

## LA CARPETA TRIBUTARIA ELECTRÓNICA DE LA LEY N° 21.210 Y LOS CONCURSOS DE NORMAS EN MATERIA FISCAL

*THE ELECTRONIC TAX FILE OF LAW NO. 21,210 AND THE CONCURRENCE OF NORMS IN  
TAX MATTERS*

Gonzalo Vergara Quezada\*

**RESUMEN:** Analiza la carpeta tributaria electrónica introducida por la Ley N° 21.210, examinando si incorporaba reglas novedosas o solamente regulaba de manera insuficiente materias previamente cubiertas por la Ley N° 19.880, modificada por la Ley N° 21.180, lo que crea un concurso de normas que pueden dar paso a erradas interpretaciones restrictivas de los derechos de los contribuyentes y de principios generales del derecho, lo que intensifica problemas de gestión que se advierten y promueve vulneraciones al debido procedimiento y al derecho de defensa de los contribuyentes.

Palabras clave: expedientes, carpeta tributaria electrónica, debido procedimiento, concurso de normas.

**ABSTRACT:** *Analyze the electronic tax file introduced by Law No. 21,210, examining whether it incorporated new rules or merely insufficiently regulated matters previously covered by Law No. 19,880, as amended by Law No. 21,180. This creates a conflict of regulations that can lead to erroneous and restrictive interpretations of taxpayers' rights and general principles of law, intensifying existing management problems and promoting violations of due process and the taxpayers' right to defense.*

*Keywords: files, electronic tax file, due process, concurrence of norms.*

### 1. INTRODUCCIÓN

El 10 de julio de 2018 comenzó la tramitación del proyecto que resultaría en la Ley N° 21.180. El proyecto buscaba que, por regla general, toda la Administración estatal quedara obligada a tramitar los procedimientos administrativos por medios electrónicos. En paralelo, como si el proyecto anterior no existiera, el 23 de agosto de ese mismo año se envió al Congreso otro proyecto de ley que hacía lo mismo, pero sólo respecto del Servicio de Impuestos Internos, creando al efecto el exótico concepto de carpeta tributaria electrónica, para referirse tanto a la obligatoriedad de tramitar por medios electrónicos los procedimientos como al establecimiento de una base de datos de documentos de los contribuyentes.

---

\* Abogado, Pontificia Universidad Católica de Valparaíso. Magister en derecho con mención en derecho tributario, Pontificia Universidad Católica de Chile. Profesor en esa última casa de estudios y en las universidades de Concepción y de los Andes. Gerente legal senior en PwC. Correo electrónico gonzalo.vergara@pwc.com. Recibido el 25 de mayo de 2026, aceptado el 21 de junio de 2026.

La Ley N° 21.180 fue publicada el 11 de noviembre de 2019, por lo que cuando el 24 de febrero de 2020 se publicó la Ley N° 21.210, que estableció la carpeta tributaria electrónica, se produjo un concurso de normas, debido a que a esa fecha ya se había dispuesto la obligatoriedad de la tramitación electrónica. Es decir, esos dos proyectos se tramitaron en forma paralela y, sin embargo, el legislador pareció actuar como si no entendiera que en ambos se estaba regulando una misma materia.

En particular, la Ley N° 21.180, modificando la Ley N° 19.880, sobre Bases de los Procedimientos Administrativos, que contiene los estándares mínimos de todo debido procedimiento, dispuso que, salvo por excepciones legales, todos los procedimientos administrativos, incluidos los especiales<sup>1</sup>, se deben tramitar de manera electrónica, regulando los detalles necesarios para la implementación acelerada de la llamada agenda digital del Estado que veremos con mayor detalle más adelante.

Por su parte, la Ley N° 21.210, que creó la mencionada carpeta electrónica tributaria, partiendo del errado supuesto de que la regla en materia de procedimientos administrativos fiscales era la presencialidad y el papel, reiteró la obligación mencionada en el párrafo anterior. El problema es que lo hizo en una serie de normas que, al usar el concepto coloquial de carpeta, de manera similar a lo que pasa con la idea de computación en la nube<sup>2</sup>, no aclaró, sino que oscureció las necesidades regulatorias de los procedimientos administrativos en general y de los procedimientos administrativos de fiscalización en particular<sup>3</sup>. La deficiencia de esta normativa quedará en evidencia al comparar estas reglas especiales con las normas generales.

Llama la atención que se creyera necesario poner una presión legal adicional sobre la Administración fiscal. Asumiendo por un momento que, a pesar de que el Servicio de Impuestos Internos, que estuvo en la vanguardia de la gestión digital de las comunicaciones con los contribuyentes<sup>4</sup>, se hubiese rezagado en relación con los demás servicios públicos, que avanzaban con lo que luego se llamó agenda digital del Estado<sup>5</sup>, aquel retraso era un problema de gestión de esa institución, debido a que las normas generales obligaban a implementar procedimientos electrónicos. El resultado de esto fue un clásico problema que afecta a nuestra legislación fiscal: el concurso de normas.

---

<sup>1</sup> ARANCIBIA MATTAR (2022) p. 2.

<sup>2</sup> HERR (2020) pp. 2-5.

<sup>3</sup> JARA SCHNETTLER y MATURANA MIQUEL (2009) pp. 1-28.

<sup>4</sup> ALTAMIRANO SANTIBÁÑEZ (2021) pp. 19-22.

<sup>5</sup> Por nombrar algunos, Decreto N° 81, de 2004, de Secretaría General de la Presidencia, publicado el 23 de diciembre de 2004, que aprueba norma técnica para los órganos de la Administración del Estado sobre Interoperabilidad de documentos electrónicos; Oficio Gabinete Presidente N° 4, 2008, que crea el Comité de Ministros para la Agenda de Modernización del Estado; el Decreto N° 1, 2015, de 2015, de Secretaría General de la Presidencia, publicado el 11 de junio de 2015, que aprueba norma técnica sobre sistemas y sitios web de los órganos de la Administración del Estado.

El fenómeno de la concurrencia o concurso de normas dificulta la aplicación de la ley, debido a un mismo hecho o materia, en este caso los procedimientos administrativos, le son aplicables más de una regla, lo que obliga a determinar si ambas normas establecen lo mismo—lo que crea algunas confusiones—, si disponen cosas diferentes pero compatibles, o si obligan a resolver el concurso para aplicar solamente una consecuencia jurídica<sup>6</sup>.

El problema previamente mencionado se agudiza debido a la mala calidad técnica de las normas fiscales, que ha estado presente en ellas desde hace mucho<sup>7</sup>, especialmente cuando se intenta crear disposiciones especiales que se apartan de reglas generales, que suelen ser el fruto de nuestra rica tradición jurídica, o se trata de crear innecesarias o deficientes instituciones fiscales autónomas<sup>8</sup>.

Al leer el artículo 8 bis N° 16 del Código Tributario, podemos ver que la carpeta tributaria electrónica buscaba cumplir con dos grandes propósitos que anunciamos al inicio. El primero era resolver lo que, en rigor, era el problema de gestión que mencionamos, que es forzar la digitalización de todos los procedimientos administrativos del Servicio de Impuestos Internos, en lo que existe concurrencia con las reglas de la Ley N° 19.880.

Es decir, la Ley N° 21.210, crea concursos de normas, pero no estableció todas las reglas necesarias para cumplir cabalmente con los propósitos anteriores, de manera que, si no existiera normativa supletoria, algunos aspectos de la carpeta tributaria electrónica serían una suerte de regulación programática, que carecería de aplicación directa, debido a que se limita a dar vagas orientaciones.

El segundo propósito era crear un repositorio de documentos de los contribuyentes que permitiera que se cumpliera el derecho que ellos tienen de no aportar más de una vez documentos ante aquella institución, respecto de lo cual no se incluyeron reglas especiales.

## **2. DISTINCIÓN DE LOS PROBLEMAS NORMATIVOS DE AQUELLOS RELACIONADOS CON PRÁCTICAS ADMINISTRATIVAS CONTRARIAS A DERECHO**

Simplificando al máximo las leyes de la termodinámica, podríamos decir que el orden requiere energía y la tendencia natural es el desorden. Eso, aplicado a las leyes humanas, implica que, en raras ocasiones, vemos grandes esfuerzos codificadores, que buscan la sistematización y el orden, tras los cuales se manifiesta lo que fue llamado por la antigua Oficina de Estudios Tributarios como la “creciente complejidad y desquiciamiento del régimen impositivo”<sup>9</sup>, que hace tiempo regresó en plenitud a nuestras normas fiscales.

---

<sup>6</sup> Como veremos, los concursos de normas son comunes, a modo de ejemplo, ocurre con los derechos de los contribuyentes, que estaban regulados en diversas leyes antes de que se agregaran al Código Tributario (Circular SII N° 12, de 2021), o con las sanciones por no declarar una inversión en el extranjero (Circular SII N° 48, de 2022).

<sup>7</sup> CANTUARAS RUBIO *et al.* (2020) pp. 160-168.

<sup>8</sup> VERGARA QUEZADA (2023) pp. 11-57.

<sup>9</sup> Oficina de Estudios Tributarios (1960) Tomo 2, pp. 571-572.

Pero la tendencia al desorden no solo se manifiesta en la actividad del legislador, sino que también lo hace en los actos y la estructura misma de la Administración tributaria que, igualmente ha tenido momentos de ordenación, como el que ocurrió tras las grandes reformas de la década de 1960, que dieron paso al cambio de su estructura y la emisión del antiguo *Manual* pero, la mayoría de las veces, queda a su surte, y tiende a la expansión asistemática en organización y funciones<sup>10</sup>, lo que, por ejemplo, resulta en actuaciones paralelas, que aumentan la posibilidad de desviarse de las instrucciones oficiales, agravando el problema de la inseguridad jurídica<sup>11</sup>.

De esta forma, es necesario reconocer que no todos los problemas que se han observado en el último tiempo son normativos, que son el objeto de este estudio. Entonces, considerando que, si existe una regla y ella no es cumplida, nos enfrentamos a defectos en la gestión de la autoridad fiscal, que debe ejercer el control interno<sup>12</sup> sobre los subordinados e, igualmente, estamos ante fallas en los controles externos de aquellas acciones y omisiones. Sobre ambos controles se han expresado críticas recientes de parte de académicos<sup>13</sup>.

Al respecto, parece adecuado recordar que la doctrina más autorizada destacó en su momento que “el malestar del contribuyente alcanza su punto álgido cuando se utilizan medios de fiscalización que no están contemplados en la ley. Esto sucede con mayor frecuencia que la deseada, debido a que algún sector de la Administración está convencido que, para controlar el cumplimiento de las obligaciones tributarias, se pueden usar todos los medios que el legislador no haya expresamente prohibido, y si no existe ese convencimiento como idea sí existe en la práctica”<sup>14</sup>.

A modo de ejemplo de los problemas de gestión, que tal vez se pueden explicar por una falta de comprensión de las normas, el Servicio de Impuestos Internos, ignorando el derecho común aplicable al caso, “abre y cierra peticiones”<sup>15</sup>, como si fueran los “tickets” del departamento de asistencia informática de una empresa. También en desconocimiento del derecho común, la Administración fiscal cree que el contribuyente anula sus peticiones y, por lo mismo, pone entre comillas el término correcto, que es desistirse de una petición<sup>16</sup>.

No es posible sino hacer presente la trascendencia de estas materias, sobre las cuales hace bastante tiempo la doctrina señaló que el procedimiento administrativo suele ser más importante para el éxito de un gobierno que las leyes que bajo él se dictan, debido a que “no en vano el ciudadano ve al Estado, al Poder, no tanto como legislador o juez, sino como Administración. Es bien evidente que una gran parte del descontento de un pueblo con su

---

<sup>10</sup> NOWAK (1970). pp. 15-36.

<sup>11</sup> VILLAMÁN RODRÍGUEZ (2019) pp. 183-185.

<sup>12</sup> El control interno se ejerce mediante recursos administrativos y el externo a través de contencioso-administrativos.

<sup>13</sup> Equipo DF (2025) y OLAVE ECHENIQUE (2025).

<sup>14</sup> PÉREZ RODRIGO (1994) p. 97.

<sup>15</sup> Colegio de Contadores de Chile Regional Metropolitano (sin fecha).

<sup>16</sup> SII (sin fecha).

gobierno nace no tanto de las grandes líneas de acción política, sino sobre todo de las pequeñas, pero numerosas y constantes injusticias que a diario el ciudadano puede sufrir a través del aparato administrativo, y de las ventanillas de atención, ya sea por un trato descortés, por la ausencia de decisión, por una decisión arbitraria, por una medida inoportuna, por un defecto en la prestación, etc.”<sup>17</sup>.

En años recientes presenciamos aquel descontento, fruto del entorpecimiento del cumplimiento de obligaciones impositivas accesorias, de las denegaciones masivas de recursos administrativos<sup>18</sup> y de otras prácticas poco prolijas de la Administración fiscal, en las que los ciudadanos no vieron a funcionario alguno por una ventanilla, debido a que fueron afectados por actos electrónicos, casi anónimos, que llevaron a las organizaciones gremiales y académicas más importantes del país a presentar protestas formales<sup>19</sup>.

Parte de los problemas mencionados, que se agravaron al finalizar el gobierno anterior, fueron en su momento expuestos por el autor Felipe Benavente, quien abordó las dificultades que surgían de los expedientes administrativos electrónicos gestionados por el Servicio de Impuestos Internos<sup>20</sup>. En este trabajo nos concentraremos en la parte normativa del problema, esperando que en el futuro se realicen más investigaciones como la anterior.

Información disponible sobre el estado de esta materia es escasa<sup>21</sup>, siendo en muchos casos anecdótica, debido a que está limitada comentarios de los afectados en las redes sociales, en los pasillos de las universidades y en las oficinas de abogados y auditores. Esto es grave, más cuando existe un organismo público creado para defender al contribuyente<sup>22</sup> y, a pesar de ello, no contamos con datos oficiales sobre las quejas en contra de la Administración fiscal.

Ahora, si bien el detalle de los casos es anecdótico, ellos se han traducido en quejas oficiales de entidades gremiales<sup>23</sup> que dan cuenta del entorpecimiento por parte de la Administración del cumplimiento de las obligaciones tributarias accesorias<sup>24</sup> de los

---

<sup>17</sup> SOTO KLOSS (1980) p. 118.

<sup>18</sup> Se puede tan solo apreciar de los datos entregados por transparencia, que dan cuenta que el año 2023 fueron declaradas inadmisibles 352 de 2.183 reposiciones, el año 2024 fueron declaradas inadmisibles 812 de 2.615 reposiciones y el año 2025 fueron declaradas inadmisibles 1.041 de 2.104 reposiciones. De la misma forma, en ese período fue cayendo el porcentaje de las reposiciones favorables a los contribuyentes. Resol. Ex. SII N° LTNot 0031045.

<sup>19</sup> VALDENEGRO (2025).

<sup>20</sup> BENAVENTE ORTIZ (2023) pp. 13-37.

<sup>21</sup> La Fundación FESIT creó un catálogo donde ha estado publicando algunos casos. El Colegio de Contadores ha realizado encuestas sobre los problemas que surgen en los procesos de declaración de renta. FESIT (sin fecha).

<sup>22</sup> Fue creado por la Ley N° 21.210.

<sup>23</sup> Garretón (2025).

<sup>24</sup> Si bien las querellas doctrinarias sobre las posibles clasificaciones de las obligaciones tributarias son tan extensas como de utilidad dudosa, en nuestro país se emplea en la práctica la clasificación más simple de obligaciones tributarias principales y accesorias. BERLIRI (1971) pp. 75-155; Circular SII N° 64, de 2025 y Resol. Ex. SII N° 193, de 2025.

contribuyentes, principalmente la de inscribirse en el rol único tributario, de dar aviso de inicio de actividades, de la gestión para obtener folios para los documentos fiscales que respaldan las transacciones, entre otras.

El problema comentado es de gestión, debido a que la ley es clara y, por ejemplo, la inscripción en el RUT y el aviso de inicio de actividades son obligaciones que deben ser cumplidas, por lo que el entorpecimiento administrativo de la satisfacción del supuesto normativo carece de todo sustento.

En el caso de los folios de las facturas y otros documentos exigidos por las leyes fiscales, igualmente, al existir el derecho constitucional a realizar actividades empresariales y no existir facultades que permitan al Servicio de Impuestos Internos restringir la facturación, el uso de la autorización de folios como medidas cautelares administrativas da cuenta de una ilegalidad y, además, es un evidente problema de gestión, considerando que, al ser las facturas electrónicas, la Administración se informa de inmediato de los detalles de ellas.

Dicho todo lo anterior, y usando un eufemismo generalizado en los últimos años, el nuevo gobierno tiene amplísimos “ámbitos de mejora” en temas de gestión de los procedimientos administrativos tributarios electrónicos, considerando que las normas para una buena gestión, lo que implica entre otras cosas que se respeten los derechos de los afectados, ya existen.

En palabras de la doctrina, la ciudadanía exige de las autoridades “una gestión eficiente y eficaz, el correcto ejercicio del poder público, razonabilidad e imparcialidad de las decisiones, integridad y el acceso a la información, todo lo cual permite sostener que las puertas están abiertas para fomentar un Gobierno abierto, innovador y participativo”<sup>25</sup>, por lo que parece apropiado analizar la normativa que regula los procedimientos administrativos fiscales, más cuando existe un concurso de normas que, entre nosotros, tiende a producir efectos contrarios a los deseados por el legislador, como veremos más adelante.

Antes de pasar a examinar el expediente electrónico, parece conveniente dar cuenta de la evolución del uso de tecnologías para respaldar documentos oficiales, que es uno de los puntos relevantes en esta materia.

### **3. BREVE HISTORIA DEL USO POR PARTE DE LA ADMINISTRACIÓN DE LAS CAMBIANTES TECNOLOGÍAS EN CHILE**

Por su propia naturaleza, los procedimientos administrativos nunca han sido estáticos y se han ido adaptando a las normas establecidas y a las técnicas disponibles de su tiempo, pero siempre la gestión de ellos debía tener en cuenta que “el procedimiento administrativo constituye siempre un presupuesto de la actividad ejecutiva, se hayan o no dictado normas reguladoras del mismo, comoquiera que obedece a la naturaleza formal de la acción administrativa. En la medida que el procedimiento tiene por objeto velar por el sometimiento a la legalidad, a un actuar eficaz y eficiente de la Administración y a la salvaguarda de los derechos de los interesados, aquel se halla presente, ya sea en reglas constitucionales que

---

<sup>25</sup> CAMACHO CEPEDA (2023) p. 283.

someten la actividad administrativa o implícito en principios generales de buena administración que gobiernan esa misma actividad”<sup>26</sup>.

Por lo indicado, no es extraño que, de la misma forma que lo hacían los procedimientos, el expediente se fuera adaptando a los cambios en las reglas y las técnicas que permiten respaldar los documentos y actuaciones de los que se debe ir dejando evidencia como soporte de los actos terminales de la Administración.

En materia de técnicas de respaldo, el papel fue imbatible por muchos siglos<sup>27</sup>. Si bien el papel de celulosa en el largo plazo se degrada, especialmente cuando contiene ácido<sup>28</sup>, para efectos de procesos y procedimientos, ostentaba evidentes ventajas que llevaron a su uso generalizado, como ser barato y altamente disponible, no requerir de elementos externos para ser leído; también ostenta desventajas, como requerir la presencia física de quien lo quiere consultar, necesitar una adecuada conservación y ser de fácil extravío. En nuestro país, si bien es gracioso para las nuevas generaciones, coser hojas de papel con hilo para formar expedientes<sup>29</sup> fue una técnica excelente, considerando su reducido costo y la dificultad de adulteración<sup>30</sup>.

Por supuesto, el uso de tecnologías digitales resuelve varios de los problemas mencionados en el párrafo anterior. Sin embargo, crea otros nuevos, como la necesidad de precaver el ataque remoto a los sistemas computacionales que administran estas bases de datos, de mantener contratos con empresas que provean el almacenaje de ellos, de pagar por las licencias de los programas computacionales necesarios para descifrar la información almacenada, de tener acuerdos con compañías que provean acceso a las redes de comunicaciones, de efectuar respaldos de los datos sin alterarlos o dañarlos, etc.

---

<sup>26</sup> JARA SCHNETTLER (2013) p. 65.

<sup>27</sup> Por señalar un caso, los expedientes policiales que involucraron a Caravaggio siguen disponibles en Roma siglos después de los incidentes. Ellos permitieron a los investigadores del arte mostrar su humanidad y contradicciones: un pintor que innovó en la imagen de la devoción religiosa e impactó por siglos el arte, además, involucrado en demoledoras aventuras con la justicia. WILLEY (2011) y GRAHAM-DIXON (2011). Si bien es menos emocionante y, ciertamente, no glamoroso, si una empresa debe demostrar la adquisición de un bien que está depreciando y los documentos digitales no pueden ser corroborados debido a que el proveedor de certificaciones digitales quebró, el problema puede ser tan devastador para ella como lo fue para el pintor el fatal encuentro en la famosa cancha de tenis.

<sup>28</sup> ARNEY, JACOBS y NEWMAN (1979) pp. 34-41.

<sup>29</sup> Los punzones para coser expedientes eran uno de los artículos regularmente adquiridos por la antigua Dirección General de Aprovisionamiento del Estado. La Nación (1957) p. 14, La Nación (1969) p. 16.

<sup>30</sup> Al 2025, el Servicio Civil aún incluía en las tareas de algunos funcionarios “armar y coser expedientes”. Servicio Civil (2025).

Por los motivos anteriores, los respaldos digitales son mucho más frágiles de lo que pensamos<sup>31</sup>, y es perfectamente posible que ellos no resistan el transcurso del tiempo<sup>32</sup>. Así, los investigadores del futuro no necesariamente tan lejano podrían encontrar muchos vacíos de información debido a que la misma solamente quedó asentada digitalmente y el riesgo de pérdida se convirtió en siniestro.

En este punto, es importante estar conscientes de que los respaldos digitales no escapan al soporte físico. Así, por ejemplo, cuando coloquialmente se habla de “la nube”, en rigor se está dando cuenta de un servicio prestado por una empresa que tiene servidores en los que se encuentra grabada la información, los que deben estar operativos para acceder a ella<sup>33</sup>.

Es decir, al final del día, la información sigue estando escrita en un soporte físico, que requiere de procesos computacionales para poder leerla y, sin una mantención costosa y sofisticada, considerando el volumen de datos, estos respaldos se degradan con facilidad, por lo que muchos han anticipado la posibilidad de que no sobrevivan los registros de nuestro tiempo<sup>34</sup>.

El Estado chileno ha ido regulando desde hace mucho tiempo el uso en el sector público de las nuevas tecnologías que permiten respaldar documentos, tal como lo ha hecho presente la Contraloría General de la República, que ha señalado que “destacan, entre otras, la ley N° 18.845, que establece sistemas de microcopia o micrograbación de documentos; el decreto con fuerza de ley N° 4 de 1991, del Ministerio de Justicia, que dicta normas sobre el registro, los requisitos del método de microcopia y micrograbado de documentos y las otras materias referidas en el artículo 9° de la ley N° 18.845; la ley N° 19.799, sobre documentos electrónicos, firma electrónica y servicios de certificación de dicha firma; el decreto N° 181 de 2002, del Ministerio de Economía, Fomento y Reconstrucción, que aprueba el reglamento de la ley N° 19.799; el decreto N° 77 de 2004, del Ministerio Secretaría General de la Presidencia, que aprueba norma técnica sobre eficiencia de las comunicaciones electrónicas entre órganos de la Administración del Estado y entre éstos y los ciudadanos; el decreto N° 81 de 2004, de este mismo Ministerio, que aprueba norma técnica para los órganos de la Administración del Estado sobre interoperabilidad de documentos electrónicos, y el decreto N° 83 de 2004, también del Ministerio Secretaría General de la Presidencia, que aprueba norma técnica para los órganos de la Administración del Estado sobre seguridad y confidencialidad de los documentos electrónicos”<sup>35</sup>.

---

<sup>31</sup> BOLLACKER (2010) pp. 106-110.

<sup>32</sup> En un ejemplo normativo, la firma electrónica avanzada de la Ley N° 19.799, requiere de un proveedor de servicios de certificación. Los certificados que dan cuenta de ella, conforme al artículo 16 N° 1), no pueden exceder de tres años desde la fecha de emisión. Entonces, a diferencia de una escritura pública suscrita en papel, que queda en el archivo judicial correspondiente, la firma electrónica presenta potenciales problemas de prueba en la medida que pasa el tiempo.

<sup>33</sup> HERR (2020).

<sup>34</sup> WHITT (2016) pp. 117-229.

<sup>35</sup> Dictamen CGR N° 50.074, de 2006.

En materia de impuestos, comenzando en 1998 con el “archivo digital” de documentos, lo que en rigor era dar validez a las copias digitales de documentos físicos, el legislador tributario y el Servicio de Impuestos Internos estuvieron a la cabeza de la transformación digital del Estado, implementado esta institución las primeras comunicaciones electrónicas masivas entre los contribuyentes y la Administración, con las declaraciones de impuestos electrónicas del año 2000<sup>36</sup>.

La Ley N° 19.880 vino a fortificar todo lo dicho y, por lo mismo, tras ser dictada aquella regulación la doctrina resaltó que “los elementos del acto administrativo electrónico serán los mismos que los del acto administrativo tradicional, y la diferencia más bien apunta a la utilización de los medios tecnológicos como soporte material de los actos administrativos”<sup>37</sup>.

Entonces, vale la pena preguntarse si la llamada carpeta tributaria electrónica obedecía a que el Servicio de Impuestos Internos se había rezagado en la implementación de la agenda de transformación digital del Estado, que tomó una fuerza inusitada con la Ley N° 21.180, que como veremos, fue considerada incluso innecesaria en algunos aspectos, debido a que la tramitación administrativa electrónica estaba regulada desde que se dictó la Ley 19.880, por lo que podemos estar ante un esfuerzo por tratar de inventar la rueda, lo que podría describir muy bien lo que ha ocurrido con la mencionada carpeta tributaria electrónica.

Pasemos ahora a revisar el problema de fondo, que es la duplicidad de reglas sobre una misma materia, que desde el punto de vista técnico se llama concurso o concurrencia de normas, para luego explicar los motivos por los cuales esto es un problema grave. Tras eso, podremos analizar la carpeta tributaria y las normas sobre procedimientos administrativos.

#### 4. EL CONCURSO DE NORMAS

El concurso de normas es, lamentablemente, muy común en nuestro derecho fiscal. Como lo ha explicado la doctrina nacional, existe “un concurso o concurrencia en el caso en que los supuestos de hecho de varias normas jurídicas pueden corresponderse plena o parcialmente, de tal modo que el mismo hecho sea comprendido por todos ellos”<sup>38</sup>.

Así, sin realizar un esfuerzo que implique una revisión exhaustiva de las normas fiscales chilenas, podemos encontrar concursos de acciones, concursos de derechos, concursos de infracciones, concursos de delitos, concursos de hechos gravados y de exenciones, por mencionar algunos.

Como ha sido explicado por la doctrina, el concurso de normas puede dar paso a tres circunstancias que requieren un análisis específico por parte de quienes las deben aplicar<sup>39</sup>. En la primera, las reglas concurrentes establecen lo mismo, lo que, como veremos, debido al mito del legislador letrado que no legisla sin un propósito, suele no ser comprendido, debido

---

<sup>36</sup> ALTAMIRANO SANTIBÁÑEZ (2021) pp. 19-22.

<sup>37</sup> MOYA GARCÍA (2003) p. 81.

<sup>38</sup> ROMERO RODRÍGUEZ (2013) p. 208.

<sup>39</sup> ROMERO RODRÍGUEZ (2013) p. 209.

a que resulta difícil aceptar que existe una reiteración inútil de una norma. En la segunda, las disposiciones establecen consecuencias jurídicas diversas pero compatibles, por lo que ambas pueden ser aplicadas. En cambio, en la tercera, las diferentes consecuencias jurídicas de las reglas son incompatibles entre ellas, por lo que una debe ser elegida por sobre otra.

En materia sancionatoria, el Código Penal provee reglas para resolver el concurso de normas, que son aplicables a crímenes, simples delitos y faltas. Dada la generosidad de la concurrencia de normas sancionatorias en nuestras leyes impositivas, esto es muy útil pero, aun así, la especialidad ha sido fundamental<sup>40</sup> ante la irracionalidad legislativa que multiplica las reglas sancionatorias fiscales<sup>41</sup>, acompañada de una política sancionatoria incoherente<sup>42</sup>.

Para el derecho común, si bien existen algunas reglas en el Código Civil que disponen criterios, como la especialidad (art. 13), Romero Rodríguez ha destacado que, ante la ausencia de reglas generales que solucionen el conflicto ocasionado por la concurrencia de normas, se han planteado principios para seleccionar aquella que debe primar y, en primer lugar, “el factor jerárquico es relevante, ya que cualquier norma que suponga una infracción a una norma superior, debiera ser considerada como inaplicable en el caso concreto; en segundo lugar, el factor temporal, ya que la ley más moderna deroga tácitamente a la anterior; y, por último, el factor de la especialidad, el que requiere de un análisis adicional, ya que dependiendo de si la ley especial complementa, modifica o sustituye a la general en cuanto a la consecuencia jurídica derivada de su aplicación, puede suponer la pertinencia de ambas normas o desplazar la aplicación de la ley general, ya que la hipótesis contraria generaría la inaplicación total de la norma especial”<sup>43</sup>.

## **5. POR QUÉ LOS CONCURSOS DE NORMAS SON DAÑINOS EN EL DERECHO TRIBUTARIO**

Pasando a los problemas concretos, a pesar de que la concurrencia de acciones no es inusual en nuestro derecho (por ejemplo, el concurso impropio de la nulidad de derecho público y recurso de plena jurisdicción<sup>44</sup>), en materia fiscal el concurso ha dado paso a la denegación de justicia.

---

<sup>40</sup> Circular SII N° 48, de 2022.

<sup>41</sup> Prácticamente todos los proyectos de ley de los últimos 20 años parecen ignorar que existe el artículo 97 del Código Tributario y crean infracciones especiales como si los fraudes impositivos no estuvieran sancionados.

<sup>42</sup> Algunas normas son el fruto de una política antiempresa, que busca castigar con mayor fuerza a ejecutivos y directores, con la excusa de que, como no suelen ser reincidentes, siempre se benefician con atenuantes, por lo que rara vez terminan tras las rejas. Mientras que otras normas, dictadas en paralelo, buscan que, bajo ese mismo criterio, puedan simplemente pagar lo que adeudan sin tener consecuencia penal alguna, lo que se explica debido a que las normas sancionatorias tributarias son y han sido sólo una herramienta de cobro. URRU TRUJILLO (2024) pp. 185-201.

<sup>43</sup> ROMERO RODRÍGUEZ (2013) p. 209.

<sup>44</sup> VERGARA QUEZADA (2016) pp. 165–192.

Así, cuando se alega el vicio en el procedimiento de lato conocimiento, se ha resuelto que la materia debería haber sido objeto del recurso extraordinario<sup>45</sup>; pero cuando se ha alegado en el recurso extraordinario, se ha resuelto que corresponde ser conocido en el proceso de lato conocimiento<sup>46</sup>.

Es decir, se cae en la trampa de razonamientos circulares que dejan en la indefensión a los contribuyentes al concluir que no se pueden controlar los actos de la Administración que violan alguna norma debido a que existe otro procedimiento que igualmente serviría a ese fin.

En otras sedes la Corte Suprema ha resuelto lo contrario y, correctamente, ha dictaminado que “es perfectamente posible que un mismo hecho sea constitutivo al mismo tiempo de un incumplimiento contractual y de un ilícito extracontractual, surgiendo entonces lo que se ha denominado por la doctrina moderna concurso de normas haciendo referencia al hecho de que, en estos casos, la pretensión indemnizatoria se sostiene en órdenes diferentes de normas o estatutos jurídicos: contractual y extracontractual”<sup>47</sup>.

Continúa la Corte Suprema señalando que, por lo tanto, “surge como lógica consecuencia la concurrencia de acciones de las que es titular el acreedor o víctima del daño, las que en verdad y sin perjuicio del tratamiento dual que les otorga nuestro ordenamiento jurídico poseen la misma naturaleza desde que en cualquiera de los estatutos anotados estamos en presencia de una acción indemnizatoria”<sup>48</sup>. Entonces, concluye que “la sentencia cuestionada no ha incurrido en las infracciones denunciadas al permitir la libre elección del régimen indemnizatorio en un caso de concurso de responsabilidades y por lo tanto el recurso debe ser rechazado en lo que a este acápite se refiere”<sup>49</sup>. Otros casos han sido resueltos de manera similar<sup>50</sup>.

En materias de fondo, los tribunales no han tendido a creer que están ante repeticiones de principios o reglas generales, sino que se encuentran frente a restricciones a los mismos. Por ejemplo, no ven al art. 26 del Código Tributario como una manifestación natural de la buena fe, la confianza legítima y la inderogabilidad singular, sino que creen estar ante una limitación a dichos principios. Entonces, han concluido que, ya que el artículo se refiere a cobros, no aplica a las resoluciones del Servicio de Impuestos Internos, validando violaciones al principio de confianza legítima e inderogabilidad singular<sup>51</sup>. Esto es muy grave, debido a que no se controlan actos administrativos emitidos en desacato de las instrucciones oficiales,

---

<sup>45</sup> *Siglo Outsourcing S.A. con SII* (2019).

<sup>46</sup> *Maquinarias Lillo Ltda. con SII* (2015).

<sup>47</sup> *Comercializadora Multinacional S.A. y otros con Andrés Dougnac Labatut y otros* (2019).

<sup>48</sup> *Ídem*.

<sup>49</sup> *Ídem*.

<sup>50</sup> *María Ugarte Miranda y otros con Instituto Profesional Santo Tomás* (2018) y *Ximena Fernández Waidele con Roberto Arinovich Schenker y otros* (2016).

<sup>51</sup> *Soc. Comercial de Servicios e Inversiones Ltda. con SII* (2018).

socavando la unidad en la dirección del Servicio de Impuestos Internos, afectando la seguridad jurídica y haciendo imposible la igualdad ante la ley.

De esta manera, la “reiteración de principios y normas generales como si fueran disposiciones particulares, suele ser seguida de problemas graves, debido a que la jurisprudencia judicial tiende a ver estas aparentes reglas especiales, no como manifestaciones de los principios fundamentales que están detrás de ellas o meros concursos de normas cuya resolución no es relevante, porque ambas llegan al mismo resultado, sino que, intentando buscar un contenido que no vuelva inútil la nueva regla, suelen creer que están ante restricciones a principios que, en muchos casos, son fundamentales, como es el caso del principio de buena fe, que ha sido violentado de esta forma”<sup>52</sup>.

### **5.1. ALGUNOS EJEMPLOS DE CONCURSOS DE NORMAS EN MATERIA FISCAL**

En un caso de concurso de acciones de nuestro derecho tributario, ante un mismo hecho que vulnera garantías constitucionales, los contribuyentes pueden presentar tres acciones, a saber, un recurso de protección ante la corte de apelaciones respectiva, uno de resguardo ante la propia Administración fiscal, o uno de vulneración ante el juez tributario y aduanero respectivo. Ahora, la propia ley dispone una especie de preclusión de estas acciones en el caso del recurso de protección y el de vulneración, es decir, la presentación de uno impide la del otro; pero, si se elige el resguardo, de todas formas, procede la vulneración, pero ahora respecto de lo resuelto en aquel contencioso administrativo.

En el caso de los derechos de los contribuyentes, la Ley N° 20.420 intentó sistematizarlos, y previamente se encontraban contemplados en la legislación nacional, incluso en más de una regla<sup>53</sup>. Por lo mismo, se amplió el problema del concurso de normas al agregar otra disposición, adicional a las existentes. Pero no solo se creó un concurso con otras reglas que establecían derechos, porque esa ley dio paso a concursos más complejos, debido a que reglas procedimentales y probatorias pasaron a ser, además, derechos.

Encontramos ejemplos de lo dicho en los plazos para concluir un proceso de fiscalización sin que se puedan volver a fiscalizar los mismos hechos, impuesto y período, que es regulado en el art. 59 del Código Tributario siendo, además, un derecho del N° 5 del artículo 8 bis del Código Tributario. De la misma forma, el N° 4 del artículo 8 bis del Código Tributario contiene una serie de derechos que coinciden con reglas propias de un procedimiento administrativo.

A modo de ejemplo de lo dicho en el párrafo anterior, la fundamentación es un derecho del contribuyente<sup>54</sup> y es un requisito esencial e insalvable de todo acto administrativo que

---

<sup>52</sup> VERGARA QUEZADA (2023) p. 30.

<sup>53</sup> Circular SII N° 12, de 2021.

<sup>54</sup> CASAS FARÍAS (2020) pp. 54 - 81.

afecta derechos de los particulares<sup>55</sup>. Es decir, en el caso de la motivación estamos ante un concurso de normas compatibles entre sí, debido a que ambas refuerzan que el acto terminal debe satisfacer los requisitos impuestos por este requisito-derecho de fundamentación que, en ocasiones, es explicado con el aforismo de que los actos administrativos deben bastarse a sí mismos y también es llamado por la doctrina principio de autarquía del acto administrativo<sup>56</sup>.

En materia de infracciones administrativas fiscales encontramos un caso notable de concurso de normas que requiere solución, debido a que no se admite la aplicación de más de una regla en este caso. Así, ante el atraso en la presentación de la declaración jurada 1929, que puede ser sancionada por el artículo 97 N° 1 del Código Tributario; por el artículo 14 letra A N° 8 letra e) de la Ley sobre Impuesto a la Renta; por el artículo 41 A N° 6 de la Ley sobre Impuesto a la Renta; por el artículo 41 G letra F de la Ley sobre Impuesto a la Renta; por el artículo 33 bis del Código Tributario; o por el artículo 109 del Código Tributario<sup>57</sup>.

Si examinamos los delitos tributarios, podemos encontrar un concurso ideal entre el artículo 97 N° 9 del Código Tributario y el artículo 80 letra b) de la Ley sobre Propiedad Intelectual. Si bien los tribunales han tenido dificultades para la calificación de aquella concurrencia de normas sancionatorias, se ha resuelto que “en cuanto a la pena a aplicar se tendrá presente lo prescrito por el artículo 75 del Código Penal que establece que habiendo concurso ideal de delitos, como ocurre en la especie, debe aplicarse la pena mayor asignada al delito más grave, que correspondería a presidio menor en su grado medio, es decir tres años, el rango superior del presidio menor en su grado medio, que es la pena asignada al ilícito del artículo 97 N° 9 del Código Tributario”<sup>58</sup>.

Otro concurso ideal lo encontramos entre el tipo previsto en el artículo 168 inciso 2° de la Ordenanza de Aduanas en relación al art. 17 letra D del Decreto N° 828, de 1974, con el art. 97 números 8 y 9 del Código Tributario, relacionados con el contrabando y el comercio clandestino<sup>59</sup>.

En materia de hechos gravados y exenciones, el DL N° 825, de 1975, siempre fue generoso en ambos. A modo de ejemplo, respecto de los hechos gravados, la profesora Altamirano ha destacado que se debe “notar que se producirán concursos de normas y, por ejemplo, la licencia de un programa computacional también se calificará como un hecho gravado especial comprendido en la letra h) del artículo 8 del D. L. N° 825, de 1974. Luego, será el domicilio del prestador de servicios el hecho que permitirá resolver este concurso aparente

---

<sup>55</sup> FLORES DURÁN (2017) p. 20. Al respecto la Contraloría ha resuelto que “resulta inadmisibles pretender complementar un acto administrativo irregular, subsanando el vicio de que adolece -que recae en un requisito esencial como la motivación-, cuando en virtud de su dictación se afectan los derechos”. Dictamen CGR N° 9.458, de 2018.

<sup>56</sup> ARANCIBIA MATTAR (2014) pp. 21-33.

<sup>57</sup> Circular SII N° 48, de 2022.

<sup>58</sup> *SII y otro con Velásquez Cares* (2009).

<sup>59</sup> *SII y otro con Tellerias Higuera y otros* (2024).

de normas a favor de la letra n) del artículo 8 del D. L. N° 825, de 1974, que prima por especialidad”<sup>60</sup>. En el caso de las exenciones, una prestación médica ambulatoria realizada por una sociedad de profesionales gozará de dos exenciones, a saber, las previstas en los números 8 y 20 del artículo 12 letra E del D. L. N° 825, de 1974.

En definitiva, estos concursos de normas tienden a ocasionar perjuicios que van desde la denegación de justicia que vimos en el acápite anterior, hasta el tiempo que pierden las partes y los tribunales en resolverlos, como pasa con los concursos de delitos e infracciones.

## **6. ¿QUÉ ES LA CARPETA TRIBUTARIA ELECTRÓNICA DE LA LEY N° 21.210?**

La carpeta tributaria electrónica tiene su inicio en el Mensaje del Ejecutivo que dio origen a la Ley N° 21.210, en él se agregó una parte titulada “Simplicidad de las normas y procesos tributarios”, que rezaba lo siguiente:

La simplicidad del sistema tributario debe permitir una adecuada comprensión y aplicación del mismo, lo que implica contar con reglas claras y asequibles en su comprensión, su contenido y espíritu por todos los contribuyentes y no solo para quienes pueden contar con asesorías especializadas. De esta forma, se deben minimizar los costos de la administración del sistema y del cumplimiento del mismo por parte de los contribuyentes, que son en definitiva sus usuarios. Además, su simplicidad debe permitir y valorar el emprendimiento, la creación de empleos y la innovación, de modo de hacer más accesibles los trámites operativos con un solo sistema tributario base para todos, con los mismos principios y características.

Por su parte, los procesos de fiscalización llevados a cabo por el Servicio de Impuestos Internos (“Servicio”) deben tener objetivos claros y definidos a priori. El contribuyente debe saber por qué y para qué lo fiscalizan, cuánto tiempo demora una fiscalización y cómo se pone término a un proceso. Debe saber también que la regla general es que una fiscalización no entrase el legítimo ejercicio de sus derechos, que en consecuencia puede emitir sus documentos y efectuar trámites en un marco legal claro. También es fundamental que perciba que el organismo fiscalizador se enmarca en los procesos de revisión a las normas que establece el legislador, que la acreditación de sus operaciones se puede efectuar conforme a las reglas generales del derecho y que el ente fiscalizador no podrá exigir formalidades o solemnidades que no estén establecidas en la ley.

En materia de litigación que se sigue en sede jurisdiccional, también debe existir la sensación de eficacia, de que la justicia es expedita, eficiente, no gravosa, que se pueden presentar pruebas, especialmente documentales, que son del todo relevantes y que los recursos judiciales están disponibles en materia tributaria.

No es razonable que los contribuyentes pasen años esperando una sentencia judicial. La justicia para ser efectiva debe llegar a tiempo y debe existir esa percepción. Deben establecerse entonces otras alternativas a la litigación, como la mediación, conciliación o avenimiento.

---

<sup>60</sup> ALTAMIRANO SANTIBÁÑEZ (2021) p. 27.

En este sentido, se digitaliza la relación del Servicio con el contribuyente, se crea una carpeta electrónica personal; los documentos tributarios (boleta de IVA, boleta de honorarios) y todo otro se lleva a formato electrónico sumándose a la factura electrónica. Se hacen más expeditos los procesos de devolución de IVA (devolución de IVA activo fijo y exportador); se crea el avenimiento extrajudicial y la posibilidad de poner en todo momento término a los juicios llegando a avenimiento con el Servicio.<sup>61</sup>

Tal como se puede apreciar, se parte declarando generalidades, casi empleando palabras de buena crianza, para luego comenzar a mencionar lo que podríamos calificar como corolarios de los principios de transparencia, eficiencia, eficacia, juridicidad, etc., pero sin aterrizar los principios en reglas concretas, para concluir con la declaración de que se digitaliza la relación del Servicio de Impuestos Internos con el contribuyente, para lo que se crea la carpeta electrónica, a la que esta parte del mensaje agrega la palabra “personal”.

Ahora, pasando a los problemas que se advierten durante la tramitación de la ley, es posible indicar que la comprensión respecto de qué era exactamente lo que estaban implementando era muy vaga, como se puede apreciar al leer que se dijo que en “materia preventiva, por ejemplo, introduce la carpeta tributaria electrónica equivalente a un escritorio virtual de interacción del contribuyente con el SII (art. 68 y 69 CT)”<sup>62</sup>. Sin embargo, la política de Estado era clara: avanzar hacia la atención remota, incluso en materia preventiva.

### **6.1. Obstrucción de las políticas de digitalización creadas por el parlamento por parte de la administración fiscal**

Tras leer las declaraciones transcritas en el acápite anterior, ¿podemos considerar como válidos los llamados bloqueos de claves que el Servicio de Impuestos Internos ha hecho a los contribuyentes para forzar la concurrencia física?<sup>63</sup>

Claramente la respuesta a la pregunta anterior es no, tanto por los motivos tradicionales<sup>64</sup> como porque eso borra con un plumazo administrativo una política implementada por los representantes de los ciudadanos que, como se dijo en el parlamento, entendían que se “digitaliza el trámite de inscripción en el rol único tributario, a través de la carpeta electrónica del contribuyente, liberándolo de comparecer personalmente”<sup>65</sup>, lo que se tradujo en una regla del artículo 8 bis N° 16 del Código Tributario que dispone que con la carpeta tributaria electrónica.

Además, la restricción al acceso al sitio del Servicio de Impuestos Internos impide el derecho, no solo al debido proceso, sino que al cumplimiento de sus obligaciones fiscales, porque los contribuyentes ya no pueden “efectuar trámites personales o tomar conocimiento de las actuaciones de aquel”, que fue lo buscado por el legislador.

---

<sup>61</sup> Historia de la Ley N° 21.210 p. 5.

<sup>62</sup> Historia de la Ley N° 21.210 p. 351.

<sup>63</sup> *Moreau con SII (2025)* y *Promotora Agrícola Dollinco S.A. con SII (2024)*.

<sup>64</sup> ABUNDIO PÉREZ (1994) pp. 100-103.

<sup>65</sup> Historia de la Ley N° 21.210 p. 416.

Más grave aún, se crean facultades sin norma que sustente estas medidas cautelares administrativas, lo que socava el principio de legalidad, más si consideramos que la facultad de citar personalmente está regulada en el artículo 60 del Código Tributario.

En definitiva, el bloqueo de la clave de los contribuyentes como medida extra legal, obstruye el derecho a la debida defensa al impedir el acceso a los documentos contenidos en los expedientes administrativos.

## **6.2. El repositorio de documentos de los contribuyentes**

Al crear la llamada carpeta tributaria digital, junto con regular materias que ya estaban normadas, el legislador quería, además, dejar un registro comprensivo de todas las interacciones del contribuyente y la Administración. Esto era novedoso, porque, en general, los ciudadanos deben conocer los datos de identificación de cada expediente en el que son parte para poder acceder a ellos.

De esta manera se dijo que en “el Código Tributario se incorporan la carpeta electrónica del contribuyente y el expediente digital, cuyo objeto es mantener una relación y una comunicación constantes y expeditas entre el contribuyente y el Servicio de Impuestos Internos. Por medio de esta carpeta el contribuyente podrá obtener RUT e informar sobre su «ciclo de vida» -inicio de actividades, información de modificaciones y término de giro- al Servicio de Impuestos Internos. Por su parte, el Servicio de Impuestos Internos podrá requerir información al contribuyente, y se mantendrá un registro electrónico de toda la comunicación entre ambos”<sup>66</sup>.

Es decir, la mencionada carpeta tributaria electrónica pretendía crear un repositorio de comunicaciones y de documentos de los contribuyentes. El mencionado repositorio buscaba cumplir el sueño de los contribuyentes de que se cumpliera con lo dispuesto en el artículo 8° bis del Código Tributario en la parte que establece el derecho de acompañar una sola vez un documento, lo que sistemáticamente se frustra porque, al no existir un sistema adecuado que permita ubicar los documentos acompañados, los mismos son solicitados una y otra vez.

A pesar de que la creación de un repositorio de documentos de los contribuyentes requiere que ellos, al menos, sean indexados de manera tal que puedan ser ubicados con facilidad, la normativa dictada no se extiende sobre los detalles, ni contiene una regulación transitoria para efectos de una implementación exitosa. Esto podría explicar el fracaso de ella.

A la fecha, no existe un registro comprensivo de los documentos acompañados por los contribuyentes, de las actuaciones de la Administración tributaria ni de las comunicaciones entre los funcionarios del Servicio de Impuestos Internos y el contribuyente, por lo mismo, la regla sigue siendo que los contribuyentes deben representar que previamente acompañaron un documento, precisando los detalles del procedimiento.

---

<sup>66</sup> Historia de la Ley N° 21.210 p. 956.

Si bien no abordaremos la gestión de datos, para que ella exista es necesario determinar una serie de características que, al menos, permiten una indexación para ubicar los documentos. A modo de ejemplo, es posible señalar que los “datos estructurados son altamente específicos y se almacenan en un formato predefinido, mientras que los datos no estructurados son un conglomerado de muchos tipos variados de datos almacenados en sus formatos nativos”<sup>67</sup>, mientras que un “modelo intermediario, los datos semiestructurados, se refiere a lo que normalmente se considerarían datos no estructurados, pero también tiene metadatos que identifican características específicas. Los metadatos contienen suficiente información para catalogar, buscar y analizar los datos de manera más eficiente que los datos estrictamente no estructurados”<sup>68</sup>.

Debido a la clasificación que deben, en la práctica, porque no hay reglas al respecto, hacer los contribuyentes al momento de ingresar documentos en las bases de datos del Servicio de Impuestos Intentos, deberíamos esperar que, conforme a la clasificación anterior, los documentos del contribuyente correspondan al menos a datos semiestructurados, lo que debería dar paso a un buscador de documentos para que efectivamente se cumpla el derecho a no tener que responder peticiones en las que se requieren documentos previamente acompañados.

Por último, no está de más hacer presente que, como lo han manifestado los estudios de los organismos internacionales, la “confidencialidad de la información fiscal es un pilar fundamental en la relación entre los contribuyentes y las administraciones tributarias. La protección de los datos financieros, fiscales y personales de los ciudadanos es esencial para fomentar la confianza en el sistema tributario y garantizar el respeto a los derechos individuales. La protección de la información no solo implica evitar su divulgación no autorizada, sino también asegurar su uso adecuado y resguardar ante cualquier vulnerabilidad que pueda comprometer su seguridad”<sup>69</sup>.

Por todo lo indicado, nos encontramos frente a una política oficial, creada por el Congreso, que ha sido ignorada por la Administración fiscal, lo que es un problema de gestión, porque es suficiente que se implemente siguiendo las mejores prácticas que, como vimos, han sido incluso detalladas por estudios encargados por organismos internacionales.

### **6.3. El desconocimiento de las normas sobre procedimientos administrativos por parte del legislador**

Al ser tramitada la Ley N° 21.210 se dijo que “hablamos de un sistema tributario en que, además, estamos incorporando todo el mundo digital, todas las ventajas de la economía digital a la relación entre el contribuyente y el servicio, creando la carpeta digital, el expediente digital, y más encima entregando al Servicio de Impuestos Internos diez millones de dólares adicionales para que invierta en todos los procesos que necesitará desarrollar para

---

<sup>67</sup> DUQUE *et al.* (2024) p. 12.

<sup>68</sup> DUQUE *et al.* (2024) p. 12.

<sup>69</sup> REVILAK DE LA VEGA *et al.* (2024) p. 19.

poder aplicar las nuevas tecnologías digitales en su relación con el contribuyente, y, dicho sea de paso, también en lo referido a la boleta electrónica”<sup>70</sup>.

Pero el problema de fondo es que la regulación es insuficiente para tan amplios fines. Se aprecia la creencia que bastaba con arrojar dinero al problema, para que la Administración estableciera lo que, en rigor, era de competencia del legislador: regular el procedimiento administrativo y la creación de una base de datos con documentos de los contribuyentes.

El tema de los fondos no es menor, por lo mismo, en su momento la Contraloría General de la República dictaminó que “la obligación de exhibir, esto es, entregar copia del seguro obligatorio contra accidentes personales para la obtención del permiso de circulación, impide la ejecución del proyecto de otorgamiento y renovación de permisos de circulación por internet, toda vez que no se puede imponer a las empresas aseguradoras la obligación de digitalizar y enviar electrónicamente a dicha Secretaría de Estado tales documentos, lo que sólo se podría ordenar por ley”<sup>71</sup>. Hoy, la tendencia ha sido la opuesta, debido a que el costo de emplear documentos digitales ha bajado. Por ello, la Ley N° 19.880 regula en varios de sus artículos la digitalización de documentos soportados en papel.

Entonces, si bien el congreso ni el ejecutivo tenían conciencia de que estaban alterando reglas procedimentales y de prueba administrativa, creían dar un paso decisivo hacia la atención remota de los contribuyentes mediante la digitalización completa de los procedimientos.

Como hemos visto antes, los vacíos de las normas fiscales sobre la carpeta tributaria electrónica deben ser colmados por la Ley N° 19.880, que contiene los elementos mínimos para satisfacer las reglas sobre el debido proceso, que son aplicables a los procedimientos administrativos<sup>72</sup>.

Para que la carpeta tributaria electrónica fuera una institución autónoma debería satisfacer los principios básicos aplicables a todo procedimiento administrativo, contenidos en la Ley N° 19.880, como la autenticidad, inalterabilidad, integridad, fiabilidad y disponibilidad de documentos y actuaciones, debido a que ellos son fundamentales para el debido procedimiento y sobre debida defensa.

## **7. PROCEDIMIENTO Y EXPEDIENTE**

Es importante tener en cuenta que los expedientes son la evidencia ordenada que deja un procedimiento administrativo<sup>73</sup>, de manera que, si bien las reglas de ambos están íntimamente relacionadas, no es aventurado sostener que las normas sobre expedientes son especiales respecto de las más generales sobre procedimientos.

---

<sup>70</sup> Historia de la Ley N° 21.210 pp. 876-877.

<sup>71</sup> Dictamen CGR N° 21.077, de 2006.

<sup>72</sup> FLORES DURÁN (2017) pp. 8-42 y FLORES DURÁN (2024) pp. 7-10.

<sup>73</sup> FLORES RIVAS (2022) p. 48.

Como los procedimientos administrativos pueden tener fines muy amplios, por ejemplo, escuchar a todos los afectados por una decisión, como ocurre ante la obtención de patentes de alcoholes, algunas definiciones académicas de procedimiento administrativo dan cuenta de la integración sistemática de las interacciones de los ciudadanos con la Administración, mientras que otras definiciones se concentran en la obtención y tratamiento organizado de información por parte de la Administración<sup>74</sup>. Estas definiciones diversas no son algo extraño, más si usamos como comparable al derecho procesal, donde aún más variadas pueden ser las definiciones de proceso judicial<sup>75</sup>. Ahora, la Ley N° 19.880 define procedimiento administrativo en su artículo 18, señalando que es “una sucesión de actos trámite vinculados entre sí, emanados de la Administración y, en su caso, de particulares interesados, que tiene por finalidad producir un acto administrativo terminal”.

La doctrina ha destacado que una adecuada definición de expediente electrónico “debe responder no solo a la idea de lo que contiene (documentos electrónicos) sino a la forma como éstos se ordenan y garantizan su trazabilidad (a través del registro o índice electrónico) al igual que al modo como se identifican de modo inequívoca a quienes intervienen en el procedimiento (firma electrónica)”<sup>76</sup>.

También es importante tener en cuenta que estas materias, de manera similar al derecho fiscal moderno, se han desarrollado en poco tiempo. Al respecto, se ha dicho que la teoría sobre los procedimientos administrativos no contenciosos modernos parte en Europa y Estados Unidos durante la década de 1940, con la formación de comisiones y la realización de estudios<sup>77</sup> que, con mayor o menor éxito<sup>78</sup>, buscaron reformar las administraciones estatales tras la expansión estatista de la post guerra<sup>79</sup>.

Cuenta la misma doctrina que en Chile recién en 1960 se publicó una obra general sobre procedimiento administrativo que en su sección II se hizo cargo del “registro o asiento y cargo de documentos” que servían al “esclarecimiento y valoración de los presupuestos” del acto administrativo<sup>80</sup>.

El legislador nacional puso aún menos atención a la materia y, a pesar de que el Instituto de Ciencias Políticas y Administrativas elaboró en los años sesenta un anteproyecto de ley

---

<sup>74</sup> HELFMANN MARTINI y GÓMEZ GONZÁLEZ (2021) p. 19.

<sup>75</sup> QUEZADA MELÉNDEZ (1983) pp. 9-18.

<sup>76</sup> CAMACHO CEPEDA (2023) p. 287.

<sup>77</sup> PANTOJA BAUZÁ (1966) pp. 192-194.

<sup>78</sup> PANTOJA BAUZÁ (1966) pp. 199-203.

<sup>79</sup> PANTOJA BAUZÁ (1966) pp. 192-194.

<sup>80</sup> La obra de Isaac Rubio Godoy titulada Proceso de formación del acto administrativo. PANTOJA BAUZÁ (1966) p. 191.

sobre procedimiento administrativo general para el Ministerio de Justicia<sup>81</sup>, que fue ampliamente apoyado por la academia nacional<sup>82</sup>, él no llegó a puerto.

La dilatada ausencia de una regulación legal, acompañada de la expansión del Estado, llevó a que la Contraloría General de la República, mediante dictámenes, se viera en la necesidad de colmar las inmensas lagunas de nuestra legislación en materia de procedimientos administrativos<sup>83</sup>.

Finalmente, la Ley N° 19.880 vino a regular los procedimientos administrativos, ahora, en ella no se define procedimiento o expediente, por lo que contamos con definiciones doctrinales preparadas a partir de las normas de aquella ley.

## **8. REGULACIÓN DEL EXPEDIENTE EN LA LEY N° 19.880 EN COMPARACIÓN CON LA CREACIÓN DE LA CARPETA TRIBUTARIA ELECTRÓNICA**

Como lo ha destacado la doctrina, mucho antes de que se dictara la Ley N° 19.880, sobre Bases de los procedimientos administrativos, la Contraloría General de la República había señalado las características mínimas de los expedientes administrativos<sup>84</sup>. Luego, la misma doctrina ha hecho presente que, debido a que el Código Tributario contempla pocas normas procedimentales en materia administrativa, el Servicio de Impuestos Internos reconoció de inmediato la aplicación supletoria de las normas de la Ley N° 19.880, tan pronto ella fue dictada<sup>85</sup>.

La doctrina nacional explica que, tras la modificación de la Ley N° 19.880 el concepto de expediente se mantuvo sin una definición legal, sin perjuicio de las diferentes normas que se refieren a él<sup>86</sup>. Sin embargo, podemos conceptualizar, para efectos de este trabajo, al expediente como el conjunto ordenado de documentos y actuaciones de un proceso administrativo.

Los artículos 18 y 19 de la Ley N° 19.880 revisten de gran importancia a la hora de analizar las características que deben tener los expedientes electrónicos, que pasamos a revisar.

### **8.1. Estructura del procedimiento**

Si bien el artículo 8 bis N° 16 del Código Tributario ordena el “registro electrónico de escritos, documentos, resoluciones, actas de audiencias y actuaciones de toda especie que se presenten o verifiquen en todos los procedimientos administrativos relacionados con la fiscalización y las actuaciones ante el Servicio”, no hace precisión alguna sobre la sustanciación de los procedimientos.

---

<sup>81</sup> Como en su momento indicó Soto Kloss, la ley de ministerios de 1927 y la ley orgánica de Contraloría de 1952 disponían escuetos procedimientos especiales. SOTO KLOSS (1980) p. 115.

<sup>82</sup> AYLWIN *et al.* (1966) pp. 183-186.

<sup>83</sup> AYLWIN AZÓCAR (2002) p. 406.

<sup>84</sup> BENAVENTE ORTIZ (2023) p. 14.

<sup>85</sup> Ídem.

<sup>86</sup> FLORES RIVAS (2022) pp. 47-48

Los procedimientos pueden ser iniciados a petición de parte o de oficio. Al respecto, la Ley N° 19.880 contiene una mayor precisión sobre la materia, a la que dedica un párrafo en el que varios artículos precisan aspectos fundamentales, por lo que aquellas disposiciones son en extremo relevantes ante los vacíos del Código Tributario en esta materia, respecto de la que el artículo 8 bis N° 16 del mencionado código se limita a indicar que a través de la carpeta electrónica se pueden “efectuar trámites personales”.

Lo mismo ocurre con la instrucción de los procedimientos y otras materias procedimentales. El Código Tributario establece reglas especiales sobre la duración de los procedimientos que tienen asociadas la caducidad de ellos y de las facultades de fiscalización respecto del impuesto, hechos y período.

### **8.2. Unidad del expediente**

La Ley N° 19.880 dispone en su artículo 18 inciso 3° que, salvo excepciones legales, todo el procedimiento administrativo debe constar en un expediente electrónico. Como el Código Tributario no establece excepciones a esta regla, si bien todos los expedientes deberían estar en la “carpeta tributaria”, cada procedimiento deberá ser tramitado en un solo expediente. Esto se comprende mejor al analizar los puntos siguientes, dedicados a la gestión de los documentos y actuaciones dentro de un expediente.

### **8.3. Documentos y actuaciones**

El mismo artículo 18 inciso 3° antes mencionado establece que los documentos pueden ser presentados por los interesados, por terceros y por otros órganos públicos. De la misma forma, el expediente debe contener las actuaciones y los documentos y resoluciones que el órgano administrativo remita a los interesados, a terceros o a otros órganos públicos y las notificaciones y comunicaciones a que éstas den lugar.

Por su parte, el artículo 8 N° 16 inciso 5° dispone que los “expedientes electrónicos podrán incluir antecedentes que correspondan a terceros, siempre que sean de carácter público o que no se vulneren los deberes de reserva o secreto establecidos por ley, salvo que dichos terceros o sus representantes expresamente lo hubieren autorizado”.

Vale la pena preguntarse qué significa “que corresponda a terceros”, considerando que esa expresión no comprende los deberes de reserva ni de secreto, que son mencionados separadamente. Esta duda es relevante debido a que, por ejemplo, el contribuyente y el Servicio de Impuestos Internos tendrán en su poder documentos emitidos unilateralmente, como las facturas de proveedores, que son aceptadas por el contribuyente, pero, a diferencia de un contrato, la contraparte no concurre en la suscripción ni redacción. Adicionalmente, el Servicio de Impuestos Internos obtiene de terceros información de los contribuyentes, por ejemplo, con declaraciones juradas. ¿Son todos esos documentos de terceros que corresponden al contribuyente?

#### 8.4. Indicación de fecha y hora

El artículo 18 inciso 3º de la Ley N° 19.880 establece que los documentos deben expresar la fecha y hora de su recepción. Lo mismo dispone sobre las actuaciones, que deben ser registradas en orden de ocurrencia o egreso por fecha y hora de envío.

El Código Tributario no dispone una regla general<sup>87</sup> al efecto, por lo que la normativa anterior debe colmar esa laguna.

#### 8.5. Orden de los documentos

El tantas veces referido artículo 18 inciso 3º de la Ley N° 19.880 ordena que se debe respetar el orden de ingreso de los documentos.

Es necesario no confundir el orden de los documentos con el orden de los expedientes. Respecto de estos últimos, el artículo 7 inciso 3º de la Ley N° 19.880 contiene una excepción, inexistente respecto del orden de los documentos. Así, la mencionada regla dispone, respecto de los expedientes, que “se guardará el orden riguroso de ingreso en asuntos de similar naturaleza, salvo que por el titular de la unidad administrativa se dé orden motivada en contrario, de la que quede constancia”.

Por su parte, el artículo 8 bis N° 16 del Código Tributario establece una regla similar a la contenida en el inciso 3º del artículo 18 antes mencionado, al señalar que los documentos deben estar “en orden sucesivo conforme a su fecha de presentación o verificación”.

Sobre el orden de los documentos, la Contraloría General de la República dictaminó en su momento que incluso ante la inexistencia de normas sobre el orden de los documentos en el procedimiento administrativo “resulta de toda lógica que las diligencias que en él se lleven a cabo y los antecedentes documentales que se incorporen sean ordenados de tal manera que el procedimiento sumarial resulte inteligible y permita sustentar el resultado final de él, expresado en la vista fiscal”<sup>88</sup>.

El incumplir el mandato anterior puede tener efectos muy graves, por lo mismo, se ha dictaminado que los actos finales serán ilegales si “no resulta posible efectuar el análisis del proceso que le sirve de fundamento ya que la forma en que las distintas piezas que lo conforman han sido incorporadas a él resulta del todo anárquica, tanto porque no se ha guardado el orden cronológico de las actuaciones de que dan cuenta, como por haberse constituido con ellas cinco expedientes diferentes en los que se alternan originales y fotocopias de los documentos que los integran, con una foliación distinta en cada uno de ellos”<sup>89</sup>.

---

<sup>87</sup> El Código Tributario solamente precisa que las notificaciones deben indicar la fecha y hora en la que se realizaron en sus artículos 11 ter y 12.

<sup>88</sup> Dictamen CGR N° 38.998, de 1996.

<sup>89</sup> Ídem.

Lo antes indicado es, por supuesto, aplicable a los actos del Servicio de Impuestos Internos, como ha sido resaltado al dictaminar que “tratándose de devoluciones del impuesto de la especie, el informe del fiscalizador, como regla general, debe contener una reseña de las actuaciones y cruces de información realizados para verificar la procedencia de lo solicitado, tanto en lo relativo al examen documental como a la correspondiente revisión y certificación de los registros y estados contables exigibles al tenor de la naturaleza de las operaciones impositivas de que se trate, de acuerdo a la calidad de antecedente sustentatorio que reviste el señalado informe, según lo determinado por la Dirección Nacional de ese Servicio, en la circular N° 78, del 17 de octubre de 1980. Del mismo modo, cabe señalar que el expediente que se acompaña al acto administrativo en examen, debe estar debidamente foliado”<sup>90</sup>.

### **8.6. Acceso permanente al expediente**

El artículo 18 inciso 6° de la Ley N° 19.880 dispone que los interesados tendrán acceso permanente a los expedientes. Esta regla, que como veremos es fundamental, se aplica de manera supletoria a los procedimientos tributarios ante la ausencia de una norma similar en el Código Tributario.

Vale la pena destacar que, incluso bajo el sistema anterior a la Ley N° 19.880, y en materia de sumarios administrativos que, hasta nuestros días, adolece de las falencias propias los sistemas inquisitivos, se declaraba que se debía dar acceso oportuno al expediente “para cautelar así el legítimo derecho del afectado para asumir su defensa adecuadamente”<sup>91</sup>. Hoy en materia fiscal el acceso debe ser permanente.

Es importante notar que el acceso permanente al expediente por parte del interesado es un derecho, y es diferente del acceso al que tanto él como un tercero potencialmente podría tener conforme a las reglas sobre transparencia<sup>92</sup>, las que por regla general restringen a terceros el acceso de los antecedentes de los contribuyentes.

Adicionalmente, no se debe olvidar que, tal como lo ha explicado la Contraloría, “el deber de fundamentación de los actos que afecten derechos de particulares no se cumple permitiendo que el interesado tenga acceso al expediente”<sup>93</sup>. Es decir, el acceso al expediente es un derecho diferente de la fundamentación del acto administrativo.

Volviendo al acceso al expediente, la Contraloría ha indicado que “la Ley de Transparencia establece un procedimiento tendiente a que cualquier persona acceda a la información de los órganos de la Administración del Estado, mientras que el citado artículo 17 ampara, específicamente, el derecho de quien tiene la calidad de interesado en un determinado procedimiento administrativo para acceder al respectivo expediente”<sup>94</sup>. Ello la

---

<sup>90</sup> Dictamen CGR N° 61.867, de 2013.

<sup>91</sup> Dictamen CGR N° 24.208, de 1983.

<sup>92</sup> Dictamen CGR N° 27.945, de 2017.

<sup>93</sup> Dictamen CGR N° 428.346, de 2023.

<sup>94</sup> Dictamen CGR N° 27.945, de 2017.

ha llevado a dictaminar que, “este último precepto garantiza expresa y especialmente el derecho de los interesados para acceder a determinada información, sin supeditar su ejercicio a un procedimiento especial. De esta manera, no resulta aceptable exigir, para efectos de solicitar la exhibición de los respectivos expedientes, que el interesado recurra al mecanismo de la Ley de Transparencia”<sup>95</sup>.

En el derecho comparado, partiendo desde lo general, el Tratado de Ámsterdam establece el derecho de los ciudadanos a acceder a los documentos empleados por las autoridades para tomar decisiones. Esto es obedece al principio de transparencia, que es una salvaguardia de los ciudadanos en contra de la corrupción y la arbitrariedad. A nivel especial, cuando existe un procedimiento en el que existe un interesado que se verá afectado por una medida concreta, como es el caso de una fiscalización, el ciudadano tiene derecho a que sus antecedentes sean mantenidos en reserva, pero tiene el derecho a acceder de manera oportuna a los documentos del expediente, como pasamos a ver.

La doctrina ha destacado que el derecho a acceder al expediente es fundamental, debido a que permite garantizar el derecho a ser oído y a preparar una defensa apropiada, la que se frustra si no existe un acceso oportuno a todos los antecedentes del caso<sup>96</sup>.

De esta manera, se ha resuelto que “respeto del derecho de defensa debe interpretarse en el sentido de que, en los procedimientos administrativos relativos a la inspección y a la determinación de la base imponible del impuesto sobre el valor añadido, un particular debe tener la posibilidad de que se le transmitan, si así lo solicita, la información y los documentos incluidos en el expediente administrativo que la autoridad pública haya tomado en consideración para adoptar su resolución, a menos que la restricción del acceso a la información y documentos mencionados esté justificada por objetivos de interés general”<sup>97</sup>.

También se ha resuelto que “el procedimiento de examen del expediente en los asuntos de competencia tiene por objeto permitir que los destinatarios de un [pliego de cargos] PC tengan conocimiento de los elementos de prueba que figuran en el expediente de la Comisión, para que puedan pronunciarse de forma eficaz sobre las conclusiones a las que la Comisión llegó en su PC, basándose en dichos elementos. Por lo tanto, el examen del expediente forma parte de las garantías de procedimiento que tienen por objeto proteger el derecho de defensa y garantizar, en particular, el ejercicio efectivo del derecho a ser oído”<sup>98</sup>.

De forma similar se ha dictaminado que el “acceso al expediente en los asuntos de competencia tiene por objeto permitir que los destinatarios de un pliego de cargos tengan conocimiento de los elementos de prueba que figuran en el expediente de la Comisión, para que puedan pronunciarse de forma eficaz, basándose en dichos elementos, sobre las conclusiones a las que la Comisión llegó en su pliego de cargos. Por lo tanto, el acceso al

---

<sup>95</sup> Ídem.

<sup>96</sup> ANDREANGELI (2004) pp. 365-366.

<sup>97</sup> Teodor Ispas, *Anduta Ispas/Direcția Generală a Finanțelor Publice Cluj* (2017).

<sup>98</sup> *Cimenteries CBR SA y otros con Comisión de las Comunidades Europeas* (1992) párrafo 38.

expediente forma parte de las garantías de procedimiento que tienen por objeto proteger el derecho de defensa”<sup>99</sup>.

También se ha resuelto que el “derecho a examinar el expediente no confidencial que implica el respeto del derecho de defensa no se limita a la comunicación de los elementos definitivamente admitidos contra la persona de que se trate a resultados del procedimiento. Tal derecho se extiende a todos los documentos, sean cuales fueren, aportados al expediente no confidencial durante el procedimiento, por cuanto sólo tal acceso le permite estar informada de qué es lo que se le imputa y participar de manera efectiva en las diferentes fases del procedimiento”<sup>100</sup>.

### **8.6.1. Prácticas contrarias a la regla sobre acceso al expediente y al principio de contradictoriedad en la gestión de la carpeta tributaria electrónica**

Son varias las malas prácticas que han surgido de la idea de que lo gestionado es una carpeta y no un procedimiento. Es que, una vez que se acompaña un documento, “cierran” la carpeta, lo que implica que los documentos no son accesibles sino hasta después de que un funcionario los revise en lo que sería una especie de examen de admisibilidad.

Lo anterior es contrario a las reglas básicas dispuestas en la Ley N° 19.880, donde se dispone que se debe tener acceso a los documentos acompañados en todo momento (art. 17 letra a), en vista del principio de contradictoriedad<sup>101</sup> y del derecho a la defensa es un derecho acompañar los documentos que se estimen convenientes, respecto de los que quien resuelve está obligado a pronunciarse sobre su mérito probatorio, debido a que el “principio de contradictoriedad obliga a la autoridad a considerar todos los antecedentes que los interesados aporten en cualquier momento del procedimiento y a ponderar de manera objetiva los datos que entreguen para una mejor resolución”<sup>102</sup>.

Muchas veces, tras ingresar documentos, la carpeta en la que ellos quedan deja de estar disponible para el contribuyente, con la excusa ilegal de que está en revisión. Es importante resaltar que nuestra ley “no limita la presentación de documentos y antecedentes a la etapa probatoria”<sup>103</sup>, por lo mismo, la evaluación del mérito de los documentos acompañados en el procedimiento administrativo se debe hacer en el acto terminal, lo contrario violenta el principio de contradictoriedad que, como vimos, es fundamental para una debida defensa.

La única excepción es la “prueba propuesta” por una parte que sea manifiestamente improcedente o innecesaria, pero esto, en primer lugar, se refiere a gestiones solicitadas a la

---

<sup>99</sup> *Imperial Chemical Industries plc contra Comisión de las Comunidades Europeas* (1995) párrafo 69.

<sup>100</sup> *Bureau Européen des Unions de Consommateurs contra Comisión de las Comunidades Europeas* (1991) párrafo 17.

<sup>101</sup> Aplicable a todo procedimiento administrativo que tenga efectos desfavorables. GÓMEZ GONZÁLEZ (2024) p. 96-97.

<sup>102</sup> GÓMEZ GONZÁLEZ (2024) p. 95.

<sup>103</sup> GÓMEZ GONZÁLEZ (2024) p. 94.

Administración por una de las partes, como la declaración de testigos o la solicitud de informes a terceros, no a la recepción de documentos aportados por el afectado y; en segundo lugar, esto exige una resolución motivada, sin que exista una regla que autorice a la Administración para dejar en suspenso el aporte de documentos hasta que ellos sea evaluados informalmente por los funcionarios.

Por lo dicho, limitar el acceso a los documentos acompañados bajo la excusa de su revisión por parte de la Administración es simplemente una práctica ilegal, más cuando ella tiene “la obligación de adoptar las medidas pertinentes para efectos de asegurar la observancia de los principios de contradicción e igualdad de los interesados en el procedimiento de que se trate. El cumplimiento de este deber no exime al órgano de actuar conforme con el principio de imparcialidad”<sup>104</sup>.

### **8.7. Integridad y autenticidad**

El artículo 19 de la Ley N° 19.880 dispone que la conservación de los expedientes electrónicos estará a cargo del órgano respectivo, el cual será el responsable de su integridad, disponibilidad y autenticidad.

Artículo 8 bis N° 16 del Código Tributario, de manera similar, establece en su inciso 4° que “a través de cualquier medio que garantice su fidelidad, integridad y reproducción de su contenido”, agregando el inciso 5° que “será responsabilidad del Servicio velar por su almacenamiento, integridad y protección, evitando su pérdida o modificación posterior”.

Sobre este principio la Contraloría General de la República ha explicado que “la integridad del expediente administrativo que exige el artículo 18, inciso tercero de la misma ley N° 19.880, así como el derecho de los interesados de conocer, en cualquier momento, el estado de tramitación de sus procedimientos, garantía consagrada en la letra a) del artículo 17 de este último texto normativo”<sup>105</sup>.

Por su parte, la doctrina ha señalado que “todas las actuaciones del procedimiento se registrarán y conservarán íntegramente y en orden sucesivo en el expediente electrónico, el que garantizará su fidelidad, preservación y la reproducción de su contenido. La eficacia de este principio dependerá de que el expediente electrónico, como señala el artículo 18 en su inciso sexto de la Ley N° 19.880, lleve un registro actualizado de todas las actuaciones e incidencias que se verifiquen en el procedimiento administrativo (incluyendo todos los documentos presentados por los interesados, por terceros y por otros órganos de la Administración del Estado), registrando su concreta recepción a través de la correspondiente plataforma y manteniendo su orden de ingreso”<sup>106</sup>.

En el derecho comparado, podemos mencionar que se ha fallado que “integridad del expediente administrativo no es un requisito menor sino esencial. Sólo así, exigiéndose

---

<sup>104</sup> GÓMEZ GONZÁLEZ (2024) p. 95.

<sup>105</sup> Dictamen CGR N° 33.760, de 2014.

<sup>106</sup> CAMACHO CÉPEDA (2023) p. 294.

la integridad del expediente administrativo, soporte causal el acuerdo plenario, se puede desarrollar la constitucional actividad de control de todo corporativo municipal. Si no se tiene acceso a ese dictamen preceptivo de la Comisión informativa, con un tiempo mínimo de examen y valoración, se está causando un atropello a los integrantes de la corporación municipal. No es sustituible, en absoluto por un genérico derecho de acceso a la información existente en el expediente, pues este, evidentemente, está indiscutiblemente incompleto”<sup>107</sup>.

### **8.8. Actualización del expediente y las notificaciones**

El artículo 18 inciso 6° de la Ley N° 19.880 dispone que los expedientes contendrán un registro actualizado de todas las actuaciones del procedimiento, según lo señalado en el inciso tercero, que estará a disposición tanto en las plataformas electrónicas como en las dependencias de la Administración para su consulta.

Sobre esta materia se ha dictaminado que “el ordenamiento jurídico le confiere a quienes tienen la condición de interesados, el derecho a tomar conocimiento del estado de tramitación del procedimiento, en cualquier momento, incluso antes de haberse dictado el decreto o resolución que lo afina, lo que incluye, por expresa disposición legal, el derecho a obtener copia de los instrumentos que den origen a un acto administrativo final”<sup>108</sup>.

Por lo mismo, la información de los sitios de la Administración “debe reflejar, en forma oportuna, el verdadero estado de tramitación de los procesos administrativos referidos, de manera de evitar causar algún perjuicio a los interesados como consecuencia de contenidos errados o incompletos”<sup>109</sup>.

La doctrina ha destacado que “dadas las particulares características del soporte utilizado (domicilios digitales), estará sujeta a las problemáticas inherentes al uso de tecnología, como fallas del sistema, accesibilidad a internet, compatibilidad de programas, manejo de la plataforma, periodicidad en su acceso, validación del usuario (autenticación), oportunidad del servicio de asistencia remota, entre otros, de lo cual pueden derivar vicios no conocidos hasta el momento”<sup>110</sup>.

Uno de los documentos más importantes que debe encontrarse dentro del expediente es la resolución<sup>111</sup>. Si ella es notificada por correo electrónico, que es un medio frágil, debido a que, por ejemplo, puede ser enviado por el proveedor del servicio de correo a la casilla de

---

<sup>107</sup> *Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León (Valladolid) c. tercero; en el mismo sentido Tribunal Superior de Justicia de Asturias (2022) c. cuarto.*

<sup>108</sup> Dictamen CGR N° 5.542, de 2009. En el mismo sentido Dictamen CGR N° 38.095, de 2005; Dictamen CGR N° 55.331, de 2004.

<sup>109</sup> Dictamen CGR N° 5.542, de 2009.

<sup>110</sup> HELFMANN MARTINI y GÓMEZ GONZÁLEZ (2021) p. 39.

<sup>111</sup> Por lo mismo, muchas veces el legislador ha modificado las reglas del Código Tributario para “evitar que el contribuyente quede sin notificar y en consecuencia impedido, ya sea de conocer oportunamente de comunicaciones que le interese conocer, como por ejemplo devoluciones de pagos excesivos a título de impuestos o de ejercitar sus derechos en tiempo, como solicitar devoluciones o interponer recursos”. Historia de la Ley N° 19.506 p. 5.

*spam*, si no es incorporada en el expediente tan pronto es enviada la notificación, ese hecho puede producir daño al contribuyente, debido a que se priva de la posibilidad real de acceder a los antecedentes relevantes de manera oportuna para efectos de ejercer su derecho a la defensa.

Al respecto, la doctrina ha señalado sobre la notificación que la “recepción o acceso por el interesado o su apoderado, especialmente en el caso de la primera notificación, para resguardar su derecho a la defensa, así como la integridad del contenido, la identidad fidedigna del remitente y su destinatario”<sup>112</sup>.

## 9. ¿ERA NECESARIA LA CARPETA ELECTRÓNICA?

En materia tributaria el legislador suele confundir los problemas de gestión con los problemas normativos. En muchos casos, el problema no son las reglas, sino quienes las aplican o dejan de aplicarlas. Así, examinaremos si existe evidencia respecto de problemas normativos para implementar lo que en su momento se llamó la agenda de digitalización del Estado, lo que nos permitirá evaluar si las vagas normas sobre la carpeta tributaria electrónica eran necesarias o si las mismas causan lo que se llama un concurso de normas, debido a que regulan, en este caso de peor forma, algo que ya se encontraba legislado.

En esto, son muy útiles los dictámenes de la Contraloría General de la República, debido a que dan cuenta del estado de nuestro derecho administrativo. Así, en 1999, antes de que se dicten las primeras reglas generales sobre documentos y firmas electrónicas, aquel órgano señala que “no advierte inconveniente jurídico para que los órganos de la Administración puedan efectuar adquisiciones a través de Internet, sea que éstas se realicen en forma directa o previa licitación, pública o privada, según corresponda respectivamente, cumpliendo, desde luego, con las disposiciones que regulen el procedimiento de que se trate y en la medida en que estas normas específicas no obstan a dicha posibilidad, adoptando también las providencias pertinentes de resguardo de los intereses públicos comprometidos y conservando, además, los antecedentes de respaldo de la adquisición que se realice”<sup>113</sup>.

Tras la primera reglamentación sobre el empleo de comunicaciones digitales, la Contraloría General de la República señala que el “uso del correo electrónico para estas sesiones y para la dictación de actos administrativos, materia a la que también se refiere la consulta del rubro, corresponde señalar que, atendido que ella dice relación precisa con el empleo de documentos escritos en un soporte electrónico, debe sujetarse a lo dispuesto en el decreto N° 81, de 1999, ya citado, que regula el uso de la firma digital y los documentos electrónicos en la Administración del Estado”<sup>114</sup>.

Luego, de manera similar, indica que “teniendo presente los principios de eficiencia y eficacia en el actuar de los organismos públicos, consagrados en la ley N° 18.575, resulta

---

<sup>112</sup> GÓMEZ GONZÁLEZ (2024) p. 167.

<sup>113</sup> Dictamen CGR N° 47.096, de 1999.

<sup>114</sup> Dictamen CGR N° 39.315, 2001.

procedente el uso de videoconferencia para el desarrollo de las sesiones de las agrupaciones de juntas regionales que deben constituirse, de acuerdo con lo previsto en el decreto N° 1.523, de 1998, del Ministerio de Hacienda, en la medida que ello se efectúe en los términos consignados y que su aplicación a cada caso particular no entorpezca, limite o restrinja el normal desenvolvimiento de dichas sesiones”<sup>115</sup>.

El año 2002, la Ley N° 19.799, otorgó la misma validez probatoria a los documentos y firmas electrónicas. Un año después, la Ley N° 19.880, incorpora expresamente el expediente electrónico, permitiendo “técnicas y medios electrónicos”. Todo esto se refuerza el 2019 con la Ley N° 21.180, sobre Transformación Digital del Estado.

La doctrina nacional se ha preguntado si era necesaria una reforma legal para implementar un sistema electrónico de tramitación de los procedimientos administrativos, respondiendo que, considerando “que la Ley 19.880 contenía disposiciones que hacían expresa referencia al uso de medios electrónicos, se podría sostener que no era necesaria. Estas disposiciones se encuentran presentes en distintas secciones de la ley, a saber: el artículo 5 referido al principio de escrituración; el artículo 18, que define el concepto de procedimiento administrativo; el artículo 19 alusivo a la utilización de medios electrónicos; y el artículo 59 en relación con los descargos que debe presentar la autoridad correspondiente en el recurso jerárquico. Por ende, la ley contemplaba la posibilidad de que la Administración utilizara medios electrónicos, como lo ha reconocido la doctrina (Moya, 2003: 81). En efecto, existían algunas incipientes prácticas en nuestro sistema jurídico que así lo demuestran, además de algunas normas especiales. Así también lo había consagrado un Instructivo Presidencial de enero de 2019, si bien cabe señalar que fue dictado con posterioridad al ingreso del proyecto de ley. En este sentido, es posible entender que su dictación tuvo por finalidad colaborar con la implementación de la norma legal”<sup>116</sup>.

Como es posible apreciar, el problema no era normativo, sino que es de gestión, por lo que las reglas sobre carpeta tributaria electrónica, al ocasionar un concurso de normas, dan paso a problemas que analizamos, entre ellos, varios relacionados con las características que debe tener un expediente y el acceso a él que se debe dar al afectado.

## 10. CONCLUSIONES

A modo de conclusión, es posible indicar que la creación de la carpeta tributaria electrónica en la Ley N° 21.210 constituye un ejemplo del fenómeno del concurso de normas en materia tributaria, debido a que esa institución se refiere a normas previstas en la Ley N° 19.880. Esta concurrencia normativa no solo resulta innecesaria desde el punto de vista sistemático, sino que, además, introduce confusión interpretativa, abre espacios para aplicaciones restrictivas de principios generales y debilita la coherencia del régimen de procedimientos administrativos fiscales.

---

<sup>115</sup> Dictamen CGR N° 39.315, 2001.

<sup>116</sup> HELFMANN MARTINI y GÓMEZ GONZÁLEZ (2021) pp. 13-14.

La reiteración de reglas generales bajo la apariencia de disposiciones especiales, como ocurre con la carpeta tributaria electrónica, ha demostrado ser especialmente dañina en el derecho tributario, pues la jurisprudencia tiende a interpretar estas normas como excepciones o límites a principios fundamentales —tales como la buena fe, la confianza legítima, la inderogabilidad singular y el debido procedimiento— en lugar de reconocerlas como meras manifestaciones o reiteraciones de aquellos. Ello ha contribuido, en no pocos casos, a situaciones de denegación de justicia y a la validación de actuaciones administrativas contrarias al ordenamiento jurídico.

Asimismo, los problemas que se han observado en la implementación práctica de los procedimientos administrativos electrónicos ante el Servicio de Impuestos Internos no son, en su mayoría, de carácter normativo, sino de gestión. El ordenamiento jurídico chileno ya contenía, con anterioridad a la Ley N° 21.210, reglas suficientes para permitir la tramitación electrónica de los procedimientos administrativos, garantizar la integridad, autenticidad y acceso a los expedientes, y resguardar adecuadamente el derecho a la defensa de los contribuyentes. La introducción de una regulación paralela y técnicamente incompleta no solucionó estos problemas y, por el contrario, los profundizó.

Dicho de otra manera, la insistencia del legislador tributario en abordar problemas de gestión mediante reformas legales parciales, imprecisas o reiterativas, lejos de fortalecer el sistema, incrementa la inseguridad jurídica y favorece prácticas administrativas que erosionan los derechos de los contribuyentes. En este contexto, la superación de los problemas asociados a la carpeta tributaria electrónica no exige nuevas reformas legales, sino una correcta comprensión, aplicación e integración de las normas generales sobre procedimiento administrativo, junto con una mejora sustantiva en la gestión institucional y en los mecanismos de control de la actuación administrativa.

En relación con el expediente administrativo electrónico, queda en evidencia que la carpeta tributaria electrónica no satisface por sí sola los estándares mínimos exigidos por el debido procedimiento administrativo, en particular en lo relativo a la unidad del expediente, el orden cronológico de las actuaciones, el acceso permanente y oportuno a los antecedentes, y la integridad y trazabilidad de los documentos. En ausencia de una regulación específica y completa en el Código Tributario, resulta ineludible la aplicación supletoria de la Ley N° 19.880, cuyas disposiciones no pueden ser desconocidas ni relativizadas por prácticas administrativas carentes de sustento legal.

El pretendido objetivo de crear un repositorio de documentos de los contribuyentes que hiciera efectivo el derecho a no acompañar más de una vez los mismos antecedentes quedó inconcluso a nivel normativo. A pesar de que nada impide a la Administración tributaria gestionar adecuadamente estos documentos, la falta de reglas positivas sobre indexación, clasificación, búsqueda y gestión de documentos parece haber transformado dicho repositorio en una promesa programática, incapaz de producir los efectos jurídicos anunciados por el legislador, frustrando legítimas expectativas de los contribuyentes, debido

a que el Servicio de Impuestos Internos no se ha sentido compelido para avanzar en esta materia.

## 11. BIBLIOGRAFÍA

- ALTAMIRANO SANTIBÁÑEZ, Julia (2021). El IVA y los servicios digitales: la experiencia chilena, *Revista de Derecho Tributario* Universidad de Concepción, Vol. 9, pp. 17-45.
- ANDREANGELI, Arianna (2004). Strasbourg Versus Brussels: Human Rights, the Right of Access to the File and the Protection of Legal Professional Privilege, *Irish Journal of European Law*, Vol. 11, N° 2, pp. 362-381.
- ARANCIBIA MATTAR, Jaime (2014). La autarquía de los actos administrativos en la jurisprudencia de la Contraloría General de la República. En SOTO KLOSS, Eduardo, (coord.). *Libro homenaje en los 125 años de la Facultad de Derecho de la Pontificia Universidad Católica de Chile*. Thomson Reuters, pp. 21-33.
- ARANCIBIA MATTAR, Jaime (2022). La obligatoriedad de la Ley de Transformación Digital del Estado (N° 21.180). En ARANCIBIA MATTAR, Jaime; FLORES RIVAS, Juan Carlos y GÓMEZ GONZÁLEZ, Rosa Fernanda (autores). *Procedimiento administrativo electrónico. Análisis de la reforma a la Ley N° 19.880*. Santiago: DER.
- ARNEY, J. S.; JACOBS, A. J. y NEWMAN, R. (1979). The Influence of Deacidification on the Deterioration of Paper, *Journal of the American Institute for Conservation*, Vol. 19, N° 1, pp. 34-41.
- AYLWIN AZÓCAR, Arturo (2002). Derecho Administrativo: Evolución del Derecho Administrativo chileno y del régimen de control de la Administración pública, *Revista de Derecho* Universidad de Concepción, N° 212v2, Año LXX, pp. 401-415.
- AYLWIN, Arturo; PANTOJA, Rolando; VILLALBA, Hernán; CIFUENTES, Humberto; REYES, Jorge; BOLOÑA, Germán; MADARIAGA, Mónica; DANIEL ARGANDOÑA, Manuel; BÓRQUEZ, Héctor; PRIEUR, Wolfgang; REYES, Gustavo; HOLTEHEUR, Elena; MUÑOZ, Mario; ROSALES, Carlos y PIERRY, Pedro (1966). Comisión de derecho administrativo. Conclusiones. En Facultad de Ciencias Jurídicas, Políticas y Sociales, Universidad Católica de Chile (ed.). *Cuartas Jornadas Chilenas de Derecho Público. Septiembre de 1965*. Santiago: Editorial Jurídica de Chile.
- BENAVENTE ORTIZ, Felipe Ignacio (2023). Falencias del expediente electrónico administrativo que vulneran los derechos del contribuyente, *Revista de Derecho Tributario* Universidad de Concepción. Vol. 13, pp. 13-37.
- BERLIRI, Antonio (1971). *Principios de derecho tributario*. Vol II. Madrid: Editorial de Derecho Financiero.
- BOLLACKER, Kurt D. (2010). Computing Science: Avoiding a Digital Dark Age, *American Scientist*, Vol. 98, No. 2, pp. 106-110.

- CAMACHO CEPEDA, Gladys (2023). La digitalización del procedimiento administrativo y los principios que la informan. En RENDÓN HUERTA BARRERA, Teresita. *Actualidad y perspectiva del Derecho Administrativo en México en la obra de Jorge Fernández Ruiz*. Ciudad de México: Tirant lo Blanch.
- CANTUARIAS RUBIO, Rocío; MATUS FUENTES, Marcelo; MONTECINOS ARAYA, Jorge y VERGARA QUEZADA, Gonzalo (2020). Legislar sin datos: El problema de las reformas chilenas, *Revista de Derecho Tributario* Universidad de Concepción, Vol. 8, pp. 157-171.
- CASAS FARIAS, Patricio (2020). Fundamentación de los actos administrativos y valoración probatoria, a partir de la modernización tributaria de la Ley N° 21.210, *Revista de Derecho Tributario* Universidad de Concepción, Vol. 7, pp. 54 - 81.
- DUQUE, Andrés; MARTINS, Wolney; SECO, Antonio y ZAMBRANO, Raúl (2024). *Gobierno de datos para las administraciones tributarias. Una guía práctica*. Centro Interamericano de Administraciones Tributarias.
- FLORES DURÁN, Gloria (2017). Principios, procedimientos y procesos tributarios, *Revista de Derecho Tributario* Universidad de Concepción, Vol. 2 pp. 8-42.
- FLORES DURÁN, Gloria (2024). Doña Olga Feliú Segovia y la defensa de los derechos de los contribuyentes, *Revista de Derecho Tributario* Universidad de Concepción, Vol. 16, pp. 7-10.
- FLORES RIVAS, Juan Carlos (2022). El expediente administrativo en la Ley N° 19.880 y Ley N° 21.180, pp. 45-68. En ARANCIBIA MATTAR, Jaime; FLORES RIVAS, Juan Carlos y GÓMEZ GONZÁLEZ, Rosa Fernanda (autores). *Procedimiento administrativo electrónico. Análisis de la reforma a la Ley N° 19.880*. Santiago: DER.
- GÓMEZ GONZÁLEZ, Rosa Fernanda (2024). *Aspectos esenciales de derecho Administrativo para la labor judicial*. Santiago: Academia Judicial.
- GRAHAM-DIXON, Andrew (2011). *Caravaggio: a life sacred and profane*. Londres: Penguin.
- HELFMANN MARTINI, Carolina, y GÓMEZ GONZÁLEZ, Rosa Fernanda. (2021). Procedimiento administrativo electrónico: Expediente y notificaciones, *Revista Chilena de Derecho y Tecnología*, 10(2), 11-42.
- HERR, Trey (2020). There is no cloud, just other people's computers. Four Myth about the Cloud. The Geopolitics of Cloud Computing. *Atlantic Council*. pp. 2-5.
- JARA SCHNETTLER, Jaime (2013). La Contraloría General de la República y su contribución al surgimiento y evolución del procedimiento administrativo en Chile, *Revista de Derecho Público*, Vol. 78, pp. 63-77.
- JARA SCHNETTLER, Jaime y MATURANA MIQUEL, Cristián (2009). Actas de fiscalización y debido procedimiento administrativo, *Revista de Derecho Administrativo*, N° 3, pp. 1-28.

- MOYA GARCÍA, Rodrigo Javier (2003). El procedimiento administrativo electrónico en Chile, *Revista Chilena de Derecho Informático*, N° 3, pp. 77-93.
- NOWAK, Norman D. (1970). *Tax Administration in Theory and Practice*, Nueva York, Praeger Publishers.
- Oficina de Estudios Tributarios (1960). *El sistema tributario chileno*. 2ª ed. Santiago: Talleres Gráficos “La Nación”.
- PANTOJA BAUZÁ, Rolando E. (1966). Notas para un estudio de procedimiento administrativo. En Facultad de Ciencias Jurídicas, Políticas y Sociales Universidad Católica (ed.) *Cuartas jornadas chilenas de derecho público septiembre de 1965*. Santiago: Editorial Jurídica de Chile.
- PÉREZ RODRIGO, Abundio (1994). Excesos y omisiones en la fiscalización tributaria, *Revista de Derecho* (Concepción), N° 195, Año LXII, pp. 97-105.
- QUEZADA MELÉNDEZ, José (1983). *Introducción al derecho procesal*. Santiago: Fallos del Mes.
- REVILAK DE LA VEGA, Alfredo F.; Rodríguez Calderón, Ana Y.; Contreras Delgado, A. Gabriela y Molina Bolaños, Evelyn (2024). *Guía para la protección y uso ético de la información en poder de las administraciones tributarias*. Centro Interamericano de Administraciones Tributarias.
- ROMERO RODRÍGUEZ, Sophía (2013). Concurso de normas y concurso de acciones en el derecho procesal civil chileno, *Ius et Praxis*, Vol. 19 N° 2, pp. 207-250.
- SOTO KLOSS, Eduardo (1980). Estado de derecho y procedimiento administrativo, *Revista de Derecho Público*, N° 28, pp. 101-124.
- URRA TRUJILLO, Joaquín (2024). La autodenuncia de la ley 21.713 y los delitos tributarios como herramientas subsidiarias del cobro de los tributos, *Revista de Derecho Tributario* Universidad de Concepción. Vol. 16, pp. 185-201.
- VERGARA QUEZADA, Gonzalo (2016). La nulidad de derecho público y el proyecto de ley que perfecciona la justicia tributaria, *Revistas de Estudios Tributarios* Universidad de Chile, N° 15, pp. 165–192.
- VERGARA QUEZADA, Gonzalo (2023). Autonomía e Integración de los vacíos del derecho tributario chileno. *Revistas de Estudios Tributarios* Universidad de Chile, N° 29, pp. 11–57.
- VILLAMÁN RODRÍGUEZ, María Francisca (2019). La certeza jurídica y el derecho tributario chileno, *Revista de Derecho Tributario* Universidad de Concepción, Vol. 5, pp. 166-205.
- WHITT, Richard S. (2016). «Through a Glass, Darkly»: Technical, Policy, and Financial Actions to Avert the Coming Digital Dark Ages, *Santa Clara High Technology Law Journal*, Vol. 33, N° 2, pp. 117-229.

## **Textos normativos**

### **Código Tributario**

Decreto N° 1, 2015, de 2015, de Secretaría General de la Presidencia, publicado el 11 de junio de 2015, que aprueba norma técnica sobre sistemas y sitios web de los órganos de la Administración del Estado.

Decreto N° 81, de 2004, de Secretaría General de la Presidencia, publicado el 23 de diciembre de 2004, que aprueba norma técnica para los órganos de la Administración del Estado sobre Interoperabilidad de documentos electrónicos.

Historia de la Ley N° 19.506.

Historia de la Ley N° 21.210.

Ley N° 19.880.

Ley N° 21.180.

Ley N° 21.210.

### **Sentencias nacionales**

*Comercializadora Multinacional S.A. y otros con Andrés Dougnac Labatut y otros* (2019): Corte Suprema, 1 de julio de 2019 (casación en el fondo), rol N° 45.582-2017.

*Maquinarias Lillo Ltda. con SII* (2015). Corte Suprema, 29 de diciembre de 2015, (casación en el fondo), rol N° 1.115-2015.

*María Ugarte Miranda y otros con Instituto Profesional Santo Tomás* (2018): Corte Suprema, 18 de enero de 2018 (casación en el fondo), rol N° 73.907-2016.

*Moreau con SII* (2025). Corte de Apelaciones de Santiago, 23 de septiembre de 2025 (protección), rol 3.721, de 2025.

*Promotora Agrícola Dollinco S.A. con SII* (2024). Corte de Apelaciones de Valdivia, 7 de octubre de 2024 (protección) rol 2.427, de 2024.

*Siglo Outsourcing S.A. con SII* (2019). Corte Suprema, 8 de mayo de 2019 (casación en la forma y en el fondo), rol N° 31.713-2017.

*SII y otro con Tellerias Higuera y otros* (2024). Tribunal Juzgado de Garantía de San Antonio, 21 de octubre de 2024 (abreviado) RUC 2300160909-2, RIT 1622 – 2023.

*SII y otro con Velásquez Cares* (2009). Juzgado Garantía de Pitrufquén, 9 de enero de 2009 (crimen) RUC N° 0800470815 7, RIT N° 527 2008, cita Thomson Reuters CL/JUR/9801/2009.

*Soc. Comercial d Servicios e Inversiones Ltda. con SII* (2018). Corte Suprema, 12 de diciembre de 2018 (casación en el fondo), rol N° 12.167-2017.

*Ximena Fernández Waidele con Roberto Arinovich Schenker y otros* (2016): Corte Suprema, 21 de marzo de 2016 (casación en el fondo), rol N° 31.061-2014.

### **Sentencias extranjeras**

*Bureau Européen des Unions de Consommateurs contra Comisión de las Comunidades Europeas* (1991). Sentencia del Tribunal de Justicia de 28 de noviembre de 1991, Asunto C-170/89.

*Cimenteries CBR SA y otros con Comisión de las Comunidades Europeas* (1992). Sentencia del Tribunal de Primera Instancia (Sala Segunda) de 18 de diciembre de 1992, Asuntos acumulados T-10/92, T-11/92, T-12/92 y T-15/92.

*Imperial Chemical Industries plc contra Comisión de las Comunidades Europeas* (1995). Sentencia del Tribunal de Primera Instancia (Sala Primera ampliada) de 29 de junio de 1995, Asunto T-36/91.

*Teodor Ispas, Anduta Ispas/Direcția Generală a Finanțelor Publice Cluj* (2017). Sentencia del Tribunal de Justicia (Sala Tercera) de 9 de noviembre de 2017 (petición de decisión prejudicial planteada por la Curtea de Apel Cluj — Rumanía) Asunto C-298/16.

*Tribunal Superior de Justicia de Asturias* (2022). Sala Contencioso Administrativo, 21 noviembre 2022, sentencia 926/2022.

*Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León (Valladolid)* (2018). Sala Contencioso Administrativo, 20 septiembre 2018, sentencia 806/2018.

### **Interpretaciones administrativas**

Circular SII N° 12, de 2021.

Circular SII N° 48, de 2022.

Circular SII N° 64, de 2025.

Resol. Ex. SII N° 193, de 2025.

Dictamen CGR N° 24.208, de 1983.

Dictamen CGR N° 38.998, de 1996.

Dictamen CGR N° 47.096, de 1999.

Dictamen CGR N° 39.315, 2001.

Dictamen CGR N° 55.331, de 2004.

Dictamen CGR N° 38.095, de 2005.

Dictamen CGR N° 21.077, de 2006.

Dictamen CGR N° 50.074, de 2006.

Dictamen CGR N° 5.542, de 2009.

Dictamen CGR N° 61.867, de 2013.

Dictamen CGR N° 33.760, de 2014.

Dictamen CGR N° 27.945, de 2017.

Dictamen CGR N° 9.458, de 2018.

Dictamen CGR N° 428.346, de 2023.

Oficio Gabinete Presidente N° 4, 2008, que crea el Comité de Ministros para la Agenda de Modernización del Estado.

Resol. Ex. SII N° LTNot 0031045, (sin fecha), dirigida a Mauricio Ramírez, que responde el folio petición LT AE006W50031045.

### Otros

Colegio de Contadores de Chile Regional Metropolitano (sin fecha). *Sistema de peticiones administrativas. Gestor de tramites*, [en línea]. Recuperado en <https://rmcontadores.cl/wp-content/uploads/2024/07/Presentacion-Charla-Sistema-de-Peticiones-administrativas-y-gestor-de-tramites.-SII.pdf> [2026, 19 de mayo].

Equipo DF (2025). *Un recurso de resguardo que no protege los derechos de los contribuyentes. Gonzalo Polanco, director CET, y María Pilar Navarro, académica Derecho Económico, ambos de la U. de Chile*, [en línea]. Recuperado en <https://www.df.cl/opinion/columnistas/df-tax-un-recurso-de-resguardo-que-no-protege-los-derechos-de-los> [2026, 19 de mayo].

FESIT (sin fecha). *Catálogo. Casos de vulneración de los derechos de los contribuyentes*, [en línea]. Recuperado en [https://fesit.cl/wp-content/uploads/2026/04/FESIT\\_CATALOGO\\_06042026.pdf](https://fesit.cl/wp-content/uploads/2026/04/FESIT_CATALOGO_06042026.pdf) Colegio de Contadores de Chile (2025) Guía Informativa del Contador N°33 <https://mail.contach.cl/guias-informativas/guia-informativa-contach-33-mayo2025.pdf> [2026, 19 de mayo].

GARRETÓN, Martín (2025). *Emprendedores vuelven a la carga contra el SII por "obstáculos" para iniciar actividades: Servicio se defiende*, [en línea]. Recuperado en <https://www.emol.com/noticias/Economia/2025/01/10/1153851/pymes-sii-facturas.html> [2026, 19 de mayo].

La Nación (1957). Martes 7 de mayo de 1957.

La Nación (1969). Viernes 7 de marzo de 1969.

OLAVE ECHENIQUE, Andrés (2025). *La deuda del SII con los derechos de los contribuyentes*, [en línea]. Recuperado en <https://diario.uach.cl/la-deuda-del-sii-con-los-derechos-de-los-contribuyentes/> [2026, 19 de mayo].

Servicio Civil (2025). Detalle de convocatoria. Código OP-21276, [en línea]. Recuperado en <https://practicass2.serviciocivil.cl/concursos-spl/opencms/convocatorias/OP-21276> [2026, 19 de mayo].

SII (sin fecha). *¿Cómo se puede anular una petición administrativa enviada por Internet, en caso de error o por no corresponder el envío por la vía electrónica?* [en línea]. Recuperado en [https://www.sii.cl/preguntas\\_frecuentes/petic\\_adm\\_otras\\_solic/001\\_112\\_6130.htm](https://www.sii.cl/preguntas_frecuentes/petic_adm_otras_solic/001_112_6130.htm) [2026, 19 de mayo].

VALDENEGRO, Sebastián (2025). *Gremios profesionales se enfrentan al SII. Acusan ilegalidades e impuestos desproporcionados*. Diario Financiero, [en línea]. Recuperado en <https://www.df.cl/economia-y-politica/df-tax/gremios-profesionales-se-enfrentan-al-sii-acusan-ilegalidades-e-impuestos> [2026, 19 de mayo].

WILLEY, David (2011). *Caravaggio's crimes exposed in Rome's police files*. BBC, [en línea]. Recuperado en <https://www.bbc.com/news/world-europe-12497978> [2026, 19 de mayo].