42.

²⁷ IRRIBARRA (2025).

respecto de la admisibilidad de la revisión de la acción fiscalizadora que consta en las circulares –obligatorias para los funcionarios- que han regulado el asunto desde hace más de una década. Incluso se hace especialmente importante ante estas críticas notar que el fundamento desde el derecho administrativo de la revisión de la acción fiscalizadora es precisamente la potestad de la autoridad para enmendar conforme a Derecho las actuaciones propias, tal como se instituye a propósito de la potestad invalidatoria dispuesta como causal de extinción del acto administrativo en el artículo 53 de la Ley 19.880. En este orden de ideas, el supuesto retorno al criterio original de admisibilidad de las RAF es plenamente concordante con la naturaleza de la potestad invalidatoria en materia tributaria y extenderlo a la corrección de errores del contribuyente sería contrario a una recta interpretación sistemática de los principios de derecho público que subyacen a la solicitud revisión de la acción fiscalizadora.

6. BIBLIOGRAFÍA

ALTAMIRANO, Alejandro (2008). El contencioso tributario (Desde el contexto de las prerrogativas del Estado y los derechos del contribuyente). En *El tributo y su aplicación: perspectiva para el siglo XXI*, GARCÍA NOVOA, César y HOYOS JIMÉNEZ, Catalina (coord.) Buenos Aires: Marcial Pons.

FLORES DURÁN, Gloria (2017). Principios, procedimientos y procesos tributarios. *Revista de Derecho Tributario* Universidad de Concepción, Vol. 2, pp. 8-42.

GONZÁLEZ ORRICO, Jaime (2016). Comentarios acerca del procedimiento especial de reclamo por vulneración de derechos en el Código Tributario Chileno. *Revista de Actualidad Jurídica* Universidad del Desarrollo. N°33, pp. 277-298.

LARRAÍN VILLANUEVA, Florencia (2023). La tutela judicial efectiva del contribuyente. Santiago: Editorial Thomson Reuters.

MATUS FUENTES, Marcelo (2021). *Curso de Derecho Tributario Chileno. Parte General y especial*. Santiago: Editorial Thomson Reuters.

MONTECINOS ARAYA, Jorge (2021). La prueba (tributaria) en sede administrativa y judicial con especial referencia a las modificaciones de la Ley 21.210. *Revista de Derecho Tributario* Universidad de Concepción. Vol. 9, pp. 143-166.

NÚÑEZ ÁVILA, René Luis (2023). *Manual de Derecho Procesal Civil. El juicio ordinario de mayor cuantía*. Santiago: Der Ediciones.

SELMAN NAHUM, Arturo. (2016). Procedimiento especial de reclamo por vulneración de derechos: actos administrativos reclamables, finalidad del procedimiento y viabilidad del recurso de casación en el fondo. Corte Suprema, 29 de agosto de 2013, rol N° 6392-2012. *Revista de Estudios Tributarios*. Vol. 11, pp. 285-309.

ZURITA ROJAS, Milenko (2024). *El Acto Administrativo Tributario*. (3ª ed.) Santiago: Editorial Libromar.

Sentencias nacionales:

Reservado con SII (2024a). Corte Suprema, 15 de octubre de 2024 (casación en el fondo) rol N° 15.3616-2023, cita Thomson Reuters CL/JUR/43191/2024.

Reservado con SII (2024b). Corte Suprema, 15 de octubre de 2024 (casación en el fondo), rol 124376-2023, cita Thomson Reuters CL/JUR/43188/2024.

SII con Forestal Aurora SPA. (2024) Tribunal Tributario y Aduanero de Biobío y Ñuble, sentencia de fecha 19 de marzo de 2024. (Procedimiento Especial de Declaración de Elusión)

Valverde Garrido Luis con Servicio de Impuestos Internos. (2001) Corte Suprema, sentencia de fecha 12 de julio de 2001 (casación). Rol CS 3150-2000.

Xiaojun Li con SII (2024). Corte Suprema, 15 de octubre de 2024 (casación en la forma y el fondo), rol 7630-2024, cita Thomson Reuters CL/JUR/43195/2024.

Normativa nacional:

DFL N° 7 de 1980 del Ministerio de Hacienda sobre Ley Orgánica del Servicio de Impuestos Internos, publicada el 15 de octubre de 1980.

Ley 19.880 de Bases de los Procedimientos Administrativos, publicada el 29 de mayo de 2003.

Ley de Impuesto a las Ventas y Servicios.

Ley sobre Impuesto a la Renta.

Código Civil.

Código de Procedimiento Civil.

Código Tributario.

Constitución Política de la República.

Instrucciones y documentos administrativos:

Circular SII N°26 de 2008.

Circular SII N° 51 de 2005.

Circular SII N°63 de 2000.

Otros:

IRRIBARRA SOBARZO, Eduardo (2025). *Inadmisibilidades en las RAF: ¿Vulneración de derechos?* Mercurio Legal, 10 de marzo de 2025. Recuperado en <https://www.elmercurio.com/Legal/Noticias/Opinion/2025/01/22/914675/revision-actuacion-fiscalizadora.aspx> [2025, 25 marzo].