



***“Problemas de competencia en la aplicación de los artículos 6° letra B) N°11, 59  
TER, 65 BIS y 65 TER, todos del Código Tributario”***

<b>Estudiantes:</b>	Enzo Gallardo Garcés	19.592.883-5
	Arantxa Durán Salazar	20.482.563-7
	Maximiliano Silva Ponce	20.653.388-9
<b>Profesor Guía:</b>	Sebastián Fuenzalida Medina	
<b>Disciplina:</b>	Derecho Tributario	

**Diciembre - 2025**

## ÍNDICE

### 1. Introducción

1.1. Presentación del problema

1.2. Hipótesis y objetivos

### 2. Marco normativo e institucional del SII

2.1. Breve evolución histórica de la estructura del SII

2.2. Régimen de competencia territorial antes de la Ley N°21.713

2.3. Análisis de la reforma y nueva estructura de fiscalización interregional unificada

### 3. Principios jurídicos en tensión

3.1. Principio de legalidad

3.2. Principio de igualdad y no discriminación

3.3. Certeza jurídica y debido proceso

### 4. Problemas de competencia administrativa y jurisdiccional

4.1. Determinación de la Dirección Regional competente

4.2. Interposición de recursos administrativos y judiciales

4.3. Consecuencias procesales y sustantivas para los contribuyentes

4.4. Análisis comparado: fiscalización interregional en Perú, México y España

### 5. Conclusiones y propuestas

5.1. Conclusiones generales

5.2. Recomendaciones para futuras reformas legales

5.3. Reflexión final respecto a las modificaciones legales de la ley 21.713

### 6. Bibliografía

## ABREVIATURAS

- CT: Código Tributario.
- CPR: Constitución Política de la República.
- SII: Servicio de Impuestos Internos.
- TTA: Tribunales Tributarios y Aduaneros.
- NGA: Norma General Antielusiva.
- DGC: Dirección de grandes contribuyentes.
- RAV: Recurso de reposición voluntaria.
- RAF: Revisión de la actuación fiscalizadora.
- EX: Exenta.
- CGR: Contraloría General de la República.

## RESUMEN

Esta investigación analiza las consecuencias jurídicas de la "fiscalización interregional unificada" introducida por la Ley N°21.713, la cual modifica los artículos 6° letra B) N°11, 59 Ter, 65 Bis y 65 Ter del Código Tributario. El estudio examina la tensión entre la nueva potestad discrecional del Servicio de Impuestos Internos para radicar la competencia fuera del domicilio del contribuyente frente a principios fundamentales como la certeza jurídica, el debido proceso o el juez natural. A través de un análisis dogmático, jurisprudencial y comparado con los modelos de Perú, México y España, evaluando la suficiencia de los mecanismos de impugnación contenidos en resoluciones y circulares del Servicio, concluyendo con propuestas normativas para fortalecer las garantías procesales frente a la desterritorialización de la fiscalización tributaria.

**Palabras clave:** Fiscalización interregional, Ley N° 21.713, Competencia tributaria, Debido proceso, Certeza jurídica.

## ABSTRACT

This research analyzes the legal consequences of the "unified interregional auditing" introduced by Law No. 21,713, through the amendment of Articles 6<sup>th</sup> letter B) No. 11, 59 Ter, 65 Bis, and 65 Ter of the Tax Code. The study examines the tension between the new discretionary power of the Internal Revenue Service to establish jurisdiction outside the taxpayer's domicile and fundamental principles such as legal certainty, due process, or natural judge. Through a dogmatic, jurisprudential, and comparative analysis with the models of Peru, Mexico, and Spain, the research evaluates the adequacy of challenge mechanisms such as resolutions and circulars of the Service, concluding with regulatory proposals to strengthen procedural guarantees against the deterritorialization of tax audits.

**Keywords:** Interregional auditing, Law No. 21,713, Tax jurisdiction, Due process, Legal certainty.

## 1. Introducción

### 1.1. Presentación del Problema

El presente proyecto de investigación se centra en el análisis de las consecuencias jurídicas derivadas de la reforma introducida al CT por la Ley N°21.713 promulgada en 2024. Esta ley alteró de manera sustancial la forma de llevar a cabo la fiscalización en materia de impuestos fiscales internos al modificar los artículos 6° letra B) N°11, 59 Ter, 65 Bis y 65 Ter, todos del CT. La principal transformación radica en la redefinición del régimen de competencia territorial del SII, una estructura que había permanecido prácticamente inalterada durante décadas y que constituía una garantía fundamental para los contribuyentes.

La finalidad primordial de la Ley N°21.713, conocida como Ley de cumplimiento de obligaciones tributarias, es modernizar el sistema tributario y fortalecer las capacidades de fiscalización del SII, sin recurrir a un aumento de impuestos directos. El objetivo central es incrementar la recaudación fiscal mediante un abordaje más eficaz contra la evasión fiscal, la informalidad, el comercio ilegal, entre otros. Para ello, la ley se enfoca en modificar actuaciones y procedimientos del SII para dotarlo de mayores facultades, como la actualización de las normas antielusivas, la simplificación del acceso a la información bancaria (bajo ciertas hipótesis), y la introducción de nuevos procedimientos de fiscalización (como la fiscalización unificada de grupos empresariales), asegurando que todos los contribuyentes paguen los tributos que legalmente les corresponden.

Para comprender la magnitud del cambio, es indispensable contextualizar el modelo preexistente. Desde la promulgación de la Ley N°15.078 en 1962, en donde la fiscalización tributaria en Chile se organizó bajo un esquema de descentralización funcional y territorial. Conforme a este paradigma, cada Dirección Regional del SII tenía competencia exclusiva y excluyente para iniciar y conducir procedimientos de fiscalización respecto de los contribuyentes domiciliados en su respectivo territorio jurisdiccional. Este diseño no era meramente administrativo, sino que respondía a una lógica jurídica que buscaba resguardar los principios que tenía nuestro ordenamiento jurídico.

Por una parte, garantiza una relación clara, predecible y directa entre la administración tributaria y el contribuyente, permitiendo a este último identificar sin ambigüedades a la autoridad ante la cual debía

responder. Por otra parte, aseguraba el respeto a garantías fundamentales como el debido proceso, la certeza jurídica y la igualdad ante la ley, al establecer un marco competencial definido que limitaba la discrecionalidad del órgano fiscalizador.

La reforma legal introducida por la Ley N°21.713 representa un cambio paradigmático que desarticula esta estructura tradicional. Esta innovación, que denominaremos “fiscalización interregional unificada” entendida como la capacidad de una dirección regional del SII para fiscalizar fuera del territorio al cual se encuentra circunscrita y sobre el que tiene competencia, introduce cambios importantes en el actuar del SII, produciéndose algunos inconvenientes a la hora de aplicar las nuevas disposiciones.

Esta flexibilidad territorial respecto de las facultades de fiscalización, si bien se justifica como una herramienta necesaria para la fiscalización de esquemas complejos que podrían ser constitutivos de abuso o simulación bajo la NGA, podría impactar directamente en los derechos fundamentales de los contribuyentes. Estas modificaciones no son una cuestión menor; por el contrario, crean un estado de profunda incertidumbre jurídica relacionada con el órgano que fiscalizará al contribuyente, lo que permea toda la relación tributaria y plantea interrogantes críticas en diversas dimensiones del derecho:

La ausencia de reglas precisas sobre la fiscalización interregional unificada al ser una modalidad nueva de fiscalización que se va a desarrollar como una de las consecuencias de la ley 21.713, abre un espacio de discrecionalidad administrativa amplio. ¿Bajo qué criterios objetivos una Dirección Regional puede decidir fiscalizar a un contribuyente domiciliado en otra región? ¿Qué mecanismos existen para prevenir la duplicidad de fiscalizaciones por parte de distintas Direcciones Regionales sobre un mismo contribuyente? La falta de respuestas normativas a estas preguntas podría derivar no solo en conflictos de competencia entre las propias unidades del SII, sino también en un eventual ejercicio arbitrario de la potestad fiscalizadora, donde la elección de la autoridad competente responda a criterios no explicitados o estratégicos, en desmedro de la seguridad jurídica del administrado.

Esta variación en el modelo de fiscalización tributaria provoca una flexibilidad territorial respecto a que dirección regional, esto es, la encargada de fiscalizar, ignorando las barreras territoriales en ciertas hipótesis respondiendo así a los esquemas de conglomerados empresariales que existen en nuestro país o a casos que por vulneraciones de la NGA se hace necesario establecer esta figura para poder responder a las transformaciones que requiere la fiscalización de impuestos.

Dicha flexibilidad territorial podría impactar directamente en los derechos fundamentales de los contribuyentes, no por un desconocimiento absoluto de la autoridad actuante, sino por la fragilidad de las reglas que determinan su competencia. La certeza jurídica, entendida como la previsibilidad y estabilidad del actuar estatal, se ve mermada al generarse una evidente asimetría procesal, esto porque coexiste hoy un régimen ordinario, regido por el principio de territorialidad, y un régimen extraordinario -amparado en los artículos 59 ter y 65 bis inciso 2º del CT donde la “eficiencia fiscal” se impone sobre la garantía del juez natural administrativo.

En este escenario, el derecho a un debido proceso se ve comprometido, pues la competencia del órgano fiscalizador -elemento esencial de validez del procedimiento- deja de ser una regla fija para convertirse en una variable discrecional de la administración. Finalmente, el principio de igualdad ante la ley podría ser vulnerado si la aplicación de esta facultad interregional unificada se realiza de manera selectiva o sin criterios uniformes, sometiendo a contribuyentes en situaciones idénticas a estándares de fiscalización dispares, dependiendo de si se les aplica la regla general o la excepción de eficiencia, lo que resulta en cargas procedimentales de manera potencialmente más gravosas.

La indefinición a priori de la autoridad administrativa competente tiene un correlato directo y problemático en la esfera jurisdiccional. La Ley Orgánica de los TTA establece reglas de competencia territorial basadas, precisamente, en la unidad del SII que emite el acto reclamado. Si un contribuyente es fiscalizado por una Dirección Regional distinta a la de su domicilio, ¿ante qué TTA deberá interponer su reclamación? Esto afecta gravemente el derecho a la tutela judicial efectiva, pudiendo generar contiendas de competencia, dilaciones procesales, un aumento de los costos de litigación para el contribuyente y para el SII. Lo mismo ocurre con los recursos administrativos, como la reposición administrativa voluntaria o el recurso jerárquico, cuya correcta interposición depende de la identificación precisa de la autoridad que dictó el acto.

En conclusión, el problema a investigar dice relación con las consecuencias negativas que producen las nuevas facultades de fiscalización interregional unificada del SII para los contribuyentes, concebida como una herramienta de eficiencia, y los principios estructurales del ordenamiento jurídico tributario y constitucional. Esta tensión se agudiza por la ausencia de una regulación secundaria que dote de certeza, previsibilidad y control al ejercicio de dicha facultad, dejando a los contribuyentes en una posición de vulnerabilidad frente a la administración.

## 1.2. Hipótesis y Objetivos

Las modificaciones legales introducidas a los artículos 6° letra B) N°11, 59 Ter, 65 Bis y 65 Ter del CT, al carecer de suficiente regulación detallada que delimite su alcance y establezca criterios objetivos para su aplicación, producirán conflictos de competencia tanto en sede administrativa como jurisdiccional. Esta situación de incertidumbre normativa afectará las garantías fundamentales de los contribuyentes, tales como la certeza jurídica, el debido proceso y la igualdad ante la ley, alterando el equilibrio en la relación jurídico-tributaria.

El objetivo general de esta investigación es analizar de manera crítica y sistemática los efectos jurídicos derivados de la modificación introducida a los artículos 6° letra B) N°11, 59 Ter, 65 Bis y 65 Ter del CT por la Ley N°21.713, así como las circulares y resoluciones pertinentes del SII. Específicamente, se busca identificar y dimensionar los problemas de competencia administrativa y judicial que se originan a partir de la implementación de las normas que dan lugar a la fiscalización interregional unificada, evaluando su impacto en distintos puntos que consideramos relevantes.

Para alcanzar el objetivo general, la investigación se estructura en torno a los siguientes objetivos específicos, que guiarán el desarrollo metodológico y temático del trabajo:

1. Examinar y contrastar el marco legal de competencia territorial del SII previo a la Ley N° 21.713 con el nuevo régimen de fiscalización interregional unificada. Este objetivo implica realizar una reconstrucción del sistema de competencia territorial antes de la reforma, identificando sus fundamentos, alcances y las garantías que procuraba resguardar. Posteriormente, se analizará en detalle la nueva normativa, destacando los cambios introducidos y el alcance de la nueva facultad de fiscalización extraterritorial para establecer un contraste claro entre ambos modelos.
2. Identificar y analizar los potenciales conflictos de competencia que puedan surgir entre las Direcciones Regionales del SII, o entre los TTA en relación a su competencia como consecuencia de la reforma. Se busca anticipar y describir las controversias que la falta de regulación podría generar. En el plano administrativo, se analizarán los posibles conflictos entre distintas Direcciones Regionales. En el plano jurisdiccional, se estudiará la problemática de la determinación del tribunal competente para conocer de las reclamaciones tributarias, así como las implicancias procesales de una eventual incompetencia del órgano fiscalizador de origen.
3. Evaluar la compatibilidad del nuevo régimen normativo con los principios constitucionales y administrativos que rigen en nuestro ordenamiento jurídico. Este objetivo consiste en realizar

un juicio de ponderación entre la nueva herramienta de fiscalización y los principios de legalidad, igualdad ante la ley, certeza jurídica, debido proceso y legalidad de la actuación administrativa. Se determinará si la actual configuración normativa, se adecúa a los estándares de protección de los derechos de los contribuyentes consagrados en la Constitución, la ley y estándar internacional OCDE.

4. Formular propuestas para la elaboración de una reglamentación secundaria que limite la discrecionalidad administrativa en la aplicación de las nuevas normas. Más allá del diagnóstico, esta investigación busca tener una vocación propositiva. Se buscará diseñar un conjunto de criterios y directrices que podrían ser recogidos en una futura circular o resolución del SII. El fin es dotar de contenido a la potestad de fiscalización interregional unificada, estableciendo supuestos de procedencia, requisitos formales, mecanismos de coordinación y salvaguardas que fortalezcan las garantías procesales y sustantivas de los contribuyentes, pero estas también deben asegurar el adecuado control de la discrecionalidad administrativa.
5. Analizar, mediante derecho comparado, los modelos de fiscalización interregional de países como México, Perú y España, para extraer lecciones y buenas prácticas aplicables al contexto chileno. Este objetivo persigue enriquecer el análisis local con experiencias internacionales. Se estudiarán las soluciones normativas y modelos adoptadas en otros ordenamientos jurídicos para regular la fiscalización extraterritorial, identificando experiencias que podrían ser relevantes replicar a nuestro sistema chileno, con el fin de proponer un modelo más robusto y equilibrado.

## 2.1. Breve evolución histórica de la estructura del SII

La trayectoria histórica del SII evidencia una constante adaptación de su estructura orgánica y funcional frente a las transformaciones económicas y sociales de Chile, esta evolución no ha constituido un proceso aislado, sino una respuesta directa a la creciente complejidad del sistema tributario y a las necesidades de financiamiento del Estado en cada etapa de su desarrollo. Esta dinámica de actualización normativa se refleja explícitamente en disposiciones como el artículo 52 del DFL N° 7, el cual, al derogar el antiguo DFL N° 2 de 1963, confirma la sucesión legislativa y la vigencia de los nuevos cuerpos normativos que han pasado a regir la administración tributaria en el país.

El inicio de la administración tributaria moderna se sitúa a principios del siglo XX, con la creación de la Inspección General de Contribuciones en 1902, órgano dependiente del Ministerio de Hacienda

encargado de la fiscalización y recaudación de tributos internos en un contexto en que la estructura impositiva chilena se sustentaba principalmente en derechos aduaneros y contribuciones directas.

La consolidación definitiva de esta institucionalidad se materializó con el Decreto con Fuerza de Ley N.º 7.912 de 1927, que estableció formalmente el “Servicio de Impuestos Internos”. Esta norma otorgó al nuevo organismo la misión de administrar, fiscalizar y recaudar los impuestos internos, bajo la dependencia del Ministerio de Hacienda, consolidándose como la institución central del sistema tributario chileno.

Posteriormente, en el marco del modelo de Industrialización por Sustitución de Importaciones (ISI) de las décadas de 1950 y 1960, la diversificación de la economía y la expansión de la cantidad de contribuyentes existió una mayor necesidad de presencia territorial del Servicio. Por lo anterior, la estructura de la institución fue descentralizada mediante normativas como el DFL N.º 275 de 1953 y el Decreto N.º 2 de 1963, que establecieron una organización basada en una Dirección Nacional y una red de Direcciones Regionales y provinciales; esta reorganización fue fundamental para ejercer una fiscalización más eficiente sobre un universo de contribuyentes en expansión. Dichas reformas acompañaron el crecimiento económico y la complejidad de las relaciones tributarias, aumentando así el desarrollo de la administración fiscal, que ha sido ratificado posteriormente por el Oficio Ordinario N.º 1.233 de 1998.

La transición hacia un modelo de economía abierta en la década de 1970 producto de la dictadura militar, marcada por reformas estructurales como la implementación del Impuesto al Valor Agregado (IVA) y la promulgación del CT mediante el Decreto Ley N.º 830 de 1974, impulsó una nueva fase de modernización. Es así entonces que durante los años 80 se producen reformas orientadas a mejorar la eficiencia de la gestión tributaria, de manera que el SII comenzó a incorporar sistemas informáticos para optimizar la gestión y el control tributario. Esta adaptación a la creciente complejidad de las operaciones comerciales sentó las bases operativas que más tarde serían reguladas y estandarizadas mediante instrumentos como la Resolución N.º 5944 de 1999.

Este proceso modernizador se intensificó a partir de 1990 con la progresiva digitalización de los servicios, cuyo hito más emblemático fue la habilitación de la plataforma de declaración de impuestos por internet en 1999. Este avance, que posicionó a Chile a la vanguardia de la administración tributaria electrónica, fue formalmente implementado y regulado a través de un cuerpo normativo coherente;

en efecto, la dictación de la Circular N° 36 -que aporta al procedimiento administrativo autorizando la contabilidad en hojas sueltas computacionales, exigiendo como requisito que el contribuyente tuviera correo electrónico y se comprometiera a declarar vía internet-, la Circular N° 46 -la cual integra procedimientos digitales para la gestión de beneficios fiscales-, la Resolución N°4228 -aquella que convierte la contabilidad computacional en la puerta de entrada a la fiscalización electrónica- y la Resolución N° 5943 -establece la obligación de manera perentoria a la hora de presentar declaraciones juradas vía internet para un sector específico de contribuyentes- [todas del año 1999], estas otorgan un sustento jurídico para garantizar la plena operatividad y validez legal del nuevo sistema digital.

En la actualidad, el SII opera como una institución moderna cuya estructura, encabezada por la Dirección Nacional y una red de Direcciones Regionales, le permite conjugar la aplicación uniforme de la normativa con una presencia territorial efectiva, apoyándose de manera intensiva en el uso de tecnologías de la información, tales como la facturación electrónica, la boleta electrónica obligatoria y el análisis de datos masivos, herramientas que han situado al organismo como referente regional en materia de administración tributaria y que le permiten cumplir un rol estratégico que trasciende la mera recaudación y fiscalización, abarcando también la facilitación del cumplimiento voluntario y la prevención activa de la evasión y la elusión fiscal, consolidándose como un referente.

Respecto de la Dirección de Grandes Contribuyentes, esta se encuentra establecida en la ley orgánica del SII, esta, es aquella que ejerce jurisdicción sobre los denominados “Grandes Contribuyentes”, determinados mediante una resolución del Director de la misma, es decir, fiscalizaba a aquellos contribuyentes que se encontrara en la nómina de la cual disponía este órgano según el artículo 3°bis del DFL 7, ahora, luego de la reforma, al establecer el procedimiento unificado, esta Dirección tiene la facultad de fiscalizar a todos los contribuyentes que formen parte de un grupo empresarial que se involucren en cierta operación, aunque ellos no se encuentren en la nómina de la DGC, en otras palabras, a quienes fiscaliza la DGC no es limitada a aquellos Rut que se encuentran en su nómina, sino que abarca a todos aquellos que formen parte del grupo empresarial entendido como un “Gran Contribuyente”.

Por otro lado, respecto de la resolución de reclamos, previo a la reforma, la competencia del TTA se fijaba por el domicilio del contribuyente, sin embargo, luego de la reforma si la DGC realiza una fiscalización a un grupo empresarial, en virtud del penúltimo inciso del artículo 59 ter del CT el TTA competente para conocer los reclamos de todas las entidades del grupo empresarial fiscalizado será

aquel correspondiente al domicilio de la unidad fiscalizadora, que en estos casos será Santiago, al encontrarse físicamente ahí la DGC.

## 2.2. Régimen de competencia territorial antes de la Ley N°21.713

El Servicio, previo a la ley N°21.713, se vio reorganizado por la ley N°15.078 promulgada en 1962, la cual permitió desconcentrar territorialmente el Servicio. El SII se rige por su propia ley orgánica, a saber, el DFL 7 promulgado en 1980.

A medida que fue pasando el tiempo y se fue aplicando la ley del año 1962, el Servicio pasó a tener una Dirección Nacional, así como una Dirección de Grandes Contribuyentes y veinte direcciones regionales, en ese sentido cada una de las direcciones regionales presentes en el país tenía circunscrita su competencia estrictamente a la región en la cual se encontraba establecida cada una. En la ley orgánica del SII se establece en su artículo 7° letra ñ) la potestad del Director Nacional para fijar y modificar las jurisdicciones territoriales de las unidades del Servicio (DFL 7, 1980), por ejemplo, la resolución N°74/2018 crea la Dirección Regional de Chillán, fijando su jurisdicción en la región del Ñuble.

El paradigma anterior cambió levemente debido al establecimiento de la Ley N°20.780, la cual entre otras modificaciones, cambia el inciso final del artículo 59 del CT, esta modificación, acorde a la Circular 41 de 2015 emitida por el Servicio, indica que *“El jefe de oficina del Servicio a cuyo cargo se encuentra la fiscalización de un contribuyente, puede asumir la fiscalización de uno o más contribuyentes o entidades domiciliados en un territorio distinto a su jurisdicción, cuando éstos hayan realizado operaciones o transacciones con el contribuyente o entidad primitivamente fiscalizado y entre ellos exista relación”*, esta norma, que tiene una vigencia de más de 10 años a la fecha, ya empieza a demostrar cómo se ha ido perfilando el paradigma de fiscalización del Servicio y las Direcciones Regionales, desde una estricta fiscalización delimitada por el territorio dentro del cual es competente la oficina del Servicio a una flexibilidad territorial.

Ahora bien, en el año 2024 se promulga la Ley N°21.713, la cual modificó y/o incorporó los artículos 6° letra B) N°11, 59 ter, 65 bis y 65 ter., esta ley cambió las normas de radicación de los órganos fiscalizadores del Servicio, en cuanto permite a las Direcciones Regionales fiscalizar a un determinado contribuyente que no necesariamente estará radicado en la región donde se encuentra asentado el órgano en cuestión.

En este sentido, el nuevo artículo 6 la letra B) N°11 es el corazón de la reforma que nos hace pasar a un régimen de competencia interregional unificada, el cual, al referirse a las facultades de fiscalización de los Directores Regionales les otorga la facultad de llevar adelante procedimientos de fiscalización, revisión o de otro tipo, respecto de contribuyentes con domicilio en cualquier territorio jurisdiccional del país.

Es por eso que previo al 2014 se puede observar la primacía del principio de territorialidad respecto de la competencia de los fiscalizadores regionales, paradigma que empezó cambiando con la ley 20.780, y terminó de instalar un sistema de fiscalización interregional unificada con las facultades competenciales que entrega el artículo 6° B) N°11, pasando a un régimen de fiscalización distinto.

La doctrina tradicional chilena, apegándose al principio de legalidad siempre ha prohibido la alteración de competencia por un medio que no sea legal, la Contraloría ha declarado en este sentido que *“de conformidad con el principio de legalidad contemplado en el artículo 7° de la Constitución Política, las autoridades del Estado sólo actúan válidamente si lo hacen dentro de su competencia y en la forma que prescriba la ley, sin que posean más atribuciones que las que expresamente les haya conferido el ordenamiento jurídico. (...) los órganos de la Administración someterán su acción a la Constitución y a las leyes, debiendo actuar dentro de su competencia y no tendrán más atribuciones que las que expresamente les haya conferido el ordenamiento jurídico.”* (CGR, pág. 2, 2007), ello contrasta visiblemente con la propuesta de la ley N°21.713, en cuanto esta permite que se cambie la competencia territorial a partir de un acto administrativo, esto tensiona más de lo que ya estaba la situación del derecho tributario con el principio de legalidad, en cuanto siempre se ha establecido doctrinariamente que es necesario que elementos esenciales del tributo se encuentren establecidos por ley, sin embargo muchos de aquellos elementos se establecen en el caso de algunos tributos mediante actos administrativos, difuminando y tensionando este principio, situación que se repite en la situación presentada respecto de la competencia.

### 2.3. Análisis de la reforma y nueva estructura de fiscalización interregional unificada:

Esta reforma que surge con la Ley N°21.713 trae consigo una serie de modificaciones a través de las cuales, se transita desde un modelo de fiscalización territorial hacia un modelo de fiscalización interregional unificada, aunque bajo ciertas causales previstas en la ley. Dichas innovaciones no solo establecen nuevas reglas de competencia para la fiscalización de contribuyentes, sino que también repercuten en el posterior conocimiento de los asuntos ya sea por las direcciones regionales o por el TTA.

En primer lugar, analizaremos la piedra angular de este nuevo modelo el **artículo 6° letra B) N°11 del CT**, el cual dispone:

*“11°. Llevar adelante procedimientos de fiscalización, revisión o de otro tipo, respecto de contribuyentes con domicilio en cualquier territorio jurisdiccional del país, los que podrán efectuarse a través de medios electrónicos o remotos, cuando sea instruido por el Director o Subdirector respectivo.”*

Este numeral otorga una facultad amplia, general y discrecional a los directores o subdirectores de las direcciones regionales del SII para actuar en todo el territorio nacional, sin restricción por el domicilio del contribuyente ni por el territorio asignado a cada dirección regional, siempre y cuando medie una instrucción del director o subdirector del servicio. Así, en los casos en que una dirección regional sea facultada para fiscalizar a un contribuyente de otra jurisdicción, se configura una competencia “móvil” o “funcional”, radicada por la instrucción de la autoridad competente.

El principal riesgo de este artículo es el alto nivel de discrecionalidad con el que cuenta la autoridad administrativa para radicar la competencia, ya que no existe un catálogo taxativo de causas o motivos por los cuales se faculte al director o subdirector del servicio para autorizar estas fiscalizaciones interregionales. Si bien como analizaremos posteriormente, el artículo 59 ter y el artículo 65 bis nos presentan casos donde se justifica la autorización, nada dicta respecto a utilizar este artículo como norma general habilitante para autorizar sin causa fundada.

Por esta razón, entendemos que este artículo opera como una norma habilitante general que fundamenta y permite la aplicación de reglas especiales de competencia y de procedimientos específicos, las cuales están contenidas en los artículos 59 ter, 65 bis y 65 ter. Aunque también es importante hablar del alcance que podría tener esta norma, dado que nada impide a que tanto el Director o el Subdirector puedan solicitar mediante resolución que se aplique este tipo de procedimiento en otros casos distintos a los de los artículos ya mencionados, y dado que hoy en día no existe una norma legal o administrativa que nos dé cuenta de requisitos que deba cumplir el caso en particular para iniciar un procedimiento “remoto”, esta norma pareciera estar al límite de la discrecionalidad administrativa.

También a propósito del análisis de este artículo, que para que esta nueva potestad administrativa sea operativa de forma efectiva tiene que ir de la mano con el nuevo artículo 11 del CT modificado en la misma reforma analizada, ya que este establece la notificación electrónica obligatoria *“Las notificaciones que el Servicio deba practicar se realizarán por correo electrónico, a la dirección que el contribuyente haya señalado y que*

*conste en el sitio personal del contribuyente[...]*”, en este se establece la notificación por correo electrónico como regla general salvo casos excepciones como el caso del contribuyente que no facilita un correo electrónico o un contribuyente que carece de medios tecnológicos para esta notificación. Esto elimina la necesidad de que exista un ministro de fe en el territorio del contribuyente fiscalizado habilitando la fiscalización remota, entendemos que este artículo es tan relevante como al punto que sin este no sería posible llevar a cabo la fiscalización fuera del territorio como la propone la ley.

En segundo lugar respecto del **artículo 59 ter** este dispone:

*“En caso de operaciones o transacciones realizadas en Chile por contribuyentes que conformen un mismo grupo empresarial y que serán o estén siendo fiscalizados conforme a lo indicado en los artículos 59 y siguientes, el Servicio podrá realizar un procedimiento de fiscalización unificado que involucre a todos los contribuyentes del grupo empresarial que hayan concurrido en dichas operaciones y transacciones, y deberá considerar los efectos de la fiscalización de manera integral y consistente.*

*El inicio de un proceso de fiscalización unificado constará en una resolución que deberá ser notificada, conforme a las reglas generales a las entidades del grupo empresarial que serán sometidas a este procedimiento. En aquellos casos que la notificación se realice cuando una o más de las entidades del grupo empresarial ya estuvieran siendo fiscalizadas conforme al artículo 59, el inicio del procedimiento de fiscalización unificada no interrumpirá los plazos establecidos en dicho artículo. El Servicio podrá disponer que la competencia para conocer la fiscalización se radique en la unidad que tenga jurisdicción sobre el domicilio de la sociedad o entidad controladora, o en la Dirección de Grandes Contribuyentes, cuando corresponda, situación que deberá constar de forma expresa en la resolución que sea notificada a los contribuyentes. La resolución aludida en este inciso no será objeto del recurso establecido en el artículo 123 bis ni del reclamo contenido en el artículo 124.*

*Recibida la o las notificaciones señaladas en el inciso anterior y cuando el Servicio no haya radicado la competencia en la unidad correspondiente a la sociedad o entidad controladora, ésta podrá solicitar que se efectúe dicha radicación, dentro del plazo de cinco días. La solicitud deberá ser presentada ante el Director Regional correspondiente al domicilio del controlador o ante el Director de Grandes Contribuyentes cuando corresponda. La solicitud deberá ser resuelta dentro del plazo de cinco días.*

*Determinada la unidad que conocerá la fiscalización se radicará en ella la competencia para iniciar o proseguir con todas las actuaciones relacionadas con la fiscalización respectiva, y de resolver todos los recursos y procedimientos pertinentes.*

*Será competente para conocer de los reclamos que interpongan las entidades del mismo grupo empresarial que sean fiscalizadas conforme este artículo el Tribunal Tributario y Aduanero correspondiente al territorio jurisdiccional del domicilio de la unidad en que se encuentre radicada la fiscalización. Procederá en estos casos la acumulación de autos.*

*El Servicio emitirá una resolución en que establecerá el procedimiento para el ejercicio de la facultad de fiscalización establecida en el presente artículo.”.*

De este artículo nace el procedimiento de fiscalización unificada para contribuyentes que formen parte de un mismo grupo empresarial, lo que viene a cambiar el paradigma de fiscalización territorial para estos tipos de contribuyentes en específico.

A propósito de esto, es crucial destacar la parte final del inciso segundo de este artículo donde se nos dice que la resolución que radica la competencia en estos casos no será objeto de recurso judicial alguno, dejando fuera al contribuyente que podría verse afectado con esta decisión de recurrir dicha resolución. Si bien es cierto que mediante la Resolución N°55 del 2025 el SII crea un mecanismo administrativo para recurrir la resolución la que permite presentar una petición fundada dentro de 5 días para solicitar el cambio de unidad fiscalizadora.

La Resolución N°55 del 2025 considerando n°4 de su parte resolutive se establece que *“Dentro del plazo de 5 días hábiles contados desde la fecha de notificación de la resolución de inicio, cualquier entidad del grupo empresarial incluida en el procedimiento de fiscalización unificado podrá solicitar que se realice tal radicación en una Unidad distinta, conforme lo fundamente el grupo empresarial, en el formato de una petición administrativa presentada en el sitio web institucional, [www.sii.cl](http://www.sii.cl). El Servicio deberá resolver tal solicitud, fundadamente, en el plazo de 5 días hábiles.”.* Si bien esto busca solucionar el conflicto de inimpugnabilidad de la resolución, a nuestro juicio esto sigue siendo precaria e insuficiente dado que nos parece que el plazo es demasiado breve para poder presentar una adecuada defensa del caso en particular, también quien resuelve esta reclamación es el propio SII, en cuyo caso pasaría a ser juez y parte, como consecuencia dicho recurso no sería revisado por un tercero imparcial, y por último, al ser una petición administrativa y no un recurso legal como tal, su rechazo deja al contribuyente sin otra opción que someterse al procedimiento, aun cuando pudiese existir un motivo fundado para impugnar dicho resolución que radica la competencia.

Otro conflicto que podemos vislumbrar correspondiente a este artículo está relacionado con que el TTA competente para revisar dicho proceso de fiscalización, será el del domicilio de la unidad controladora, dado que la norma menciona expresamente que la DGC será el órgano responsable de llevar a cabo este procedimiento de fiscalización unitaria, y esto puede traer una serie de implicancias

para ciertos tipos de contribuyentes dado que esto genera un fuero de atracción para todos los contribuyentes que sean sometidos a este procedimiento dado que la DGC esta y fiscaliza desde Santiago, vulnerando la lógica de “juez natural” alejando la justicia del lugar de donde ocurren los hechos económicos y encareciendo los costos de defensa para el contribuyente.

También nos parece un aspecto crítico de esta reforma el cómo va a operar la continuidad de plazos en esta hipótesis de fiscalización unificada como lo dice explícitamente el inciso segundo de la norma analizada “[...]el inicio del procedimiento de fiscalización unificada no interrumpirá los plazos establecidos en dicho artículo”, entonces será relevante saber cómo va a interactuar en la práctica con el artículo 59 del CT ya que este establece en su inciso tercero que el servicio tiene un plazo máximo de 9 meses para realizar la fiscalización *”iniciado un procedimiento de fiscalización mediante requerimiento de antecedentes que deban ser presentados al Servicio por el contribuyente, se dispondrá del plazo máximo de nueve meses, contado desde que el funcionario a cargo de la fiscalización certifique que todos los antecedentes solicitados han sido puestos a su disposición, para llevar a cabo actuaciones de fiscalización”*.

Para comprender el alcance de esta radicación de competencia, resulta fundamental analizar la naturaleza jurídica de los actos que la motivan. El artículo 59 del CT regula el requerimiento de antecedentes, el cual constituye el acto administrativo de inicio formal del procedimiento de fiscalización, que, a través de este mecanismo, el SII solicita al contribuyente la documentación necesaria para verificar la exactitud de sus declaraciones, fijando desde ese momento no solo los plazos de la facultad fiscalizadora, sino que también –bajo la nueva normativa de fiscalización remota- la competencia territorial de la unidad actuante. Es en este acto donde se radica la competencia en una Dirección Regional exclusiva, quedando vedada la interferencia posterior por unidades distintas a la que inicio la fiscalización

La importancia de este acto como punto de partida que es inamovible se refleja en el propio texto del artículo 59, que dispone: *“Dentro de los plazos de prescripción, el Servicio podrá examinar y revisar las declaraciones presentadas por los contribuyentes. Cuando se inicie una fiscalización mediante requerimiento de antecedentes que deberán ser presentados al Servicio, se dispondrá de un plazo máximo de nueve meses [...] para citar para los efectos del artículo 63, liquidar o formular giros.”*, de lo anterior se vislumbra que el legislador ha querido dotar al procedimiento de fiscalización de una estructura que podríamos denominar como temporal rígida y previsible, que cuyo desencadenante es el requerimiento.

Como consecuencia de aquello al establecer un plazo de caducidad -que corre desde el momento de la certificación del cumplimiento de dicho requerimiento- la norma implícitamente exige que la autoridad que controla ese plazo sea única y determinada, ya que si se permitiera que la competencia fluctuara entre distintas unidades regionales después de notificado el requerimiento, se diluiría la responsabilidad administrativa sobre el control de estos plazos fatales, poniendo en riesgo la certeza jurídica del contribuyente, quien tiene el derecho a saber exactamente ante qué autoridad está radicada la competencia con el fin de que se logre definir la situación tributaria.

Por su parte, la citación, regulada en el artículo 63 del mismo cuerpo legal, representa una etapa más avanzada y facultativa del proceso. Este acto no es una mera solicitud de información, sino una comunicación formal donde el SII viene a emplazar al contribuyente para que presente una declaración o rectifique, aclare, amplíe o confirme la anterior, respecto de observaciones específicas detectadas. De manera que, al vincular la competencia también a la emisión de la citación, la norma asegura que la unidad que ha realizado el análisis de fondo y detectado las inconsistencias (la que “cita”) sea la misma que resuelva las alegaciones del contribuyente y, eventualmente, practique la liquidación. De esta forma, se garantiza la unidad de criterio y se evita la fragmentación del procedimiento, asegurando que el funcionario que conoce el caso desde su origen mantenga dicha facultad.

El carácter esencial de este trámite para la validez del procedimiento queda de manifiesto en el inciso segundo, señalando que *“La citación producirá el efecto de aumentar los plazos de prescripción en los términos del inciso 3° del artículo 200 respecto de los impuestos derivados de las operaciones que se indiquen determinadamente en ella.”*, de lo anterior se desprende que la citación no solo tiene un efecto procesal de ampliación de plazos, sino que materializa el principio de bilateralidad de la audiencia en sede administrativa, esto porque al ser el acto que delimita “determinadamente” las operaciones cuestionadas, fija el marco fáctico sobre el cual se ejercerá la competencia. Por tanto, si la competencia se radicara en una unidad distinta a la que emitió la citación, se rompe con el procedimiento lógico, pues la nueva unidad carecería del conocimiento directo e inmediato de las observaciones que dieron origen a la extensión del plazo de prescripción, afectando gravemente el derecho de defensa del contribuyente quien tendría que litigar frente a una autoridad ajena a quien no las cuestionó en un principio.

Dicho todo esto resulta válido preguntarnos ¿qué pasa si la dirección regional de Arica llevaba 8 meses investigando a una empresa que de pronto es absorbida por el procedimiento unificado del artículo 59 ter? ¿acaso eso va a implicar en la práctica que la DGC tendrá solo 1 mes para revisar todo de nuevo respecto de esa empresa?, u ocurrirá en la práctica que el cambio de enfoque de investigación

individual a unificada podrá reiniciar los cómputos del plazo de investigación para el servicio, ninguna de estas preguntas hoy en día tiene una respuesta en la ley o en la administración del servicio, por lo que esto plantea interrogantes complejas dado que tanto si se favorece al contribuyente bajándole el plazo a 1 mes de investigación o si se comienza a computar un nuevo plazo, nos parece relevante que la ley o el servicio dieran claridad respecto a esta situación hipotética, para así aminorar una fuente de posibles litigios tributarios respecto al cómputo de plazo para la investigación tributaria.

Es importante precisar los alcances de la reforma sobre la DGC, ya que con esta reforma y las atribuciones que se le dan en la ley a propósito de este artículo 59 TER, la convierten en el centro operativo de esta fiscalización unitaria, ya que a esta encontrarse en Santiago siempre atrae la competencia de los grupos empresariales que sean fiscalizados por la DGC, se podría dar el caso que un contribuyente de Punta Arenas que forma parte de un holding que es fiscalizado por la DGC bajo la hipótesis de esta fiscalización, aun cuando sea una filial pequeña tendrá que concurrir al TTA de Santiago, si es que el caso llega a una etapa de judicialización.

La Resolución Ex. del SII N°55 del 2025 complementa la ley, regulando con mayores detalles el procedimiento de fiscalización unificada para contribuyentes que forman parte de un mismo grupo empresarial, lo que permite al SII revisar de manera integral sus operaciones. Es fundamental consignar que, si bien el procedimiento administrativo se concentra en una única dirección, la resolución clara que los actos administrativos que de él emanen serán individuales para cada contribuyente.

Otro potencial problema que podría enfrentar este procedimiento de fiscalización unitaria tiene relación con la ambigüedad operativa que genera el artículo al basar su aplicación en “grupo empresarial”. Esto debido a que en Chile existen grupos empresariales controlados por otro grupo empresarial, lo cual generaría un problema cuando se está fiscalizando una empresa de un grupo empresarial “A” que depende de otro grupo empresarial “B”, si se está fiscalizando mediante el procedimiento unificado al grupo empresarial A, cuando ya se estaba fiscalizando al grupo B, el Servicio podría designar erróneamente como el grupo empresarial matriz al A, cuando debería ser el B.

Por último, es evidente que el objetivo de este procedimiento unitario es lograr una fiscalización integral y consistente, puesto que dada la complejidad de ciertas operaciones de grupos empresariales esta es la única forma de intentar combatir la elusión fiscal moderna que en ciertos casos utiliza

múltiples filiales o empresas pequeñas para diluir la carga tributaria. El SII al unificar este procedimiento acumula más información para perseguir mejor la planificación tributaria agresiva, pero en contraparte para el contribuyente la defensa se hace más compleja puesto que ya no basta con explicar sus operaciones individuales, sino que se debe justificar la racionalidad y legalidad de las operaciones de todo el grupo empresarial como un conjunto.

En conclusión, en este artículo encontramos uno de los casos que da lugar a la competencia extraterritorial autorizada por el director o subdirector correspondiente, bajo la hipótesis de encontrarnos ante un grupo empresarial que tenga diversas operaciones tributarias que deban ser analizadas en su conjunto. Si bien esta es una herramienta necesaria para el SII, su diseño legal sacrifica algunas garantías procesales en afán de la eficiencia fiscalizadora, como lo es la prohibición de recursos judiciales respecto de la resolución que radica la competencia. Además, este también viene a cumplir con el estándar OCDE, en cuanto el Art. 59 ter implementa a nivel nacional lo que la OCDE promueve a nivel internacional, esto es, *“la documentación del grupo tiene por objeto ofrecer un panorama general que permita situar las prácticas del grupo multinacional en materia de precios de transferencia en su contexto económico, jurídico, financiero y tributario, a escala mundial. (...) el objetivo que persigue esta documentación, que es la de ofrecer a las administraciones tributarias una visión general de las operaciones y políticas mundiales del grupo de empresas multinacionales”* (OCDE, pág. 195, 2022), si bien las directrices se refieren a multinacionales, es decir, empresas que operan en varios países, es totalmente aplicable a nivel nacional, en cuanto el procedimiento unificado buscaría hacer algo parecido, ya que busca captar el giro global del holding empresarial fiscalizado.

La justificación de este procedimiento de fiscalización unificada de grupos empresariales tiene como objetivo el que nos da la circular N°6 del 2025 *“La Ley incorpora un nuevo artículo 59 ter, facultando al Servicio para realizar una fiscalización unificada a un grupo empresarial, con el objeto de asegurar que se alcancen efectos integrales y consistentes en las acciones de auditoría que se ejecuten. La revisión unificada a un grupo empresarial permitirá alcanzar resultados globales y no de manera aislada. Con ello, además de propender a generar economías en la gestión de la administración fiscal, se evitarán procesos jurisdiccionales (naturalmente relacionados) ante distintos Tribunales Tributarios y Aduaneros (TTA) y disminuirá la posibilidad de resultados contradictorios”* (SII, pág. 4, 2025) de esto podemos entender que se busca obtener una visión general del grupo empresarial, donde el análisis deja de ser respecto a un contribuyente en especial y pasa a ser parte de una investigación de un conglomerado económico, lo que vendría a justificar al menos de forma procesal el

desplazamiento de la competencia hacia unidades centralizadas (como la DGC) para llevar a cabo estos complejos procedimientos de fiscalización.

En tercer lugar respecto del **artículo 65 bis** este dispone que *“La unidad del Servicio que realice un requerimiento de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 59, o una citación según lo dispuesto en el artículo 63, considerando igualmente aquellos casos en que se radique la competencia en una Dirección Regional distinta a la naturalmente competente conforme a lo establecido en el artículo 59 ter, será competente para conocer de todas las actuaciones de fiscalización posteriores relacionadas con dicho requerimiento o citación, incluyendo los recursos de reposición administrativa establecidos en el artículo 123 bis y las solicitudes de revisión de la actuación fiscalizadora que se conozcan en virtud del N°5 de la letra B del artículo 6.*

*El Servicio podrá ordenar la fiscalización de contribuyentes o entidades domiciliadas, residentes o establecidas en Chile, cualquiera que sea el territorio jurisdiccional a que corresponda el domicilio del contribuyente, en los casos a que se refieren los artículos 4 bis, 4 ter y 4 quáter, cuando los hechos, actos o negocios de que se trate involucren a contribuyentes o entidades con domicilio en distintos territorios jurisdiccionales. En tal caso, la Dirección Regional que inició la fiscalización comunicará la referida orden a la Dirección Regional del territorio jurisdiccional del otro contribuyente o entidad. Dicha comunicación radicará la fiscalización del otro contribuyente o entidad ante el Director Regional que emitió la orden, para todo efecto legal, incluyendo los recursos administrativos que pueda interponer el o los contribuyentes y las solicitudes de condonación. Tanto el reclamo que interponga el contribuyente inicialmente fiscalizado como el que interponga el contribuyente o entidad del otro territorio jurisdiccional, deberá siempre presentarse y tramitarse ante el Tribunal Tributario y Aduanero correspondiente al territorio jurisdiccional de la Dirección Regional que emitió la orden de fiscalización referida en este inciso”.*

Esta disposición en su inciso primero viene a establecer la regla general en estos casos de fiscalización remota la que establece que la unidad que inicie el procedimiento ya sea por un requerimiento (artículo 59 CT) o una citación (artículo 63 CT) será la misma que será la competente para todas las actuaciones posteriores, incluyendo los recursos de reposición administrativa (artículo 123 bis) y las solicitudes de revisión de la actuación fiscalizadora (artículo 6° B N°5), implicando así que también el TTA correspondiente para revisar dichos recursos judiciales será fijado por el domicilio de la dirección regional que inicie el procedimiento. Esta norma busca potenciar la eficiencia administrativa evitando que los contribuyentes implicados en los procedimientos mencionados sean fiscalizados por distintas direcciones regionales o por distintos TTA.

Para comprender el alcance de esta radicación de competencia, resulta fundamental analizar la naturaleza jurídica de los actos que la motivan. El artículo 59 del CT regula el requerimiento de

antecedentes, el cual dispone, “*Dentro de los plazos de prescripción, el Servicio podrá examinar y revisar las declaraciones presentadas por los contribuyentes. Cuando se inicie una fiscalización mediante requerimiento de antecedentes que deberán ser presentados al Servicio, se dispondrá de un plazo máximo de nueve meses [...] para citar para los efectos del artículo 63, liquidar o formular giros.*”, de lo anterior se vislumbra que el legislador ha querido dotar al procedimiento de fiscalización de una estructura que podríamos denominar como temporal rígida y previsible, que cuyo desencadenante es el requerimiento.

El requerimiento constituye el acto administrativo de inicio formal del procedimiento de fiscalización, que, a través de este mecanismo, el SII solicita al contribuyente la documentación necesaria para verificar la exactitud de sus declaraciones, fijando desde ese momento no solo los plazos de la facultad fiscalizadora, sino que también –bajo la nueva normativa de fiscalización remota- la competencia territorial de la unidad actuante. Es en este acto donde se radica la competencia en una Dirección Regional exclusiva, quedando vetada la interferencia posterior por unidades distintas a la que inicio la fiscalización.

Como consecuencia de aquello al establecer un plazo de caducidad -que corre desde el momento de la certificación del cumplimiento de dicho requerimiento- la norma implícitamente exige que la autoridad que controla ese plazo sea única y determinada, ya que si se permitiera que la competencia fluctuara se movilizara entre distintas unidades regionales después de notificado el requerimiento, se diluiría la responsabilidad administrativa sobre el control de estos plazos fatales, poniendo en riesgo la certeza jurídica del contribuyente, quien tiene el derecho a saber exactamente ante qué autoridad está radicada la competencia con el fin de que se logre definir la situación tributaria.

Por su parte, la citación, regulada en el artículo 63 inciso segundo del mismo cuerpo legal, señala que “*La citación producirá el efecto de aumentar los plazos de prescripción en los términos del inciso 3º del artículo 200 respecto de los impuestos derivados de las operaciones que se indiquen determinadamente en ella.*”, es decir, que no solo tiene un efecto procesal de ampliación de plazos, sino que materializa el principio de bilateralidad de la audiencia en sede administrativa, esto porque al ser el acto que delimita “determinadamente” las operaciones cuestionadas, fija el marco fáctico sobre el cual se ejercerá la competencia. Por tanto, si la competencia se radicara en una unidad distinta a la que emitió la citación, se rompe con el procedimiento lógico, pues la nueva unidad carecería del conocimiento directo e inmediato de las observaciones que dieron origen a la extensión del plazo de prescripción, afectando gravemente el derecho de defensa del contribuyente quien tendría que litigar frente a una autoridad ajena a quien no las cuestionó en un principio.

Este acto no es una mera solicitud de información, sino una comunicación formal donde el SII viene a emplazar al contribuyente para que presente una declaración nueva –solo en los casos en que el contribuyente no haya realizado la declaración o esta se encuentre defectuosa-, rectifique, aclare, amplíe o confirme la anterior, respecto de observaciones específicas detectadas. De manera que, al vincular la competencia también a la emisión de la citación, la norma asegura que la unidad que ha realizado el análisis de fondo y detectado las inconsistencias (la que “cita”) sea la misma que resuelva las alegaciones del contribuyente y, eventualmente, practique la liquidación. De esta forma, se garantiza la unidad de criterio y se evita la fragmentación del procedimiento, asegurando que el funcionario que conoce el caso desde su origen mantenga dicha facultad.

En este sentido, corresponde definir a qué corresponden aquellos recursos administrativos que se pueden interponer frente a este órgano, por un lado, *“El recurso de reposición administrativa voluntaria (RAV), es un recurso administrativo especial previo a la reclamación judicial, que se encuentra establecido en favor de los contribuyentes, para que el Director Regional, Director de Grandes Contribuyentes, Subdirector de Fiscalización, o en quien éstos deleguen sus facultades, resuelvan estos recursos que recaen en ciertos actos del Servicio de Impuestos Internos, en su caso, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 123 bis del Código Tributario.”* (SII, pág. 1, 2014) corresponde a un recurso administrativo con el objeto de revisar ciertos actos de fiscalización del Servicio, para que se corrijan errores o vicios en liquidaciones, giros, pagos o resoluciones.

Por otro lado, una *“Revisión de la Actuación Fiscalizadora (R.A.F.), con el fin de corregir errores o vicios manifiestos incurridos en las siguientes actuaciones efectuadas por el Servicio de Impuestos Internos: 2.1. Liquidaciones de impuestos; 2.2. Giros de impuestos; 2.3. Resoluciones que incidan en el pago de un impuesto o en los elementos que sirven de base para determinarlo o que denieguen peticiones de devolución de sumas ingresadas a que se refiere el artículo 126 del Código Tributario”* (SII, pág. 1, 2014). Este resulta más amplio que el anterior, pues permite al contribuyente solicitar al Servicio la revisión de cualquier actuación administrativa de las mencionadas que le cause un perjuicio y no se encuentre sujeta a un procedimiento especial.

Este inciso primero presenta tres posibles hipótesis, respecto del 59 cuando se realice un requerimiento, en cuanto al 63 en aquellos casos donde se realiza una citación, y en relación con el 59 ter cuando se da un procedimiento unificado de grupos empresariales, en estas hipótesis dadas por la norma la competencia se radica en cierta dirección regional, que será en lo sucesivo la que conocerá de todas las actuaciones administrativas que se puedan presentar al respecto, se hace referencia solo a ellas en cuanto la norma nada indica respecto de los judiciales.

En el sentido de lo anterior, se vincula con la Resolución Ex. N°55 del 2025, en cuanto a nuestra interpretación se realiza una equivalencia de estándares de algunas de las reglas del artículo 59 ter al 65 bis, como los criterios de eficiencia, igualdad, la notificación y expediente electrónico, entre otros, sin incluir las normas de competencia, en cuanto la propia resolución establece que en los casos donde se aplique el 59 ter una vez se radica la competencia, la unidad correspondiente la mantiene para cualquier acto administrativo o judicial a posteriori. Por ejemplo, para casos que involucren a contribuyentes con domicilios en distintos territorios jurisdiccionales (como en la aplicación de NGA), la Dirección Regional que inició la fiscalización puede ordenar la radicación del procedimiento completo ante ella.

La conexión entre la fiscalización interregional unificada y la lucha anti elusiva se hace explícita en el artículo 65 bis, inciso segundo, el cual faculta al Servicio para ordenar la fiscalización de contribuyentes en distintos territorios jurisdiccionales y radicar el procedimiento completo ante la Dirección Regional que inició la fiscalización, precisamente cuando los hechos investigados se enmarcan en las hipótesis de elusión, abuso o simulación de los artículos 4 bis *“Existe elusión cuando mediante actos o negocios jurídicos o un conjunto de ellos, con abuso o simulación, se eluden los hechos impositivos establecidos en las disposiciones legales tributarias”*, el artículo 4 ter *“Los hechos impositivos contenidos en las leyes tributarias no podrán ser eludidos mediante el abuso de las formas jurídicas. Se entenderá que existe abuso en materia tributaria cuando se evite la realización del hecho gravado, o se disminuya la base imponible o la obligación tributaria, o se postergue o difiera el nacimiento de dicha obligación, se obtengan devoluciones, o se acceda a un beneficio tributario o régimen tributario especial, mediante actos o negocios jurídicos que, individualmente considerados o en su conjunto, no produzcan resultados o efectos jurídicos o económicos relevantes para el contribuyente o un tercero, que sean distintos de los meramente tributarios a que se refiere este inciso.”* o el artículo 4 quáter *“Habrá también elusión en los actos o negocios en los que exista simulación. En estos casos, los impuestos se aplicarán a los hechos efectivamente realizados por las partes, con independencia de los actos o negocios jurídicos simulados, además de la multa establecida en los términos del artículo 100 bis. Se entenderá que existe simulación, para efectos tributarios, cuando los actos o negocios jurídicos o un conjunto o serie de ellos disimulen la configuración del hecho gravado del impuesto o la naturaleza de los elementos constitutivos de la obligación tributaria, o su verdadero monto o data de nacimiento o se simulen actos o negocios jurídicos para acceder a un beneficio tributario o a un régimen tributario especial.”*. Esta norma confirma que uno de los objetivos de la reforma es unificar y especializar la persecución de delitos tributarios, debido a la alta dificultad para fiscalizar los complejos esquemas de elusión y evasión tributaria, nuestra legislación debió sufrir una transformación importante de nuestro sistema de fiscalización tributaria para poder ser perseguidos y sancionados de forma efectiva, por lo que se debe entender esta fiscalización interregional unificada,

y en particular este artículo 65 bis inciso segundo como otra de las herramientas que tiene nuestro ordenamiento jurídico para perseguir esta clase de ilícitos.

Basta con que la dirección regional que inicie la investigación comunique la orden a la otra dirección regional distinta implicada para radicar la competencia del asunto, esto produce una prórroga de competencia forzosa para los contribuyentes, puesto que, por ejemplo, un contribuyente de Arica puede ser arrastrado a una fiscalización en Puerto Montt solo porque hizo negocios con una empresa de Arica que está siendo investigada por elusión tributaria. Es importante mencionar que en los casos de vulneración a la NGA no es siempre la DGC la encargada de llevar a cabo el procedimiento de investigación ya que como lo dice el artículo 4° quinquies inciso segundo parte final nos dice *“El procedimiento de fiscalización será dirigido por el Departamento de Normas Generales Antielusión en coordinación con la Dirección Regional o Dirección de Grandes Contribuyentes, según corresponda”*, es importante hacer esta aclaración porque si bien es evidente que la reforma intenta dar un mayor protagonismo a la DGC transformándola en el lugar más idóneo para resolver casos de elusión de alta complejidad y de grupos empresariales como lo vimos a propósito del *artículo 59 ter*, este no posee competencia exclusiva respecto de la vulneración a la NGA.

Por último, a propósito de los reclamos judiciales al fijarse la competencia de la dirección regional o de la DGC esto fija también el TTA correspondiente a la entidad que emite la orden de fiscalización, no al domicilio del contribuyente, esto también genera tensiones con el acceso a la justicia toda vez que como en el caso que dimos anteriormente ya que el contribuyente estaría viendo afectado su derecho al juez natural.

Esta norma viene en búsqueda de lograr una mayor eficiencia procesal ya que no va a permitir que los contribuyentes puedan dilatar la fiscalización aprovechándose de limitar territorialmente esta misma, por otra parte, para el contribuyente esto significa que muchas veces podrían verse arrastrados a un procedimiento en un territorio alejado, sacrificando su derecho al juez natural por que exista una fiscalización integral por parte del SII. Creemos que también parte del desafío para la implementación práctica de esta reforma es asegurar que el contribuyente tenga claridad sobre en qué unidad debe presentar sus recursos, especialmente cuando la fiscalización es llevada por una Dirección Regional ajena a su territorio.

En cuarto lugar, respecto del **artículo 65 ter**, este dispone que *“Las actuaciones realizadas por funcionarios dependientes de otro territorio jurisdiccional, que no sean de aquellas reguladas en el artículo 59 ter y en el inciso segundo*

*del artículo 65 bis, se deberán ejecutar conforme las disposiciones de este Código, sin perjuicio de las siguientes reglas especiales:*

- 1. Será obligatorio el uso del expediente electrónico a que se refiere el N° 16 del artículo 8.*
- 2. Para efectos de lo señalado en el inciso segundo del artículo 115, la reclamación deberá presentarse ante el Tribunal Tributario y Aduanero en cuyo territorio haya tenido informado su domicilio el contribuyente al momento de ser notificado de una fiscalización, citación, liquidación o giro.*
- 3. El recurso de reposición administrativa voluntaria contenido en el artículo 123 bis y la revisión de la actuación fiscalizadora conforme al número 5° de la letra B) del artículo 6, deberán presentarse en la Dirección Regional en cuyo territorio haya tenido informado su domicilio el contribuyente al momento de ser notificado de la resolución, liquidación o giro, sin perjuicio que su tramitación y resolución será realizada por la Dirección Regional o la Dirección de Grandes Contribuyentes, cuando corresponda, que haya emitido el acto.”*

Este artículo regula las actuaciones de fiscalización realizadas por funcionarios de un territorio jurisdiccional distinto al del contribuyente, cuando no se trate de los casos de fiscalización de grupos empresariales (art. 59 ter) o de la radicación especial (art. 65 bis inciso segundo). Viene a establecer reglas especiales para estas situaciones:

- N°1: Obligatoriedad del expediente electrónico.
- N°2: La reclamación judicial (art. 115) se debe presentar ante el TTA del domicilio que el contribuyente tenía al momento de ser notificado.
- N°3: Los recursos administrativos (RAV del art. 123 bis y RAF del art. 6° B N°5) se presentan en la Dirección Regional del domicilio del contribuyente, aunque serán tramitados y resueltos por la unidad que emitió el acto.

A propósito del numeral N°1 que impone el uso del expediente electrónico, lo cual es una medida para mejorar la eficiencia, puesto que sin expediente digital se haría difícil para una dirección regional de Arica fiscalizar de forma rápida y efectiva a un contribuyente de Punta Arenas. Si bien por una parte esto no parece traer consigo mayor afectación para los contribuyentes es necesario pensar que no todos los contribuyentes tienen acceso a medios tecnológicos para por ejemplo revisar el estado de la fiscalización, es por esto que la Resolución Ex. N°22 del 2025 en su parte resolutive dice “4° El Servicio podrá excluir del procedimiento tratado en esta resolución a aquellos contribuyentes que: a)-carezcan de los medios tecnológicos necesarios; b)-no tengan acceso a medios electrónicos; c)-sólo actúen excepcionalmente a través de ellos,

*o; d)-padezcan algún impedimento físico debidamente acreditado. Para lo anterior, los contribuyentes deberán, en el plazo de cinco días hábiles contados desde la notificación de la solicitud o requerimiento, presentar una petición ante la unidad correspondiente a su domicilio, fundamentando las circunstancias que justifican su petición, y acompañando los antecedentes de respaldo que así lo acrediten.”*, estableciendo así un mecanismo de exclusión para estos contribuyentes que carezcan de medios tecnológicos o tengan algún tipo de impedimento, permitiéndoles pedir en un plazo de 5 días el no ser fiscalizados por esta modalidad, protegiendo así su derecho a la defensa, una situación que había quedado desprovista en la ley.

Por otra parte, a propósito del N°2, a diferencia de los casos analizados en los artículos anteriores, esta norma mantiene la regla general de territorialidad, ya que si eres un contribuyente investigado fuera de las hipótesis del artículo 59 ter y artículo 65 bis mantienes tu derecho a recurrir judicialmente en tu región, aunque seas fiscalizado por una dirección regional de otro territorio jurisdiccional distinto al suyo. Esto a nuestro juicio es un reconocimiento implícito de que el alterar la competencia judicial es una medida agresiva contra el contribuyente, por lo que se reserva para casos de una alta complejidad por lo que fuera de los casos mencionados se protege la territorialidad judicial para el contribuyente.

Por último, el numeral 3° del artículo crea una ficción administrativa un tanto compleja, ya que el RAV se presenta en la dirección regional del domicilio del contribuyente, pero se resuelve por la dirección regional que inicio el procedimiento de fiscalización remota. Esto transforma a la dirección regional del territorio del contribuyente en un buzón receptor, mientras que la decisión de fondo es tomada por la dirección regional que inicia el procedimiento, es relevante mencionar que la Resolución Ex. N°22 fomenta el uso del expediente electrónico y el formulario web N°3314 para que la presentación sea de forma digital y directa.

Dentro de las hipótesis que conforman la fiscalización interregional unificada esta es sin dudas la que menos problemas genera para el contribuyente ya que si bien descentraliza la función fiscalizadora haciendo que cualquier dirección regional sea la encargada de fiscalizar en un territorio distinto al suyo, mantiene la defensa judicial dentro del territorio declarado por el contribuyente buscando un equilibrio entre la eficiencia fiscalizadora del SII y las garantías de acceso a la justicia del contribuyente.

Para finalizar, de los artículos analizados se desprende que la facultad del artículo 6°, letra B), N°11 del CT se presenta como una atribución de carácter general y discrecional de las máximas autoridades del Servicio. Esta se fundamenta principalmente en dos argumentos: En primer lugar, la notificación por correo electrónico del artículo 11 CT y el uso obligatorio del expediente electrónico para todos

los casos; por otro lado, en segundo lugar, tenemos los artículos 59 ter, 65 bis y 65 ter que en conjunto con el mencionado artículo 6 letra B) N°11 generar el catálogo conocido respecto de en qué hipótesis se puede dar a lugar una fiscalización remota.

La ley no ha establecido un catálogo de criterios específicos, causales o condiciones para su ejercicio, más allá de que debe existir la instrucción formal del Director o Subdirector. Esta norma habilitante general rompe con el principio de territorialidad que teníamos hasta antes de la entrada en vigor de la ley 21.713, los artículos 59 ter y 65 bis carecerían de una base para facultar a un director regional a actuar fuera de su territorio jurisdiccional asignado.

Creemos que es convincente afirmar que bajo esta norma existen hoy 4 hipótesis distintas que habilitan la fiscalización remota: la primera es la misma hipótesis general del **artículo 6 B N°11** en un caso donde simplemente el SII habilita a una dirección regional a que fiscalice un contribuyente fuera de su territorio por eficiencia u discrecionalidad administrativa, la cual precisa de mayor regulación en el artículo 65 ter; la segunda es la hipótesis de la fiscalización unificada de grupos empresariales del **artículo 59 ter** en la que se radica la competencia de estos asuntos en la DGC que opera desde Santiago, fijando así la competencia administrativa y judicial; como tercera hipótesis tenemos la continuidad que busca el **artículo 65 bis inciso primero**, en la cual si una dirección regional inicia un procedimiento de fiscalización remota, ya sea por regla general o bajo el 59 ter, mantiene la competencia para todas las etapas posteriores evitando así que el contribuyente alegue una incompetencia sobreviniente en casos como por ejemplo, cuando se disuelva el grupo empresarial investigado o el contribuyente cambie de domicilio; y por último, la hipótesis de atracción por vulneración a la NGA del **artículo 65 bis inciso segundo**, en la cual si se inicia una investigación por elusión y existen contribuyentes de diferentes territorios jurisdiccionales la unidad que inicia dicha investigación atrae a los demás a su competencia administrativa y judicial.

Creemos que podemos clasificar estos 4 casos en dos grupos que responden a distintos criterios de selección para aplicar la fiscalización remota en base a si afecta o no el derecho a juez natural: Para el caso 1 y 3 donde se utilizan criterios que buscan maximizar la eficiencia administrativa, la que denominaremos fiscalización remota ordinaria; y el caso 2 y 4 responden a criterios de eficiencia fiscalizadora porque buscan principalmente combatir las vulneraciones a la NGA y a grupos empresariales, las que denominaremos fiscalización remota extraordinaria. Esto explicaría de alguna forma porque sacrificar una garantía procesal tan importante como el derecho a juez natural en los casos 2 y 4 ya descritos en virtud de obtener un beneficio mayor como lo sería el perseguir con más y

mejores herramientas los delitos tributarios, lo cual sin duda es una las motivaciones de la ley N° 21.713 sobre el cumplimiento tributario.

Es por esto que del análisis que realizamos de las normas ya citadas nos lleva a la conclusión de que estos procedimientos de fiscalización remota que conlleva una gran transformación a la regla de la territorialidad fijada por el domicilio del contribuyente, transformando así el modelo de competencia territorial exclusiva donde la dirección regional solo tenía jurisdicción dentro de su jurisdicción a un desarrollo de un **modelo de fiscalización interregional unificada** donde existe una competencia funcional y flexible bajo ciertas hipótesis que consagra la ley, para que el territorio no sea un límite que impida realizar fiscalizaciones tributarias. Este modelo se sustenta en 3 pilares que rompen con el paradigma de la fiscalización territorial:

1. La norma habilitante general ya mencionada del artículo 6 B N°11 que elimina la barrera legal de fiscalizar otro territorio mediante instrucción del director o subdirector del servicio.
2. La obligatoriedad del expediente electrónico que exige el artículo 65 ter N°1 es una de las normas procedimentales que permiten la deslocalización física para llevar a cabo una fiscalización remota.
3. La regulación procedimental específica de los artículos 59 ter, 65 bis y 65 ter, regula como se ejercen este tipo de fiscalización remota, haciendo las diferencias ya mencionadas entre los casos complejos (grupos empresariales y elusión) de los casos generales.

Los artículos analizados, especialmente el 65 ter, así como también las resoluciones del SII analizadas anticipan y resuelven los principales conflictos de competencia que podrían surgir, distinguiendo claramente entre la sede para la presentación de recursos (domicilio del contribuyente) y la unidad que los resuelve (la que fiscaliza), así como fijando la competencia del tribunal, pero esto no obsta de que se sufran vulneraciones a derechos que tienen consagrados los contribuyentes como parte de un proceso, a la legalidad y de como sujetos sometidos a fiscalizaciones de organismos del estado.

Las Resoluciones Ex. N°22 y N°55 del 2025 son fundamentales, ya que no solo interpretan, sino que también operativizan estas nuevas normas. Detallan los procedimientos específicos, plazos y responsabilidades, buscando dar certeza jurídica tanto a los funcionarios del SII como a los contribuyentes sobre cómo se ejercerán estas nuevas facultades y ante quién deben dirigir sus peticiones y recursos.

Para cerrar este análisis es fundamental tener presente la norma transitoria de la Ley 21.713, que establece una implementación gradual para las modificaciones del artículo 65 ter. Estas reglas comenzarán a regir el 1 de enero de 2025 para las regiones Metropolitana, de Valparaíso y del Biobío, y se extenderán a todo el país a partir del año 2026. Este desfase temporal en la aplicación podría ser una fuente adicional de complejidad durante el período de transición.

### 3. Principios jurídicos en tensión.

#### 3.1. Principio de legalidad

En este capítulo analizaremos si este modelo de fiscalización interregional unificada que proponemos afecta en alguna medida a el principio de legalidad el cual lo analizaremos desde distintas disciplinas del derecho como lo son constitucional, administrativa y tributaria.

En primer lugar, es importante señalar que en **derecho constitucional** se establece mediante un principio de legalidad directo que establece el artículo 7 CPR dispone que *“Los órganos del Estado actúan válidamente previa investidura regular de sus integrantes, dentro de su competencia y en la forma que prescriba la ley. Ninguna magistratura, ninguna persona ni grupo de personas pueden atribuirse, ni aun a pretexto de circunstancias extraordinarias, otra autoridad o derechos que los que expresamente se les hayan conferido en virtud de la Constitución o las leyes. Todo acto en contravención a este artículo es nulo y originará las responsabilidades y sanciones que la ley señale”*, a nuestro juicio como este principio constitucional exige que la competencia se fije por ley, también genera una tensión, a saber, la utilización de esta facultad discrecional de los directores o subdirectores del servicio para dar lugar a la fiscalización remota, los que se fundan en criterios meramente de eficiencia y eficacia como los que menciona la circular N°6 o la Resolución Ex. N°55 del 2025, por lo que en los casos analizados en este trabajo la competencia depende de una discrecionalidad administrativa con una jerarquía menor a la ley, evidenciando la tensión ya mencionada, en cuanto la norma textualmente indica que al menos debe ser establecida por ley, debiendo cumplir con todos los requisitos que ello conlleva.

En segundo lugar, si tomamos en cuenta el **derecho administrativo** a propósito del artículo 2° de la ley 18.575 (LOGBAE) nos dice que *“Los órganos de la Administración del Estado someterán su acción a la Constitución y a las leyes. Deberán actuar dentro de su competencia y no tendrán más atribuciones que las que expresamente les haya conferido el ordenamiento jurídico. Todo abuso o exceso en el ejercicio de sus potestades dará lugar a las acciones y recursos correspondientes”*, este mandato consagra el principio de juridicidad y competencia,

disponiendo que dichos órganos deben actuar exclusivamente dentro de su esfera de atribuciones, sin que posean más facultades que las expresamente conferidas por el ordenamiento jurídico.

Bajo la premisa anterior, el SII -en su calidad de órgano administrativo-, se encuentra impedido de modificar las reglas de competencia -incluida la territorial- basándose en meros criterios de “eficiencia y eficacia”, como pretende la Resolución Ex. N° 55 del 2025. En consecuencia, cualquier acto que exceda el marco competencial fijado por la Constitución y la ley no constituye un simple error de gestión, sino una manifiesta infracción a la legalidad administrativa, viciando el acto por falta de competencia. Esta interpretación de las facultades administrativas se ve reafirmada por la CGR, la cual ha sido categórica al sancionar el actuar de la administración fuera de su esfera de atribuciones: *“En armonía con lo expuesto, debe agregarse que el Subsecretario de Salud Pública, al dictar la referida resolución exenta N°1.560, de 2016, que aprobó el proceso sumarial del rubro y determinó aplicar la medida de destitución al señor que indica, actuó fuera del ámbito de su competencia, toda vez que, conforme a lo expresado, corresponde al Ministro de Salud resolver dicha sanción a su respecto.”* (CGR, pág. 2, 2018), lo anterior resulta plenamente aplicable al caso ya que se sanciona la actuación de una autoridad que ejerce facultades exclusivas de otra, mediante un acto administrativo donde vulnera la competencia que establece la ley administrativa. En el caso que esto se aplica al derecho tributario implicando que la facultad de radicar la competencia de la dirección regional correspondiente para conocer de la fiscalización remota sería un acto inadmisibles a la luz de lo que razona aquí la CGR es que la competencia viene fijada por ley y esta no se puede modificar, por lo que una resolución administrativa que fije competencia pareciese estar fuera de la legalidad que protege la CGR. La eficiencia administrativa es un principio orientador, pero jamás puede servir de fundamento para alterar el principio de legalidad ni para otorgar competencias que la ley no ha conferido expresamente.

Si bien la ley confiere la facultad a los directores y subdirectores del SII se hace efectiva mediante una resolución administrativa que es la cual establece el cambio de competencia que permite la ley, pero se trata de algo extraordinario lo cual genera una tensión en cuanto a como se ha entendido el principio de legalidad en materia administrativa relacionado con la competencia.

Por último, también en **derecho tributario** existe el principio de legalidad tributaria es uno de los pilares fundamentales del derecho tributario chileno. Por ello, resulta crucial analizar si es que existe alguna potencial afectación a este mismo.

El principio de legalidad de la tributación, según el profesor Pedro Massone, se desdobra en dos vertientes esenciales. Por un lado, establece la reserva de la ley para la imposición de cargas tributarias, de modo que solo serán permitidas aquellas que se encuentren expresamente dispuestas en un cuerpo legal. A su vez, por otro lado, garantiza que tanto las regulaciones jurídicas como los actos administrativos no puedan contravenir la ley (Massone, pág.168, 2016).

De lo anterior se desprende que ningún tributo puede ser establecido, modificado o suprimido sin la disposición expresa de una ley. En consecuencia, toda obligación tributaria -como impuestos, tasas o contribuciones especiales- debe contar con una base legal precisa que defina con claridad los elementos esenciales del tributo.

Respecto a su fundamento constitucional, algunos autores radican este principio en el artículo 19 N°20 CPR, el cual señala, *“20° La igual repartición de los tributos en proporción a las rentas o en la progresión o forma que fije la ley, y la igual repartición de las demás cargas públicas. En ningún caso la ley podrá establecer tributos manifiestamente desproporcionados o injustos. Los tributos que se recauden, cualquiera que sea su naturaleza, ingresarán al patrimonio de la Nación y no podrán estar afectos a un destino determinado.*

*Sin embargo, la ley podrá autorizar que determinados tributos puedan estar afectados a fines propios de la defensa nacional. Asimismo, podrá autorizar que los que gravan actividades o bienes que tengan una clara identificación regional o local puedan ser aplicados, dentro de los marcos que la misma ley señale, por las autoridades regionales o comunales para el financiamiento de obras de desarrollo.”.*

No obstante, si se examina con detenimiento el tenor del precepto legal, se puede identificar que su enfoque principal recae en el principio de igualdad, específicamente en la igualdad en la repartición de los tributos.

En su contraparte el propio Massone, sostiene que el principio de legalidad emana de la conjunción de dos artículos de la Carta Fundamental (Massone, pág.168, 2016);

1.-El **artículo 63**, que establece la reserva legal al señalar que *“Sólo son materias de ley: 14) Las demás que la Constitución señale como leyes de iniciativa exclusiva del Presidente de la República”.*

2.-El **artículo 65 inciso 4º**, que complementa lo anterior al otorgar iniciativa exclusiva al Presidente de la República para: *“Imponer, suprimir, reducir o condonar tributos de cualquier clase o naturaleza, establecer exenciones o modificar las existentes, y determinar su forma, proporcionalidad o progresión.”*

De la concurrencia de estas normas se desprende la **exigencia estricta** de que la ley es el único instrumento competente para:

1. Establecer, modificar o suprimir tributos de cualquier clase.
2. Definir los elementos esenciales de la obligación tributaria: hecho gravado, la base imponible, la tasa o monto del tributo, y el sujeto pasivo (el contribuyente)

Las modificaciones introducidas por la Ley N°21.713, y en particular las disposiciones analizadas en este trabajo nos permiten concluir que **no existe una afectación directa al principio de legalidad tributaria**. La razón de esto es sencilla: dichas modificaciones no crean nuevos impuestos, no alteran las tasas de los existentes, no modifican la base sobre la cual se calculan, ni designan nuevos contribuyentes.

Lo anterior se debe a que las normativas examinadas son de carácter adjetivo, orgánico o procedimental, las que vienen a modificar qué órgano del SII puede fiscalizar, cómo se llevarán a cabo ciertos tipos de fiscalizaciones o qué TTA conocerá de los reclamos que pudiesen derivar de dichos procedimientos.

A pesar de no existir una vulneración directa, cabe señalar que estas modificaciones sí generan una tensión a cómo el contribuyente va a disponer de la claridad y previsibilidad respecto de sus obligaciones y derechos, el cual está resguardado por el principio de certeza jurídica. Estos son esenciales para la eficiencia y efectividad del principio de legalidad tributaria.

Este principio trasciende la mera exigencia formal de que los impuestos sean creados por ley. En su aspecto esencial, tal como lo ha sostenido la Excma. CS *“no puede establecerse un tributo o carga impositiva ni exención sino por medio de una ley”*, profundizando en esta garantía señalando que su finalidad es *“que el contribuyente sepa a través de la ley qué hechos serán o no gravados, cuáles serán los requisitos del hecho gravado, cuál será la base imponible y la forma de determinarla, la tasa o monto a pagar y quien será el sujeto pasivo del impuesto”* (Corte Suprema, 2017), esto consagra la reserva legal absoluta sobre los elementos del tributo, garantizando que la certeza sobre la carga impositiva provenga directamente de la definición del

legislador, apartando estos elementos de cualquier arbitrariedad o indefinición. A este componente esencial se suma una dimensión un tanto más sustantivo que la doctrina ha desarrollado para complementar este principio.

En ese sentido, Massone precisa que la legalidad no se agota en la sola creación del impuesto, sino que *“comprende no sólo las normas que instituyen tributos, sino también aquellas que regulan su determinación y aplicación, y las sanciones por la posible infracción de las mismas”* (Massone, 2016, p. 170). De este modo, este principio de legalidad tributaria no solo comprende la reserva legal del tributo, sino que también comprende el impedir que la administración fiscal -y en especial el órgano fiscalizador- ejerza facultades discrecionales que resten certeza en aspectos procedimentales claves, particularmente en lo referido a la radicación de la competencia.

Dado que estas modificaciones complejizan las reglas de competencia y otorgan un margen de discrecionalidad al SII, en cuanto este tiene la posibilidad de regular normas competenciales mediante resoluciones administrativas o circulares emitidas por este organismo. Este hecho socava la certeza y la previsibilidad que el contribuyente requiere, debilitando indirectamente la efectividad del principio de legalidad en su dimensión aplicativa y procedimental, por ejemplo, si una filial domiciliada en Antofagasta bajo las reglas tradicionales de competencia territorial, dicha empresa tiene la certeza de que será fiscalizada por el Director Regional de Antofagasta y, en caso de juicio, el TTA de esa región, sin embargo, producto de la nueva ley, este contribuyente no tiene una certeza previa a la fiscalización de cuál será la Dirección Regional que lo fiscalizará, en cuanto la competencia no será definida por ley, sino que por una resolución administrativa del SII.

Aunque la Ley N°21.713 no vulnera directamente este principio de legalidad tributaria al no crear nuevos impuestos (sus normas son de carácter adjetivo y procedimental), sí genera una tensión significativa, a propósito de los principios del derecho administrativo que rigen sobre el SII al ser este un órgano de la administración por lo que desde este punto de vista y teniendo en cuenta que la competencia la origina el director o subdirector del servicio mediante una resolución administrativa, así como también respecto del principio de legalidad consagrado en la CPR toda vez que la radicación de la competencia no viene dada por ley en estos casos analizados.

### 3.2. Principio de igualdad y no discriminación

El principio de igualdad ante la ley y no discriminación, consagrado en el artículo 19 N°2 de la constitución nos dice que: *“La constitución asegura a todas las personas: 2°.- La igualdad ante la ley. En Chile no hay persona ni grupo privilegiados. En Chile no hay esclavos y el que pise su territorio queda libre. Hombres y mujeres son iguales ante la ley. Ni la ley ni autoridad alguna podrán establecer diferencias arbitrarias”*, Por lo que así se exige que la ley trate de la misma manera a quienes se encuentran en situaciones idénticas y de forma distinta a quienes están en situaciones diferentes, siempre que dicha diferenciación sea objetiva, razonable y no arbitraria. La reforma, al crear distintos procedimientos de fiscalización, genera diferenciaciones que merecen un análisis detallado para ver si estamos frente a una posible vulneración a este principio constitucional.

#### I. Diferenciación entre Contribuyentes Individuales y Miembros de Grupos Empresariales.

La reforma crea dos regímenes procesales distintos. Por un lado, tenemos la fiscalización remota ordinaria que fiscaliza a un contribuyente individual remotamente (art. 6° B N°11) tiene garantizado litigar en el TTA de su domicilio en base a las reglas que generales que establece (art. 65 ter). En contraste, tenemos la fiscalización remota extraordinaria donde un contribuyente que es parte de un grupo empresarial (art. 59 ter) o uno investigado por vulneración a la NGA puede ser obligado a litigar en la jurisdicción de la entidad controladora, la cual puede ser distinta a la suya.

Respecto de la regla de la fiscalización remota ordinaria esta regla se confirma en la Resolución Ex. N°22 del 2025 donde en su la parte resolutive se nos dice que a propósito de las investigaciones remotas distintas de las del 59 ter y 65 bis inciso segundo *“7°-Las reclamaciones en contra de las liquidaciones, giros o resoluciones dictadas en el marco de lo previsto por esta resolución, deberán presentarse ante el Tribunal Tributario y Aduanero en cuyo territorio haya tenido informado su domicilio el contribuyente al momento de ser notificado de una fiscalización, citación, liquidación o giro”*. Esto viene a confirmar la regla de distinción que proponemos de fiscalización remota ordinaria y fiscalización remota extraordinaria porque a propósito de las investigaciones tributarias del 65 ter en la Resolución Ex. N°55 del 2025 en su parte resolutive se nos dice que *“4° Será competente, por regla general, la unidad que ejerza jurisdicción sobre la sociedad o entidad controladora del grupo empresarial”*, y este interpretado de forma sistemática y armónica con el artículo 115 inciso 3 se agregó con la reforma a propósito de la competencia de TTA para resolver reclamaciones judiciales *“Cuando las liquidaciones, giros o resoluciones fueren emitidos por unidades de la Dirección Nacional, o el pago corresponda a giros efectuados por estas mismas unidades, la reclamación deberá presentarse ante el Tribunal Tributario y Aduanero en cuyo territorio tenía su domicilio el contribuyente al momento de ser notificado de revisión, citación, liquidación o giro. Esta misma regla será aplicada para efectos de la reclamación en contra de la resolución que*

*declara la existencia de abuso o simulación. Lo anterior es sin perjuicio de lo establecido en el artículo 65 bis, en cuyo caso será competente para conocer el reclamo el tribunal señalado en dicha disposición”, en este artículo podemos evidenciar que se hace la excepción de que la competencia judicial se fija por lo que dice el 65 bis inciso 2° contrario a la regla general, es decir en los casos del 59 ter y 65 bis inciso se confirma la excepción a la regla fijando como que la competencia judicial queda fijada por la dirección regional (o DGC) que inicie el procedimiento de investigación.*

Así para nosotros queda demostrada que existe una diferencia arbitraria, ya que, por ejemplo, dos empresas idénticas en operación y domicilio podrían tener que litigar en tribunales diferentes solo por el hecho de que una pertenece a un grupo empresarial. No obstante, la justificación del legislador para esta diferencia de trato radica en principios de eficiencia y eficacia, lo que lo hace especialmente discrecional finalmente la forma en que se va a radicar la competencia judicial, sin establecer requisitos procedentes para cambiar la regla de territorialidad general de los contribuyentes, basándola en una mera decisión administrativa, que si bien lógicamente se hace con fines de analizar de forma integral y coherente todas las transacciones de los grupos investigados, pero que a nuestro juicio no responde a criterios de razonabilidad claros, puesto que creemos que dichas resoluciones deben estar sometidas a un marco de decisión más claro para mayor transparencia de los criterios que utiliza el servicio para utilizar esta facultad y para que el contribuyente tenga claro los motivos que fundan dicho procedimiento.

## II. Diferenciación entre Contribuyentes de Regiones con y sin Alta Especialización Jurídica:

Al radicar la competencia judicial en Santiago para muchos casos de grupos empresariales (dado que la Dirección de Grandes Contribuyentes está allí), esto puede generar una desigualdad material en el acceso a la justicia. Mientras que un contribuyente de Santiago puede acceder fácilmente a una amplia gama de defensas especializadas, uno de regiones podría enfrentar barreras económicas y logísticas significativas para obtener una defensa de igual calidad.

Lo anterior podría infringir la “igual protección de la ley en el ejercicio de sus derechos”, pues si bien la norma indica que el Servicio debe facilitar al contribuyente su participación mediante una fiscalización remota y otorgando medios electrónicos para facilitar todo ello, el criterio para lo anterior considera solo la eficiencia y eficacia, pero solo para efectos del propio Servicio, puesto que también la centralización en la Dirección de Grandes Contribuyentes solo favorece al fisco, en cuanto todos los recursos se encuentran en el territorio de este órgano, perjudicando al contribuyente regional, al

cual si bien se le dan facilidades, de todas formas debe incurrir en costos para verse representado en Santiago, perjudicando especialmente a aquellos que se encuentran en zonas más alejadas del país, donde el acceso a los recursos, y a una defensa jurídica especializada no tiene las mismas facilidades.

### III. Diferenciación basada en la Discrecionalidad Administrativa:

La Resolución Ex. SII N°55 del 2025 permite a la Subdirección de Fiscalización radicar un procedimiento unificado en cualquier unidad del país basándose en “criterios de eficiencia y eficacia”. Esto introduce un elemento de discrecionalidad que podría llevar a un trato diferenciado.

Dos grupos empresariales idénticos podrían ser fiscalizados desde unidades distintas sin que los criterios para esa decisión sean enteramente transparentes para ellos. Si bien la decisión debe ser fundada, la amplitud de los conceptos de “eficiencia y eficacia” podría dar pie a decisiones que, en la práctica, resulten discriminatorias si no se aplican con criterios objetivos y consistentes, lo cual ha sido recalcado por parte de la jurisprudencia de las Cortes superiores de justicia en casos de potestades discrecionales como en la sentencia.

*“Las actuaciones llevadas a cabo en ejercicio de las facultades que la ley le confiere para la fiscalización de las actividades de los contribuyentes han sido ejercidas dentro de aquellas competencias que establece el ordenamiento jurídico tributario para el ejercicio de sus funciones, por lo que su actuar no puede ser considerado ilegal (...) Ello no implica que no se deba ponderar dicha actuación desde la perspectiva de la arbitrariedad, especialmente desde la posible discriminación arbitraria en el ejercicio de sus prerrogativas legales y en cuanto aquello haya significado una amenaza o perturbación a los derechos fundamentales de la recurrente.”* (Corte Apelaciones La Serena, 2023).

En este sentido, el objeto del proceso era una actuación de una Dirección Regional que realizó repetidas fiscalizaciones a la representante de un contribuyente de forma más recurrente que al resto de los contribuyentes en situaciones similares, argumentando la recurrente que esto era con una actitud de matonaje contra ella, lo cual fue considerado como tal por la Corte.

En conclusión, la Ley 21.713 y sus resoluciones operativas no solo modernizan la gestión, sino que institucionalizan una discriminación por 'conveniencia administrativa'. Al permitir que la complejidad del caso determine la ubicación del juez, el sistema castiga procesalmente al contribuyente sometido a este proceso de investigación remota antes de que exista siquiera una sentencia que confirme su incumplimiento, vulnerando la presunción de trato igualitario que la Constitución garantiza a todos los habitantes, independientemente de su tamaño o estructura legal del artículo 19 N°2.

### 3.3. Certeza jurídica y debido proceso

La certeza jurídica es definida en la doctrina nacional como *“un estado en el cual el contribuyente puede conocer las normas que le serán aplicadas, confiando que ellas serán respetadas por la administración fiscal, lo que implica que es posible predecir las consecuencias jurídicas de las acciones de los contribuyentes”* (Villamán, pág. 166, 2019), es decir, exige que las normas procesales sean claras y sus consecuencias resulten previsibles, en cambio, respecto al debido proceso, consagrado en el artículo 19 N°3 CPR señala que *“La igual protección de la ley en el ejercicio de sus derechos. Toda persona tiene derecho a defensa jurídica en la forma que la ley señale y ninguna autoridad o individuo podrá impedir, restringir o perturbar la debida intervención del letrado si hubiere sido requerida [...] Nadie podrá ser juzgado por comisiones especiales, sino por el tribunal que señalare la ley y que se hallare establecido por ésta con a la perpetración del hecho. Toda sentencia de un órgano que ejerza jurisdicción debe fundarse en un proceso previo legalmente tramitado. Corresponderá al legislador establecer siempre las garantías de un procedimiento y una investigación racionales y justos [...]. Ninguna ley podrá establecer penas sin que la conducta que se sanciona esté expresamente descrita en ella;”* esto quiere decir que, garantiza el derecho a un procedimiento racional y justo, incluyendo el derecho a ser oído, a presentar pruebas y a recurrir ante un tribunal competente, imparcial e independiente.

#### I. Afectación a la Certeza Jurídica: Colisión con el principio de impugnabilidad

La reforma establece este régimen de fiscalización remota que colisiona con algunos de los principios rectores de la administración del estado, es un ejemplo manifiesto de esto que en su artículo 3 de ley 18.575 LOGBAE se nos dice *“La Administración del Estado deberá observar los principios de responsabilidad, eficiencia, eficacia, coordinación, impulsión de oficio del procedimiento, impugnabilidad de los actos administrativos, control, probidad, transparencia y publicidad administrativas y participación ciudadana en la gestión pública, y garantizará la debida autonomía de los grupos intermedios de la sociedad para cumplir sus propios fines específicos, respetando el derecho de las personas para realizar cualquier actividad económica en conformidad con la Constitución Política y las leyes”*, en este artículo se nos dice que la administración del estado debe observar el principio de impugnabilidad de los actos administrativos. Este artículo colisiona directamente con el texto de la Circular N°6 del de enero del 2025 el que nos dice que *“La resolución aludida en este inciso no será objeto del recurso establecido en el artículo 123 bis ni del reclamo contenido en el artículo 124”*, aludiendo a la resolución que radica la competencia, si bien en la circular N°55 esto es modificado creando una especie de reposición especial para pedir que la competencia se radique en una unidad distinta, esta no cumple a nuestro

criterio con los parámetros necesarios para ser considerada como un recurso como tal puesto que es resuelta por la misma entidad que radica la competencia, por lo que no existe una real revisión por un superior jerarquizado del acto impugnado, todo esto a propósito del artículo 59 ter y 65 bis inciso segundo, es decir respecto de la fiscalización remota extraordinaria.

Por otra parte, respecto de la fiscalización remota ordinaria, es decir, el caso de la hipótesis general artículo 6 B) N°11 y el artículo 65 bis inciso primero, aquí también existe un recurso especial que fija la Resolución Ex. N°22 que dice que *“4º-El Servicio podrá excluir del procedimiento tratado en esta resolución a aquellos contribuyentes que: a)-carezcan de los medios tecnológicos necesarios; b)-no tengan acceso a medios electrónicos; c)-sólo actúen excepcionalmente a través de ellos, o; d)-padezcan algún impedimento físico debidamente acreditado. Para lo anterior, los contribuyentes deberán, en el plazo de cinco días hábiles contados desde la notificación de la solicitud o requerimiento, presentar una petición ante la unidad correspondiente a su domicilio, fundamentando las circunstancias que justifican su petición, y acompañando los antecedentes de respaldo que así lo acrediten”*, aquí nos encontramos en una situación similar a la anterior puesto que no creemos que este recurso cumpla con los requisitos necesarios para garantizar la correcta aplicación y protección del derecho al recurso en nuestro país.

Esta complejidad reduce drásticamente la certeza jurídica para el contribuyente. Antes de la reforma, cualquier contribuyente sabía con exactitud ante qué Dirección Regional y qué TTA debía responder. En la actualidad, es preciso realizar un análisis jurídico previo para determinar la competencia, situación que aumenta la incertidumbre, especialmente en las etapas iniciales del procedimiento. De hecho, un error en la determinación de la competencia puede acarrear la pérdida de plazos fatales para interponer recursos.

## II. Afectación al Debido Proceso:

El concepto de “juez natural” o legal implica que la competencia del tribunal debe estar fijada por ley con anterioridad al hecho que motiva el juicio. Si bien la reforma cumple con este requisito (la ley fija las nuevas reglas), se distancia del principio de territorialidad que tradicionalmente ha informado este derecho. Tal como se mencionó, obligar a un contribuyente a litigar en una jurisdicción lejana, a pesar de ser legal, puede ser visto como una tensión con la plena efectividad del derecho a la defensa. El artículo 59 ter inciso segundo, establece que la resolución que da inicio a la fiscalización unificada y radica la competencia no es susceptible de reclamación judicial, circunstancia por la cual se infringió el derecho al recurso, al hacer que la resolución de radicación sea inimpugnable por vía judicial.

Esto también es reforzado en la Circular N°6 del 2025 *“El inicio de un procedimiento unificado constará en una resolución, que será notificada individualmente a cada una de las entidades correspondientes del grupo empresarial incluidas en la auditoría. Esta resolución no constituirá un requerimiento de antecedentes. En armonía con lo dispuesto en el artículo 8° bis N°4, deberá señalar de forma clara y precisa la sociedad o entidad que será fiscalizada, el grupo empresarial al que pertenecen, las operaciones o transacciones que se auditarán, los impuestos y los períodos tributarios que serán incluidos en la revisión. Además, deberá identificarse en forma expresa la unidad del Servicio que será competente para conocer la fiscalización. No procede en contra de esta resolución la RAV, establecida en el artículo 123 bis, ni el reclamo ante el Tribunal Tributario y Aduanero, establecido en el artículo 124, sin perjuicio de la solicitud de radicación referida más abajo”*. Este refuerzo a la restricción recursiva ratificada en esta circular confirma que se instruye a los funcionarios a rechazar de plano cualquier intento de impugnación regular contra la radicación de la competencia en los casos de fiscalización remota extraordinaria, consolidando así la indefensión crítica del contribuyente en esta etapa, si bien esto es subsanado en parte con el hecho que en la Resolución Ex. N°55 del 2025 como hemos analizado se establece una cierta reposición de 5 días ante el mismo servicio donde se puede pedir que la investigación se radique en un lugar distinto al fijado por el acto administrativo, en sede jurisdiccional no cuenta con un recurso judicial que sea revisado por un superior jerárquico o el TTA sino que solo una mera reposición administrativa ante el mismo servicio la que es insuficiente para garantizar el derecho al recurso respecto de este acto discrecional que radica la competencia.

Esta es una de las tensiones más significativas con el debido proceso. Si un contribuyente considera que la radicación de la competencia es ilegal o arbitraria (por ejemplo, porque se determinó erróneamente a la entidad controladora o porque la decisión de eficiencia es infundada), no dispone de una vía idónea para hacer una reclamación. Por consiguiente, se le obliga a someterse a todo el proceso de fiscalización en una sede que considera incompetente, y solo podría discutir la competencia como un incidente en el juicio de reclamación posterior, lo que resulta procesalmente ineficiente y gravoso.

La jurisprudencia del Tribunal Constitucional ha sido enfática en proteger el derecho al recurso como parte esencial del debido proceso, declarando inaplicables normas que lo restringen sin una justificación poderosa, como la sentencia Rol 11824-21-INA del Tribunal Constitucional indica:

*“Que, esta Sala estima, a efectos de pronunciarse sobre la admisibilidad del requerimiento, que se ha dado cumplimiento a todos los requisitos exigidos por el artículo 93, inciso decimoprimer, de la Constitución Política, en relación con lo*

*previsto en el artículo 84 de la Ley Orgánica Constitucional referida, pero sólo en lo que respecta a la impugnación dirigida contra las expresiones: “c) Incumplimiento grave o reiterado de las obligaciones que establece esta ley y su reglamento” y “La resolución de la Corte de Apelaciones no será susceptible de recurso alguno” contenidas en el artículo 19, inciso primero, e inciso segundo, parte final, de la Ley N° 19.799, sobre documentos electrónicos, firma electrónica y servicios de certificación de dicha firma”.*

Esto evidencia cómo el TC ha sido enfático en mantener de la forma que sea el derecho a presentar un recurso frente al actuar de la administración, declarando inaplicable una expresión que restringía la posibilidad de interponer recursos contra las resoluciones de CA.

En síntesis, la reforma debilita la certeza jurídica y el debido proceso al complejizar las reglas de competencia. Sin embargo, la tensión más aguda con el debido proceso se produce a propósito del derecho al recurso respecto de la resolución que radica la competencia en fiscalizaciones unificadas, situación que limita y obliga al contribuyente a transitar por un procedimiento en una sede potencialmente improcedente, sin poder ejercer su derecho a ser oído de forma correcta.

Esta falta de mecanismo de control inmediato sobre una decisión administrativa tan trascendental es, sin lugar a duda, el flanco constitucionalmente más débil de la nueva estructura. Este riesgo se agrava si consideramos lo que menciona la doctrina, ya que *“el sistema constitucional chileno no admite la discrecionalidad en su más amplio sentido en materia tributaria”* y que esta *“no puede recaer sobre la libre apreciación de los supuestos de hecho o la libre elección de consecuencias jurídicas no previstas en la ley”* (Villamán, pág.188, 2019), esto evidencia la tensión que genera la decisión discrecional del Servicio, cuando aplica la NGA (art. 65 bis), con los principios procesales que hay en Chile al radicar la competencia en una región distinta a la que naturalmente tiene la Dirección Regional correspondiente, a saber, en cuanto pone en peligro el derecho al recurso, en cuanto dicha decisión no será susceptible de recurso judicial, generando consecuencias jurídicas que la ley no prevé.

#### 4. Problemas de competencia administrativa y jurisdiccional

##### 4.1. Determinación de la Dirección Regional competente

La reforma no solo afecta el lugar dónde se presentan los recursos, sino que también impacta directamente en la determinación inicial de cuál es la Dirección Regional competente para realizar las actuaciones de fiscalización tributaria remota.

Se advierte así una pérdida respecto de la certeza del domicilio, puesto que la regla general del domicilio, si bien no se deroga, pierde su carácter de estar si o si determinado por ley, para pasar a ser, una que está determinada por una resolución administrativa del SII. En consecuencia, la competencia puede ser asignada por los superiores jerárquicos del SII (art. 6° B N°11) la cual determinará caso a caso en que dirección regional (o DGC) queda radicada la competencia del procedimiento remoto que se aplique al caso en particular.

Esto, indudablemente, a priori esto podría generar una incertidumbre inicial para el contribuyente, por ende, el contribuyente ya no puede asumir que la competencia pertenece a su Dirección Regional habitual. Esto fue solucionado por las Resoluciones Ex. N°22 y N°55 del 2025, puesto que de estas podemos concluir que en los casos de fiscalización remota ordinaria existe una resolución de inicio que debe notificar al contribuyente de la unidad a cargo de dicha fiscalización, por otra parte, para la fiscalización remota extraordinaria en la resolución se exige que las citaciones al contribuyente incluyan un mensaje indicando que el caso es atendido por un funcionario de otro territorio jurisdiccional distinta al domicilio del contribuyente.

Lo relevante de esto no está ligado precisamente a una indeterminación respecto de que dirección regional (o DGC) me va a fiscalizar como contribuyente, sino que lo realmente importante está ligado a cuáles son los motivos que fundamentan dicha autorización a la fiscalización remota, dado que como ya hemos mencionado no existe un catálogo de hipótesis en las cuales se faculte al director o al subdirector a autorizar la fiscalización remota ni tampoco un estándar de motivos para realizar dicha autorización, por lo que estamos frente a un acto administrativo totalmente discrecional por parte de la autoridad administrativa.

En lo referente a la determinación de la entidad controladora en los casos de grupos empresariales del artículo 59 ter, se establece que la competencia se radica preferentemente en la unidad del domicilio de la “sociedad o entidad controladora”. En este caso también la Resolución Ex. N°55 aporta en su parte resolutive “4° *Será competente, por regla general, la unidad que ejerza jurisdicción sobre la sociedad o entidad controladora del grupo empresarial. Excepcionalmente, el procedimiento unificado podrá ser radicado en cualquier unidad del Servicio, atendidos criterios de eficiencia y eficacia, evaluados en su mérito por la Subdirección de Fiscalización*”, ratificando así la regla de competencia que establece el artículo 59 ter.

La amplitud de estos criterios de eficacia y eficiencia no son a nuestro parecer para nada inofensivos

Dicha disposición, no obstante, genera cierto nivel de ambigüedad al momento de definir tal sociedad o entidad controladora, ya que si bien la definición de grupo empresarial y controladora se remite al artículo 8° del CT, específicamente su numeral 17 letra a) indica *“Se considerará como controlador a toda persona o entidad o grupo de ellas con acuerdo explícito de actuación conjunta que, directamente o a través de otras personas o entidades, es dueña, usufructuaria o a cualquier otro título posee o tiene derecho a más del 50% de las acciones, derechos, cuotas, utilidades o ingresos, o derechos a voto en la junta de accionistas”*.

En estructuras corporativas complejas, con control piramidal, pactos de accionistas o control conjunto, podría no ser evidente cuál es la “entidad controladora” para efectos de radicar la competencia. Ello podría iniciar una disputa entre las propias empresas del grupo o entre el grupo y el SII sobre cuál es la unidad competente para dar inicio a la fiscalización unificada. Esto acarrearía un riesgo operativo para el SII ya que, si define mal a la empresa controladora en la resolución que da inicio a la investigación, arrastrará a todo el grupo a una jurisdicción errónea.

Por otra parte, la Resolución Ex. SII N°55 del 2025 permite a la Subdirección de Fiscalización radicar el procedimiento unificado en cualquier unidad del Servicio, atendiendo a “criterios de eficiencia y eficacia”. Esta facultad confiere un margen de discrecionalidad administrativa amplia, puesto que, si bien la decisión debe ser fundada, estos son conceptos jurídicos indeterminados que otorgan un amplio margen de discrecionalidad al SII. Un grupo empresarial podría cuestionar la decisión, argumentando que la radicación en una determinada unidad es arbitraria o ineficiente, aunque la ley (art. 59 ter, inc. 2°) blinda la resolución de inicio contra recursos, lo que limita las vías de impugnación formal y directa de esta decisión.

Si bien esta reforma busca ser jurídicamente específica, detallando al máximo los procedimientos, en realidad traslada la certeza desde una regla territorial simple hacia un sistema de reglas funcionales complejas. De este modo, los principales problemas de competencia no surgen de vacíos legales, sino de la complejidad del nuevo sistema y los potenciales errores de los contribuyentes al navegarlo, así como de la discrecionalidad conferida al SII para determinar la sede de la fiscalización en ciertos casos, ya que no existen parámetros, causales o un catálogo que deba seguir la administración para decretar la fiscalización remota.

Respecto de la discrecionalidad administrativa, la Corte Suprema ROL N°59.425-2024 en su considerando 4° ha sostenido que esta debe entenderse *“Que, en Derecho Administrativo la ley establece*

*cierta discrecionalidad de actuación, la cual es limitada por la propia legislación entregándole parámetros de decisión, de manera que las concretas decisiones relativas a la adjudicación de consecuencias jurídicas aparezcan revestidas de cierta racionalidad legal, constituyendo un aspecto reglado o de juridicidad de tal actividad”.*

Por consiguiente, debemos recordar que esta potestad debe estar limitada por los principios de razonabilidad y proporcionalidad, y, además, debe estar sujeta a control judicial en caso de que dicha discrecionalidad se considere infundada o arbitraria. Es por ello por lo que, aunque la ley le otorgue cierto grado de discrecionalidad al SII, esta sin duda no lo realiza.

La claridad de las resoluciones administrativas es fundamental para mitigar estos riesgos, pero la carga de comprender y actuar conforme a estas nuevas reglas recae, en última instancia, sobre el contribuyente y su defensa.

#### 4.2. Interposición de recursos administrativos y judiciales

La reforma crea distintos escenarios de fiscalización, y cada uno tiene reglas de competencia específicas para los recursos. El principal riesgo para el contribuyente es la confusión sobre dónde y ante quién debe ejercer sus derechos, para efectos de un análisis más organizado lo dividiremos respecto a recursos administrativos y recursos judiciales.

##### A. Recursos administrativos (RAV y RAF)

Habiendo ya definidos ambos recursos anteriormente, cabe referirse al escenario de una fiscalización remota, donde se debe distinguir, si hablamos de fiscalización remota general o de fiscalización remota extraordinaria. En el primer caso los recursos administrativos se presentan en el domicilio del contribuyente aun cuando sean revisados por la dirección regional que tenga radicada la competencia, por lo que no existe ninguna duda de parte del contribuyente de donde presentar dichos recursos administrativos pues se mantiene la competencia territorial al menos para presentarlos.

En cambio, en el segundo caso se impone una lógica de concentración de la competencia ya que, la competencia se traslada íntegramente a la dirección regional en la que se encuentre radicada la competencia del asunto, por lo que los recursos administrativos se deben presentar ante esa entidad. Por ejemplo, una empresa filial de Antofagasta quiere recurrir vía RAV por un procedimiento seguido ante la DGC, en cuyo caso debe presentar su recurso ante la entidad mencionada la cual tiene domicilio en Santiago, si por alguna razón llegase a ocurrir un error en la interposición de dicho recurso, este

sería incompetente por lo que el contribuyente podría perder el plazo legal para recurrir sobre todo considerando lo que dice la Resolución Ex. N°55 en su resolutivo 7°, es enfática en que los recursos *“deben ser presentados y resueltos en la unidad en que se radicó el procedimiento”*, eliminando cualquier duda interpretativa, pero no elimina el riesgo de error por parte del contribuyente.

Acá como tal no vislumbramos un problema de a quién corresponde la competencia (la ley es bastante clara en la teoría), sino un problema práctico, puesto que si solo tuviésemos la reforma como objeto de análisis podríamos establecer que sería posible que exista un problema práctico de parte del contribuyente de no saber ante que unidad fiscalizadora presentar el recurso en cuestión, pero tanto la Resolución Ex. N°22 (6°) como la Resolución Ex. N°55 (7°), establecen que en la práctica estos recursos se inicien preferentemente vía web mediante el formulario N°3314 por lo que el factor tecnológico en este caso viene a subsanar este potencial error, permitiendo así la inmediatez de la información independientemente de la ubicación física de donde se interponga el recurso, en el único caso que podemos vislumbrar un riesgo es en caso que falle el sistema digital del SII y que de parte del contribuyente exista un error en los casos de fiscalización remota extraordinaria que lo lleve a presentar el recurso administrativo ante una dirección regional (o DGC) distinta de en la que se encuentra radicada la competencia corriendo el riesgo de que se declare extemporáneo.

#### B. Recursos judiciales (reclamación tributaria ante TTA)

En los casos de interposición de recursos judiciales también debemos aplicar la distinción de fiscalización remota ordinaria y fiscalización remota extraordinaria. En el primer caso, y siguiendo lo resuelto en la Resolución EX N°22 del 2025 *“7°as reclamaciones en contra de las liquidaciones, giros o resoluciones dictadas en el marco de lo previsto por esta resolución deberán presentarse ante el Tribunal Tributario y Aduanero en cuyo territorio haya tenido informado su domicilio el contribuyente al momento de ser notificado de una fiscalización, citación, liquidación o giro”*, por ejemplo, cuando en un procedimiento de fiscalización remota se funda mediante el artículo 6 B N°11, como podría ser el caso de una pyme de Arica fiscalizada remotamente por la dirección regional de Antofagasta (previa instrucción pertinente), en cuyo caso el TTA competente para conocer las reclamaciones judiciales es el del domicilio del contribuyente, por lo que en este caso mantiene su juez natural.

En cambio, cuando en un procedimiento de fiscalización remota iniciado mediante el artículo 59 ter o 65 bis inciso segundo como podría ser y siguiendo lo resuelto en la Resolución Ex. N°55 *“8° las reclamaciones en contra de las liquidaciones, giros o resoluciones dictadas en el marco de lo previsto por esta resolución,*

*deberán presentarse ante el Tribunal Tributario y Aduanero correspondiente al territorio jurisdiccional del domicilio de la unidad en que se encuentre radicada la fiscalización, conforme al penúltimo inciso del artículo 59 ter. ”*, por ejemplo, como podría ser el caso de una empresa local de Coquimbo es fiscalizada por la DGC (previa instrucción pertinente) por formar parte de un conglomerado empresarial, en cuyo caso el TTA competente para conocer las reclamaciones judiciales es el TTA de Santiago puesto que la competencia judicial queda fijada por el domicilio de la unidad que se radica la competencia de la investigación en este caso como la DGC se ubica en Santiago allí se fija la competencia judicial.

También es pertinente mencionar a propósito del *artículo 115 inciso 3° CT* que establece la regla general de competencia judicial dice *“Cuando las liquidaciones, giros o resoluciones fueren emitidos por unidades de la Dirección Nacional, o el pago corresponda a giros efectuados por estas mismas unidades, la reclamación deberá presentarse ante el Tribunal Tributario y Aduanero en cuyo territorio tenía su domicilio el contribuyente al momento de ser notificado de revisión, citación, liquidación o giro”*, que no es otra sino que la regla general del TTA competente para conocer las reclamaciones judiciales está fijada por el domicilio del contribuyente. Esta regla general se vio matizada por la excepción que le continúa en el mismo artículo *“Esta misma regla será aplicada para efectos de la reclamación en contra de la resolución que declara la existencia de abuso o simulación. Lo anterior es sin perjuicio de lo establecido en el artículo 65 bis, en cuyo caso será competente para conocer el reclamo el tribunal señalado en dicha disposición”*, consagrando así a nivel legal la dualidad de jurisdicción mediante una discriminación procesal que genera este nuevo modelo donde por un lado tenemos los contribuyentes a los que se le respeta la territorialidad para hacer reclamaciones judiciales y otro al que no se respeta dicha territorialidad al ser absorbido por un procedimiento de fiscalización que radica la competencia fuera del territorio del contribuyente.

Acá podría surgir también otro conflicto en la práctica que podría suscitarse relevante, ya que un contribuyente (por ejemplo, una filial de un grupo) con domicilio en Osorno podría ser fiscalizado por una unidad de Santiago y, por ley, estaría obligado a litigar ante un TTA de Santiago. Podrían surgir al menos dos reclamaciones en estos casos:

En primer lugar, se podría disputar la validez de dicha radicación de la competencia, puesto que el contribuyente podría intentar reclamar en el TTA de su domicilio, argumentando la improcedencia de la radicación original de la fiscalización. Esto podría generar una contienda de competencia entre dos TTAs, que debería ser resuelto por la Corte de Apelaciones respectiva.

En segundo lugar, el contribuyente podría alegar que litigar en una jurisdicción lejana vulnera su derecho a la defensa y al debido proceso, aunque este argumento tiene pocas probabilidades de prosperar, ya que la competencia está fijada por ley expresa. La Resolución Ex. SII N°55 (8°) es tajante al confirmar esta regla, lo que demuestra la intención del SII de aplicarla estrictamente.

La pregunta relevante acá que nos surge es si, ¿es válido alterar la competencia judicial solo para algunos contribuyentes? Pareciera que para el legislador el criterio de eficiencia es suficiente siempre y cuando los casos tengan la suficiente complejidad técnica y extensión geográfica que desborde la capacidad de un solo tribunal, como lo serían los casos del artículo 59 ter y 65 bis, entendiendo que bajo esta lógica no es una discriminación, sino una diferenciación basada en “criterios objetivos” de fiscalización como pertenecer a un grupo empresarial o vulnerar la NGA.

De estos análisis podemos concluir que la reforma no establece solo un sistema único de competencia para la fiscalización remota, sino que crea dos formas procesales distintas lo que constituye un mayor riesgo para la defensa del contribuyente, dado que la reforma es nueva parte importante de los objetivos que tiene la reforma es que el contribuyente pueda entender estos matices que son relevantes para que no se encuentre en una posición desventajosa en caso de enfrentarse estas nuevas formas de fiscalización, ya que si se asume erróneamente o desconoce el procedimiento al cual se encuentra sometido supone cometer errores graves que podrían traerle consecuencias como por ejemplo, una excepción de incompetencia del tribunal por presentar un recurso judicial ante un TTA que no es el competente para conocer dicha actuación judicial.

#### 4.3. Consecuencias procesales y sustantivas para los contribuyentes

Esta reforma tiene implicancias profundas y directas en la forma en que los contribuyentes enfrentan un proceso de fiscalización iniciado por el SII y un eventual litigio. Por un lado, tenemos consecuencias procesales que tienen relación en cómo se lleva a cabo el proceso y, por otro lado, tenemos las consecuencias sustantivas para el proceso, que tienen que ver con el fondo del proceso.

##### A. Consecuencias Procesales

Las consecuencias procesales son las más evidentes y directas, afectando la tramitación de los procedimientos tanto en sede administrativa como judicial. Para realizar ese análisis hemos hecho la distinción entre los posibles problemas que se darán en sede administrativa y los que se darán en sede judicial.

### Problemas en sede administrativa:

Creemos que puede existir una pérdida de certeza por parte del contribuyente en ciertos casos en lo que dados ciertos impedimentos tecnológicos pudiesen privar a algunos contribuyentes de ser notificados remotamente pudiese generar una situación de poca certeza y dificultando la comunicación fluida para el contribuyente, ya que este será fiscalizado por una dirección regional distinta a la de su domicilio.

Es por esto mismo que el legislador introdujo en la misma reforma que analizamos el nuevo numeral 20° del artículo 8 bis CT que trata sobre los derechos del contribuyente que dispone lo siguiente “20°. *Que el Servicio mantenga dentro de sus dependencias instalaciones que permitan comparecer a las actuaciones de forma remota y el aporte de documentos o antecedentes de forma digital o física. Asimismo, deberá facilitar el cumplimiento de las obligaciones de forma electrónica para aquellos contribuyentes que carezcan de los medios tecnológicos necesarios para tales fines, no tengan acceso a medios electrónicos o sólo actúen excepcionalmente a través de ellos*”, para así garantizar la comparecencia remota de los contribuyentes y el aporte digital de antecedentes por parte del servicio para intentar mitigar de alguna forma la barrera geográfica para fiscalizar correctamente de forma remota, informando oportunamente al contribuyente de la situación respecto a la investigación.

Además teniendo en cuenta lo dispuesto en la Resolución EX N°22 “2° *Para efectos de las interacciones entre el Servicio y los contribuyentes, en el marco de lo tratado en esta resolución, se deberán observar las siguientes reglas:* a) *Las notificaciones serán efectuadas a través de correo electrónico de conformidad con las reglas establecidas en los artículos 11 y 11 ter del Código Tributario;* b) *El contribuyente será informado en su sitio personal MiSII respecto de todas las actuaciones, observaciones, requerimientos o interacciones que éste registre con el Servicio, en el marco del procedimiento tratado en esta resolución, de manera actualizada, para efectos de su conocimiento y seguimiento*”. Esto impone una carga de vigilancia permanente para el contribuyente, puesto que si este no revisa de forma oportuna su correo electrónico asociado o su sitio MiSII se le pueden pasar los plazos para recurrir ciertas resoluciones, por lo que la falta de alfabetización digital puede derivar en por ejemplo, la pérdida del plazo de 5 días para recurrir respecto a la resolución administrativa que radica la competencia, consolidando así una desventaja procesal sin posibilidad de rectificación posterior.

### Problemas en sede Jurisdiccional:

Por otra parte en sede jurisdiccional, para los casos de los artículos 59 ter y 65 bis inciso segundo, casos donde se altera el juez natural que debe conocer de estos asuntos y a propósito del efecto de que en estos casos la radicación de la competencia fija la competencia administrativa y jurídica

centralizando dicha competencia en la dirección regional (o DGC) a cargo del procedimiento de fiscalización, lo que podría ser perjudicial para, por ejemplo, un contribuyente de región fiscalizado por la DGC en Santiago, donde para conseguir una situación más favorable para tener una correcta defensa debiese contratar abogados especializados en la materia de un estudio de Santiago para llevar a cabo su caso, lo que genera un alza en los costos que se traduce en una desigualdad material en la defensa técnica.

## B. Consecuencias sustantivas

Las consecuencias sustantivas se refieren al fondo del asunto, es decir, a la determinación de la obligación tributaria y a los derechos y obligaciones del contribuyente.

En primer lugar, este caso el propósito de la fiscalización por unidades especializadas, sin importar el domicilio, probablemente conducirá a una aplicación más homogénea y técnica de la normativa tributaria a nivel nacional. Esto puede ser positivo, ya que reduce el azar del resultado de una fiscalización dependiendo de la interpretación particular de una Dirección Regional, sin embargo, también puede significar fiscalizaciones más duras y técnicamente complejas para los contribuyentes.

Bajo esta misma lógica la fiscalización unificada a grupos empresariales del artículo 59 ter viene a generar un cambio radical en la defensa del contribuyente puesto que, la validez de una operación tributaria aislada ya no debe ser juzgada solamente por el cumplimiento de la entidad individual a cargo de dicha operación, sino que la validez tiene directa relación con la racionalidad económica dentro del grupo empresarial.

Esto tiene una consecuencia sustantiva clara: será más difícil para los grupos defender operaciones aisladas que, vistas de forma integral, podrían ser calificadas como elusivas. Esto busca perseguir las operaciones económicas aisladas como operaciones globales, un principio rector de la NGA es que primará sobre la forma legal de cada transacción individual, y la nueva estructura de fiscalización es la herramienta procesal idónea para llevar a cabo dicho análisis global de ciertos contribuyentes.

Todo esto con el propósito de buscar elevar el estándar de prueba para los contribuyentes que formen parte de estos grupos empresariales, quienes deben justificar sus transacciones a nivel global teniendo en cuenta todas las empresas partes del grupo, cuadrándose así con los estándares BEPS de la OCDE 2022, señalando que *“La información que deben incluir los contribuyentes en la documentación específica del grupo es la referida al grupo de empresas multinacionales en su conjunto. No obstante, se permite organizar la información por*

*líneas de actividad cuando así lo justifiquen los hechos concretos [...]. Aun cuando se opte por la presentación por sectores de actividad, la documentación específica del grupo que abarque todos ellos debe estar disponible en cada una de las jurisdicciones a fin de garantizar que se proporciona una visión apropiada de la actividad mundial del grupo de empresas multinacionales.”* (OCDE, pág. 196, 2022), esto viene a reafirmar que la reforma tributaria no es solo un cambio de “quién me fiscaliza”, sino un cambio de paradigma, donde el SII deja de mirar a empresas individuales de manera aislada para finalmente inmiscuirse en lo profundo, llegando así a los grupos empresariales. Lo cual obliga a los contribuyentes a justificar sus operaciones no solo legalmente, sino que también de forma sistemática y global, haciendo mucho más difícil ocultar planificaciones elusivas mediante operaciones separadas entre distintas empresas.

En segundo lugar, si bien las normas procesales intentan resguardar a los contribuyentes, la distancia y la falta de intermediación con el equipo fiscalizador pueden, en la práctica, mermar la capacidad del contribuyente de explicar adecuadamente su caso, presentar pruebas de manera expedita y llegar a acuerdos o entendimientos en las etapas iniciales. Una reunión presencial a menudo permite aclarar puntos que por vía remota pueden ser más difíciles de transmitir, como podría ser, por ejemplo, que una dirección regional distinta a la del territorio jurisdiccional del contribuyente califique como anómalas una operación que responde a ciclos económicos regionales como podría ser la agricultura o la minería, que la dirección regional correspondiente al territorio jurisdiccional del contribuyente si comprendería, lo que podría conllevar a liquidaciones infundadas por falta de intermediación con la realidad material del negocio.

En resumen, lo importante es que la reforma es una respuesta lógica y necesaria a la modernización de la economía. Sin embargo, su implementación genera una tensión ineludible entre la eficiencia fiscalizadora del Estado y la garantía de los derechos procesales del contribuyente. Esta ley crea un escenario procesal más complejo y potencialmente más oneroso para los contribuyentes, especialmente para aquellos que forman parte de grupos empresariales o que son objeto de fiscalizaciones por NGA radicadas fuera de su domicilio. El éxito de esta reforma dependerá críticamente de la capacidad del SII para gestionar operativamente esta nueva estructura con transparencia y eficiencia, y con la debida vigilancia del TTA para asegurar que esta nueva asimetría de poder no se traduzca en una indefensión material para los contribuyentes.

#### 4.4. Análisis comparado: fiscalización interregional en Perú, México y España

La implementación de un modelo de fiscalización interregional unificada en Chile, a través de la Ley N°21.713, responde a la necesidad de adaptar las herramientas de la administración tributaria a la complejidad de las operaciones económicas modernas, sobre todo con respecto a esta lucha constante con poder identificar los casos donde exista vulneración a la NGA. Para evaluar la pertinencia y los desafíos de este nuevo paradigma, resulta fundamental analizar las soluciones adoptadas por otros ordenamientos jurídicos. A continuación, se examinan los modelos de Perú, México y España, destacando sus diferencias estructurales y extrayendo lecciones aplicables al contexto chileno.

#### A. El Modelo Peruano: Fiscalización Unitaria y Centralizada

El sistema peruano ofrece un primer punto de contraste, caracterizado por una estructura de fiscalización inherentemente nacional y centralizada. La potestad fiscalizadora recae en la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (SUNAT), una entidad única con competencia en todo el territorio nacional. A diferencia del modelo chileno, no existen “direcciones regionales” con competencias territoriales exclusivas y excluyentes que requieran una habilitación legal especial para actuar fuera de su zona.

El concepto de fiscalización interregional como un procedimiento autónomo no existe en la normativa peruana. La fiscalización es, por su propia naturaleza, nacional. Las Intendencias Regionales de la SUNAT actúan como órganos desconcentrados que ejecutan las directrices de una autoridad central, no como administraciones independientes.

La facultad de fiscalización se encuentra en el **Artículo 62° del Código Tributario peruano**, que otorga a la SUNAT la potestad discrecional de inspeccionar, investigar y controlar el cumplimiento de las obligaciones tributarias. Específicamente, el numeral 8 de dicho artículo le permite practicar inspecciones en cualquier local, establecimiento o lugar donde se desarrollen actividades económicas, sin importar su ubicación geográfica.

Artículo 62° del Texto Único Ordenado (TUO) del Código Tributario *“La facultad de fiscalización de la Administración Tributaria se ejerce en forma discrecional, y comprende la inspección, investigación y el control del cumplimiento de obligaciones tributarias...”*

*Para tal efecto, la Administración Tributaria podrá: (...)*

8. *Practicar inspecciones en los locales y establecimientos, incluidos los domicilios fiscales, oficinas, depósitos, almacenes, unidades de producción, extracciones y en general, en cualquier lugar en que se desarrollen actividades, exista bienes o se encuentren libros y registros que sirvan de sustento a las operaciones realizadas.*” Esta disposición garantiza que la fiscalización pueda trascender la jurisdicción administrativa de la intendencia que inició el procedimiento, abarcando cualquier otro lugar en el país.

Ahora respecto del análisis comparado. El modelo chileno, previo a la reforma, se basaba en una estricta competencia territorial de cada Dirección Regional. La Ley N° 21.713 crea una *excepción* a esa regla. En Perú, la regla general es la competencia nacional de la SUNAT; por lo tanto, no se necesita una norma que “habilite” la actuación interregional.

Mientras que en Chile la coordinación entre Direcciones Regionales se vuelve un elemento crítico regulado por los nuevos artículos y las resoluciones del SII, en Perú esta coordinación es un asunto de gestión interna de una única entidad. No surgen conflictos de competencia entre administraciones distintas, sino que se gestiona la distribución de tareas dentro de la misma SUNAT.

La facultad de la SUNAT para requerir información a terceros en cualquier parte del país Artículo 62 N°10 del Texto Único Ordenado (TUO) del Código Tributario *“10. Solicitar a terceros la información que a juicio de la Administración Tributaria resulte necesaria para detectar o comprobar hechos que configuren infracciones tributarias o aduaneras, u otras infracciones.”* Es el pilar que permite una fiscalización integral, similar al objetivo que persigue el modelo chileno, pero sin las complejidades competenciales que este último introduce.

#### B. El Modelo Mexicano: Federalismo con Centralización Fiscal

El caso de México es particularmente distinto, ya que su estructura federal del estado mexicano genera un sistema de fiscalización bastante centralizado con un órgano central que tiene amplias facultades de fiscalización.

El Servicio de Administración Tributaria (SAT) es el órgano fiscalizador federal y, en virtud del **Artículo 2° de su ley orgánica** *“El Servicio de Administración Tributaria es un órgano desconcentrado de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, con carácter de autoridad fiscal, y tendrá las atribuciones que le confieren las disposiciones fiscales y aduaneras, las cuales ejercerá en todo el territorio nacional...”*, tiene competencia para ejercer sus atribuciones en todo el territorio nacional. Un auditor del SAT puede fiscalizar a un contribuyente

en cualquier estado de la federación sin necesidad de una habilitación especial, ya que actúa bajo un mando único nacional.

Las autoridades fiscales de los estados y municipios, en contraste, tienen sus facultades limitadas estrictamente a sus fronteras territoriales. Para actuar fuera de su jurisdicción, dependen de **Convenios de Colaboración Administrativa** con otras entidades, no pudiendo ejercer actos de autoridad de manera directa.

La competencia nacional del SAT y las facultades de fiscalización (remotas o presenciales) se encuentran en su ley orgánica y en el **Artículo 42 del Código Fiscal de la Federación**, que le permite practicar visitas domiciliarias, requerir información y utilizar medios electrónicos en cualquier lugar del país.

*Artículo 42. Las autoridades fiscales, para el ejercicio de sus facultades, tendrán acceso a los sistemas, equipos, programas, terminales, equipos de comunicación, incluidos los de tecnología satelital, instalaciones, así como a la documentación, información y datos del contribuyente... y podrán, entre otras:*

*I. Practicar visitas en los domicilios fiscales de los contribuyentes...*

*II. Requerir a los contribuyentes... los datos, informes, antecedentes y documentos que se relacionen con las actividades que realicen...*

*IV. Practicar visitas domiciliarias en el lugar o lugares en que se mantenga o se presuma que se mantiene la contabilidad...*

*IV-A. Efectuar revisiones de gabinete o mediante oficina virtual...*

*V. Solicitar y obtener información de terceros... con el fin de integrar las bases de datos que permitan una adecuada fiscalización...*

*X. Utilizar medios electrónicos, ópticos o de cualquier otra tecnología para el ejercicio de sus facultades de comprobación...*

*XV. Las demás que les confieran las leyes."*

Ahora respecto del análisis comparado. En México, la fiscalización interregional del SAT es una consecuencia natural de su diseño como órgano federal con competencia nacional. En Chile, es una

facultad excepcional que debe ser expresamente conferida por ley (art. 6° B N°11) y activada mediante una instrucción de la superioridad jerárquica, precisamente porque las Direcciones Regionales tienen, por defecto, una competencia territorial limitada.

Ambos modelos buscan superar las barreras territoriales para fiscalizar operaciones complejas. Sin embargo, mientras México lo resuelve con una autoridad federal omnipotente, Chile opta por un sistema de competencia extraterritorial donde una unidad regional puede, bajo ciertos supuestos, extender su jurisdicción. Esto hace que el modelo chileno sea procesalmente más complejo y dependiente de reglas específicas para cada caso (arts. 59 ter, 65 bis, 65 ter).

### C. El Modelo Español: Un Sistema Flexible Basado en el Lugar de los Hechos

El sistema español, en el contexto de un Estado autonómico, presenta un modelo flexible que, si bien parte del domicilio fiscal permite a la administración actuar donde sea necesario para una fiscalización efectiva.

La Ley General Tributaria (Ley 58/2003), en su **artículo 84**, establece que la competencia se atribuye al órgano que determine la propia Administración tributaria, siendo el criterio supletorio el domicilio fiscal del contribuyente.

*“Artículo 84. La competencia en el orden territorial se atribuirá al órgano que se determine por la Administración tributaria, en desarrollo de sus facultades de organización, mediante disposición que deberá ser objeto de publicación en el boletín oficial correspondiente.*

*En defecto de disposición expresa, la competencia se atribuirá al órgano funcional inferior en cuyo ámbito territorial radique el domicilio fiscal del obligado tributario.”*

El **artículo 151** de la misma ley es clave, ya que permite que las actuaciones inspectoras se desarrollen no solo en las oficinas de la Administración o en el domicilio fiscal, sino también **en el lugar donde se realicen total o parcialmente las actividades gravadas o donde exista alguna prueba del hecho imponible.**

*“Artículo 151. 1. Las actuaciones inspectoras podrán desarrollarse indistintamente, según determine la inspección:*

*a) En el lugar donde el obligado tributario tenga su domicilio fiscal, o en aquel donde su representante tenga su domicilio, despacho u oficina.*

*b) En el lugar donde se realicen total o parcialmente las actividades gravadas.*

*c) En el lugar donde exista alguna prueba, al menos parcial, del hecho imponible o del presupuesto de hecho de la obligación tributaria.*

*d) En las oficinas de la Administración tributaria, cuando los elementos sobre los que hayan de realizarse las actuaciones puedan ser examinados en ellas.”*

Esta norma habilita implícitamente la actuación extraterritorial. Un inspector de una delegación puede desplazarse a otra comunidad autónoma si allí se encuentra, por ejemplo, la fábrica, el almacén o la documentación contable relevante para la fiscalización. La competencia no está rígidamente vinculada al territorio de la oficina, sino que sigue a la realidad económica del contribuyente.

Ahora respecto del análisis comparado. El modelo español comparte con la reforma chilena el objetivo de dotar de flexibilidad a la administración para que pueda actuar más allá del domicilio del contribuyente. Ambos sistemas reconocen que la realidad económica a menudo trasciende las divisiones administrativas.

Mientras que el modelo español lo resuelve con una norma general y amplia (art. 151) que faculta a los inspectores a desplazarse, el modelo chileno crea regímenes procedimentales distintos y detallados para cada supuesto (art. 59 ter, 65 bis, 65 ter), generando un sistema más complejo y casuístico. La solución española parece más simple en su formulación, otorgando una potestad funcional al inspector, mientras que la chilena se centra en radicar la competencia del procedimiento en una unidad específica.

En definitiva, si bien la Ley N° 21.713 alinea a Chile con las tendencias internacionales de fiscalización, la experiencia comparada sugiere que el camino hacia un sistema equilibrado pasa por dotar de mayor transparencia y objetividad a las decisiones discrecionales, explorar vías de simplificación procesal y, fundamentalmente, robustecer las garantías y los mecanismos de control a disposición del contribuyente.

## 5. Conclusiones y propuestas

### 5.1. Conclusiones generales:

Del análisis exhaustivo del marco normativo introducido por la Ley N° 21.713 y su interpretación administrativa a través de las Resoluciones Exentas N° 22 y N° 55 de 2025, se desprenden las siguientes conclusiones relevantes respecto de las transformaciones que implica esta reforma:

- A. **Transformación del Paradigma de Competencia Territorial:** La reforma representa un cambio estructural en el modelo de fiscalización tributaria en Chile, transitando desde un sistema de competencia territorial estricto, basado en el domicilio del contribuyente, hacia un modelo funcional y flexible, el que denominamos fiscalización unificada. Las nuevas facultades de fiscalización remota, contenidas en los artículos 6° letra B) N°11, 59 ter, 65 bis y 65 ter del CT, otorgan al SII una potestad discrecional para radicar procedimientos fiscalizadores en unidades distintas a las del domicilio del contribuyente, priorizando criterios de eficiencia, especialización y una visión integral de las operaciones, especialmente en grupos empresariales y casos de vulneración de NGA.

Esta transformación no es una modificación menor a una estructura que históricamente había funcionado solo de forma territorial para limitar su competencia, puesto que desde los inicios del servicio hasta la modificación de la ley objeto de este trabajo esto no había sido afectado, además tomando en cuenta la lógica tanto constitucional como administrativa era impensado imaginar que iba a suceder que hoy en día la competencia para ciertos procesos tributarios pudiese estar fijada por acto administrativo y no estrictamente por la ley, incluso en las resoluciones de CGR que revisamos durante el trabajo confirman que la competencia se somete a un marco de legalidad fuerte, donde si esta no viene dada por ley se declara el acto administrativo como inválido.

Sin duda esta transformación más allá de las implicancias procesales o sustantivas de fondo requiere y conlleva una transformación del SII porque para ejercer de forma correcta nuevas atribuciones debe implementar nuevas tecnologías para por ejemplo, a propósito del nuevo artículo 8 bis N°20 facilidades para los contribuyentes con poco acceso a la tecnología, o hacer del sistema MiSII una plataforma establece para que las fiscalizaciones remotas funcionen de forma correcta y también se doto de nuevas atribuciones (y probablemente una expansión de personal) a la DGC para que esta pueda ser un actor relevante como plantea la reforma en los casos de fiscalización empresarial y de vulneración de NGA.

- B. Tensión entre eficiencia fiscalizadora y garantías del proceso:** La reforma conlleva una paradoja a nivel procesal particularmente en el caso de la ya definida fiscalización remota extraordinaria, ya que en beneficio de aumentar la eficiencia en la fiscalización de estructuras complejas de vulneración de NGA o grupos empresariales se logra sacrificando la garantía procesal del juez natural. Esta tensión se ve agravada toda vez que existe un precario equilibrio para poder reclamar respecto de la resolución que radica la competencia en estos casos, al punto que la ley no había previsto esta situación que fue parcialmente resuelta en la Resolución Ex. N°55, en la que se consagró una forma administrativa de recurrir a dicha resolución la cual a nuestro criterio es insuficiente principalmente por dos motivos, en primer lugar, impone un breve plazo de 5 días y en segundo lugar, porque entrega la decisión final sobre la reposición a la misma entidad a cargo de la fiscalización, además de no contar con la posibilidad de recurso judicial inmediato creando una paradoja donde la herramienta para combatir la elusión más sofisticada es también la que más tensiona las garantías procesales del contribuyente.
- C. Mitigación Parcial a través de la Regulación Secundaria:** Las Resoluciones Exentas N° 22 y N° 55 de 2025, en conjunto con la reciente Circular N° 6 del 16 de enero de 2025, resultan ser piezas normativas cruciales en el actual escenario tributario, pues operativizan las nuevas facultades fiscalizadoras y mitigan parcialmente la incertidumbre inicial que generó por la Ley N° 21.713.

En efecto, la Circular N° 6 complementa este marco regulatorio al impartir instrucciones específicas sobre el procedimiento de fiscalización unificada de grupos empresariales (artículo 59 ter del CT), estableciendo criterios de “eficiencia y eficacia” y “economía procedimental” para la radicación de la competencia. Este cuerpo normativo define reglas claras para la fiscalización unificada extraordinaria, disponiendo que, por regla general, la competencia administrativa se radicará en la unidad que ejerza jurisdicción ya sea sobre la sociedad o entidad controladora del grupo empresarial, o en la DGC, según corresponda.

Asimismo, la Circular N° 6 aclara aspectos procedimentales relevantes como lo es, la notificación de la resolución de inicio, la interposición de recursos (incluyendo la procedencia de la RAV) y la competencia de los TTA, confirmando que será competencia judicial se registrá

por el TTA correspondiente al territorio jurisdiccional del domicilio de la unidad donde se encuentre radicada la fiscalización.

Sin embargo, a pesar de este esfuerzo regulatorio por estructurar el procedimiento, subsiste una problemática central, a saber, estas normas no resuelven la discrecionalidad de fondo en la decisión inicial de ejercer estas facultades excepcionales. Si bien la Circular N° 6 establece en su apartado 3.3.2 letra c) que “Excepcionalmente, el procedimiento unificado podrá ser radicado en cualquier unidad del Servicio, atendidos criterios de eficiencia y eficacia, evaluados en su mérito por la Subdirección de Fiscalización, y siempre radicándose en la unidad que prevea el conocimiento del asunto”. Esto confirma que, aunque el “cómo” se fiscaliza se ha logrado alcanzar claridad en cuanto al procedimiento, el “por qué” y “cuándo” se utiliza esta competencia especial sigue dependiendo de una decisión discrecional de la autoridad administrativa, manteniendo entonces latente el riesgo de que la “eficiencia” se utilice como un pretexto habilitante para alterar las reglas naturales de competencia.

**D. Redefinición de la Competencia Jurisdiccional:** La reforma altera significativamente las reglas de competencia de los TTA. Se consolida una regla de “fuero de atracción” producida por los casos de fiscalización unificada (art. 59 ter), de elusión (art. 65 bis) y de fiscalizaciones remotas generales (art. 65 ter), lo que diferencia estos casos de todas formas es que en los dos primeros el tribunal competente será el del domicilio de la unidad del SII que radica la fiscalización, y no necesariamente el del contribuyente, mientras que para la tercera, se mantiene la competencia del tribunal del domicilio del contribuyente, creando un sistema dual que exige un análisis caso a caso.

La dualidad anteriormente mencionada, resulta problemática para el contribuyente, en cuanto también da pocas certezas respecto a cómo funcionará la competencia, especialmente en este periodo de implementación de la reforma, ya que puede producirse confusión al tener este sistema dual, en cuanto el contribuyente fiscalizado a partir del 65 ter, podría llegar a creer, luego de haberse visto sujeto a un procedimiento de fiscalización unificada, que el tribunal competente será el de la unidad del Servicio que lo fiscalizó, pero, como ya se mencionó, será el de su domicilio.

**E. Impacto Procesal y Sustantivo en el Contribuyente:** Las consecuencias para el contribuyente son tanto procesales como sustantivas. Procesalmente, enfrenta un escenario más complejo, donde en un primer lugar debe identificar bien a cuál tipo de fiscalización remota se enfrenta si es ordinaria o extraordinaria, debido a que la diferencia implica un cambio significativo al momento de interponer un recurso judicial, debido a que en la fiscalización remota extraordinaria se pierde el derecho a juez natural, por lo que será importante para el contribuyente que es fiscalizado de forma remota entender bien la diferencia para que no cometa errores en la interposición de acciones judiciales ante el TTA.

Por otro lado, sustantivamente, se enfrenta a una fiscalización más especializada y con una visión integral, lo que puede dificultar la defensa de operaciones aisladas de su propia empresa, puesto que la defensa debe ser parte de un mismo bloque que explique todas las operaciones tributarias como un conjunto para que el SII pueda analizarlas de esa manera, todo esto con el fin de fortalecer la posición del SII en la persecución de esquemas elusivos, si bien esto responde a una transformación que como hemos recogido del derecho internacional tanto del análisis comparado como de los principios que estudiamos de la OCDE la cual deben ir integrando los ordenamientos jurídicos para responder a las modernas prácticas para eludir la fiscalización tributaria.

También es relevante mencionar que estas transformaciones implican que el contribuyente este correctamente informado, por lo que creemos que también es parte del servicio el informar y divulgar de forma correcta, oficial y oportuna como se realizan estas investigaciones y que se encuentren bien definidas tanto en la ley como en los actos de la administración que la regulan para que no exista duda de cómo funcionan estas investigaciones remotas.

**F. Convergencia internacional respecto a la interregionalidad pero con un entramado estructural diferente.**

Del análisis comparado se concluye que la reforma chilena, si bien alinea al país con una ineludible tendencia internacional orientada a superar las barreras territoriales para garantizar una fiscalización efectiva -tal como se observa en las experiencias de España, México y Perú-, la solución estructural adoptada en Chile reviste un carácter único y de mayor complejidad técnica. A diferencia de los modelos de competencia nacional observados en la SUNAT de Perú y el SAT de México, o de la potestad funcional amplia que caracteriza al modelo español,

el legislador chileno optó por un sistema que podríamos denominarlo como casuístico donde para radicar esta competencia fuera de los límites territoriales establecidos se radica la competencia mediante un acto administrativo del SII. Esto ha generado un entramado normativo que, aunque reciente y medianamente preciso en su formulación, impone una carga de comprensión significativamente mayor al contribuyente y abre flancos a conflictos de competencia administrativa y judicial que no se observan con la misma intensidad en los otros ordenamientos analizados.

Sin embargo, esta transformación no responde únicamente a una necesidad de una eficiencia administrativa interna, sino que obedece a una armonización con los estándares globales de transparencia fiscal promovidos por OCDE. La reforma viene a materializar el cambio de paradigma en la fiscalización de grupos empresariales, transitando entonces desde una revisión particular hacia una visión más integral. Este enfoque es coherente con los principios inspiradores de las Directrices de la OCDE de 2022, las cuales establecen que la documentación y el análisis de las operaciones multinacionales deben ofrecer cierta “visión general”, lo que permitiría situar las actividades del grupo en un marco tanto económico como jurídico global, y teniendo como consecuencia que las transnacionales expliquen de manera coherente en su conjunto y no como entidades aisladas.

En consecuencia, se avanza hacia un modelo de fiscalización tributaria que no se encuentra limitado totalmente por la competencia territorial tradicional.

**G. Afectación a los Derechos Fundamentales:** Creemos firmemente que esta reforma genera una tensión directa con los derechos fundamentales, particularmente al alterar la competencia judicial se vulnera la garantía al juez natural (artículo 19 N° 3 CPR), asimismo, como también se vulnera el derecho a la igualdad ante la ley (artículo 19 N°2 CPR, al imponer cargas procesales más gravosas a ciertos contribuyentes en los casos de fiscalización remota extraordinaria.

Ante esta vulneración, surge la interrogante de cómo se debe recurrir a estas vulneraciones de forma idónea, y si bien el CT contempla el procedimiento especial de vulneración de derechos del artículo 155 del CT, este recurso está diseñado principalmente para proteger la libertad

económica y la propiedad, no mencionando las garantías constitucionales que nosotros mencionamos.

Como consecuencia de lo anterior, dado que la radicación de la competencia en ciertos casos tiene la característica de no poder ser recurrida judicialmente y una pobre vía para recurrir de forma administrativa y ante la insuficiencia del artículo 155 del CT para proteger el debido proceso concluimos que el recurso de protección emerge como una vía idónea para recurrir estas afectaciones a los derechos fundamentales, puesto que la privación de casi toda defensa a dicha resolución administrativa que radica la competencia cumple con los presupuestos de urgencia e indefensión que habilita a las Cortes de Apelaciones para conocer de estos recursos donde se busca restablecer el imperio de derecho.

La clave del éxito de estas posibles reclamaciones radicará en la capacidad del contribuyente para demostrar que el acto del SII no es una mera aplicación de la ley tributaria, sino un desbordamiento de sus facultades, una decisión carente de toda racionalidad o la generación de un estado de indefensión por la propia actuación de la administración.

- H. **Tensión entre el principio de legalidad y la radicación de competencia:** En base a lo establecido en este trabajo, al complejizarse las reglas de competencia y entregar un margen de discrecionalidad al SII, en la práctica, se ve debilitada la certeza jurídica del punto de vista del contribuyente, disminuyendo la efectividad de este principio en su aplicación, al no tener certeza previa y no estar delimitado por ley.

Si bien la reforma estudiada en este trabajo no crea impuestos nuevos, sino que establece normas procedimentales de fiscalización, genera tensiones, como ya se mencionó, en cuanto a la radicación de competencia de las Direcciones Regionales cuando realizan una fiscalización interregional unificada, esto principalmente ronda a la falta de una norma legal que establezca esta competencia, al no existir, y delegársela a una resolución del Servicio se generan los problemas prácticos mencionados en el párrafo anterior, además de aquellos más abstractos relacionados con la vulneración que se produce al principio de legalidad establecida tanto constitucionalmente, tributario y administrativo en particular.

## 5.2. Recomendaciones para futuras reformas legales

A pesar de que la Ley N° 21.713 y las Resoluciones N°22 y N°55 del 2025 establecen un marco robusto, persisten áreas donde la discrecionalidad del Servicio es amplia o los procedimientos no están suficientemente detallados. Es por esto por lo que creemos que existen una serie de elementos que futuras resoluciones deben abordar.

- 1) Criterios objetivos para la Asignación de Fiscalizaciones Remotas (Art. 6° B N°11): La ley permite al Director o Subdirector instruir una fiscalización remota desde cualquier unidad, pero no establece los criterios para ello. Esto deja un margen de discrecionalidad que podría percibirse como arbitrario. Para fortalecer la certeza jurídica, sería importante del espíritu de estos sistemas la necesidad de que el SII, a través de una circular de carácter general, establezca **criterios objetivos y públicos** que guiarán la decisión de instruir una fiscalización remota. Criterios como la especialización técnica requerida, la vinculación del caso con esquemas de elusión nacionales o la eficiencia demostrable podrían acotar esta discrecionalidad y hacerla más previsible para los contribuyentes.
- 2) Procedimiento de Impugnación de la Radicación de Competencia: El artículo 59 ter prohíbe el recurso judicial contra la resolución que radica la competencia. Una resolución podría establecer un mecanismo de "reconsideración administrativa" no vinculante ante el superior jerárquico, para corregir errores manifiestos sin contravenir la ley, ofreciendo una vía de control previo al litigio, sin embargo al no establecerse la posibilidad de un recurso judicial, se vulnera el derecho al recurso que existe en Chile, esto también resulta problemático en cuanto al ser un recurso administrativo que se presenta ante el mismo órgano que realiza la resolución administrativa impugnada, lo vuelve juez y parte de dicha impugnación, tornando la decisión última que se tome al respecto imparcial.

A la luz de la severa limitación al derecho al recurso que impone el artículo 59 ter -una restricción no observada en los modelos comparados-, se recomienda la creación de un mecanismo de reconsideración administrativa expedito para la resolución que radica la competencia. Este procedimiento, que podría ser conocido por un superior jerárquico o un comité técnico, no suspendería el procedimiento de fiscalización, pero permitiría corregir errores manifiestos en la determinación de la competencia (como podría ser por ejemplo una errónea identificación de la entidad controladora) antes de forzar al contribuyente a transitar por un largo y costoso procedimiento en una sede potencialmente improcedente. Esta

salvaguarda es especialmente crítica en casos de NGA, donde la decisión de competencia define el foro de un litigio de alta complejidad.

- 3) Definición de “Eficiencia y Eficacia” para Radicar Competencia (Resolución Ex. N°55 del 2025): La resolución permite a la Subdirección de Fiscalización radicar un caso en cualquier unidad por razones de “eficiencia y eficacia”. Estos son conceptos jurídicos indeterminados que requieren ser objetivados para evitar decisiones que parezcan arbitrarias.

Para acotar la amplia discrecionalidad conferida al SII, especialmente en la radicación excepcional de competencia por criterios de 'eficiencia y eficacia', se propone que una futura resolución o circular establezca un catálogo de criterios objetivos y medibles. Inspirado en la lógica de especialización de las administraciones centralizadas, estos criterios podrían incluir: (a) la concentración de la mayor parte del personal técnico especializado en una determinada unidad; (b) la existencia de fiscalizaciones previas sobre materias idénticas en una sede específica; (c) la ubicación física de la prueba documental o de los principales activos involucrados; y (d) la necesidad de unificar la fiscalización de un esquema que afecta a múltiples contribuyentes no relacionados pero que operan bajo un mismo modelo de negocio potencialmente elusivo.

- 4) Coordinación y Plazos entre Direcciones Regionales (Art. 65 ter): Se debe establecer un protocolo y plazos máximos para la remisión de los recursos administrativos presentados en la Dirección Regional del domicilio del contribuyente a la unidad fiscalizadora que debe resolverlos, para evitar dilaciones indebidas que perjudiquen al contribuyente. Considerando que la fiscalización remota y la resolución de recursos por unidades distintas (art. 65 ter) afectan el principio de inmediación, se recomienda el desarrollo de protocolos de actuación reforzados para garantizar el debido proceso en un entorno digital. Estos protocolos deberían asegurar: (a) la obligación de realizar audiencias virtuales con el contribuyente y su defensa antes de resolver recursos administrativos; (b) la creación de un canal de comunicación directo y expedito con el equipo fiscalizador a cargo, independientemente de su ubicación; y (c) la estandarización de plazos máximos para la remisión de expedientes entre la unidad receptora y la resolutora, para evitar que la logística interna del SII perjudique la certeza jurídica del contribuyente.
- 5) Intentar simplificar el sistema chileno actual: Nuestro nuevo sistema se caracteriza por una notable complejidad normativa, manifestada en tres de las normas estudiadas en esta

investigación (arts. 59 ter, 65 bis y 65 ter). Para mitigar esta situación, sería recomendable para la administración la búsqueda de simplificar como lo hace el modelo español, estableciendo un solo procedimiento. En lugar de establecer complejos supuestos de competencia ligados al procedimiento de fiscalización, se podría fortalecer la facultad de los funcionarios para llevar a cabo actuaciones específicas fuera de su jurisdicción territorial. Pero manteniendo la radicación del expediente y la competencia para resolver en la unidad de origen, lo que, a su vez, podría reducir la ambigüedad respecto al lugar de presentación de recursos, simplificando aún más el sistema de recursos. Sin embargo, su implementación requeriría una robusta coordinación interna para asegurar su eficacia, siendo necesario un crecimiento de la administración.

### 5.3. Reflexión final respecto a las modificaciones legales analizadas

La Ley N° 21.713 marca un punto de inflexión ineludible en la historia de la administración tributaria chilena, puesto que su promulgación no es un mero ajuste normativo, sino un cambio de paradigma que desarticula una estructura de competencia territorial que por décadas otorgó certeza y previsibilidad a la relación entre el Fisco y el contribuyente. El mérito principal de esta reforma es dotar al SII de herramientas modernas y flexibles, acordes a una economía globalizada y digitalizada donde las estructuras empresariales complejas y las operaciones transfronterizas, a menudo diseñadas para optimizar la carga fiscal, desbordan con frecuencia los límites geográficos tradicionales, es por esto que este fenómeno de fiscalización interregional unificada no es un capricho, sino una respuesta necesaria y alineada con tendencias internacionales para asegurar un control coherente, integral y eficaz, especialmente en la lucha contra la elusión fiscal sofisticada, amparada en la NGA.

Sin embargo, este avance hacia la modernización y la eficiencia no está exento de costos significativos en términos de garantías para el contribuyente, la reforma sacrifica un grado importante de certeza jurídica para el contribuyente en virtud de la eficacia y eficiencia administrativa. La simplicidad y predictibilidad del modelo anterior, donde el domicilio era el ancla inamovible de la competencia, se reemplaza por un sistema funcional, casuístico y discrecional que, si bien puede ser más efectivo en su objetivo recaudatorio, es innegablemente más opaco y complejo de comprender para el contribuyente, este y especialmente aquel que forma parte de un grupo empresarial o es objeto de una fiscalización por elusión, se enfrenta ahora a un escenario procesal incierto, donde la sede de la fiscalización y el tribunal competente pueden ser determinados por una decisión de la propia administración.

La principal reflexión que emerge de nuestro análisis es la necesidad de un equilibrio delicado y controlado, entre el poder del Estado para fiscalizar y recaudar los tributos que financian el bien común debe ser robusto, pero nunca absoluto y las garantías constitucionales, administrativas y tributarias de las que goza el contribuyente. Creemos que este nuevo modelo debe estar contrapesado por un sistema de garantías que asegure que el contribuyente no quede en la indefensión, en este sentido, la inimpugnabilidad judicial de la resolución que radica la competencia en una fiscalización unificada (art. 59 ter) representa uno de los puntos más crítico de la reforma, si bien existe un recurso administrativo que establece la Resolución Ex. N°55 de 2025 como se dijo en el trabajo esto nos parece pobre e insuficiente, sobre todo siendo nuestro país uno donde el derecho al recurso es un principio importante dentro del derecho procesal chileno, al privar al contribuyente de un control judicial sobre una decisión administrativa que definirá todo el curso del procedimiento y el eventual litigio, la ley crea una zona de inmunidad para la administración que tensiona gravemente el derecho al recurso y los cimientos del debido proceso.

Las Resoluciones Exentas N° 22 y N° 55 de 2025 junto con la circular N°6 del 2025 demuestran una correcta y necesaria aproximación del SII al intentar dotar de procedimiento y claridad a estas nuevas facultades, mitigando algunas de las incertidumbres operativas. No obstante, la regulación administrativa, por su naturaleza, no puede suplir las garantías que la propia ley ha omitido al no limitar la discrecionalidad de fondo que se confiere para radicar la competencia en los casos de fiscalización remota. El éxito a largo plazo de esta reforma dependerá, por tanto, de dos factores clave: primero, la autolimitación y la aplicación prudente, fundada y transparente de estas facultades discrecionales por parte del SII, estableciendo criterios objetivos que guíen su actuar; y segundo, el rol vigilante de los Tribunales Superiores de Justicia, quienes, a través de la jurisprudencia, estarán llamados a delinear los contornos y límites de estas nuevas potestades, asegurando que la búsqueda de eficiencia no transgreda los pilares de la seguridad jurídica y el debido proceso que sustentan un Estado de Derecho.

En definitiva, la Ley N° 21.713 es un paso audaz y necesario hacia el futuro de la fiscalización tributaria, no obstante, su implementación inaugura un período de ajuste y tensión con principios jurídicos amparados en el derecho chileno, requerirá un monitoreo constante por parte de la doctrina, de los litigantes y de los propios tribunales para garantizar un nuevo equilibrio entre el poder de la administración y las garantías de los contribuyentes no se incline indebidamente en desmedro de los

derechos fundamentales de los contribuyentes, quienes son, en última instancia, el pilar del sistema tributario.

## 6. BIBLIOGRAFÍA

- Bermúdez Soto, J. (1996). EL CONTROL DE LA DISCRECIONALIDAD ADMINISTRATIVA. Revista de Derecho de la Universidad Católica de Valparaíso, XVII.
- Código Fiscal de la Federación de México. Artículo 42.
- Código Tributario (CT). Artículos 4 bis, 4 ter, 4 quáter, 6° letra B) N°5, 6° letra B) N°11, 59, 59 ter, 63, 65 bis, 65 ter, 115, 123 bis, 124.
- Código Tributario Peruano. Artículo 62°, numeral 8 y 10.
- Constitución Política de la República de Chile (CPR). Artículos 7, 19 N°2, N°3, N°20, N°21, N°24; Artículo 63; Artículo 65, inciso 4°.
- Contraloría General de la República (2007). Dictamen 56.585.
- Contraloría General de la República (2018). Dictamen 012830N18.
- Decreto con Fuerza de Ley N.º 7.912 (1927).
- Decreto Ley N°830 (1974).
- Decreto N°2 (1963).
- DFL N°275 (1953).
- Ley General Tributaria de España (Ley 58/2003). Artículo 84 y 151.
- Ley N° 15.078 (1962).
- Ley N° 18.575 (1986)
- Ley N° 21.713 (2024).
- Ley Orgánica del Servicio de Administración Tributaria (SAT) de México. Artículo 2°.
- Massone, P. (2016). El principio de legalidad de la tributación.
- OECD. (2022). Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias.
- Sentencia de la Corte de Apelaciones de La Serena (2023). Sentencia Rol Protección-404-2023.
- Sentencia de la Corte de Apelaciones de Talca (2006). Sentencia Rol N °634-2006
- Sentencia de la Corte Suprema (2024). ROL N°59.425-2024.
- Sentencia de la Corte Suprema (2017). Rol N°11.877-2017
- Sentencia del Tribunal Constitucional (2021). Rol N°11.824-21-INA
- Servicio de Impuestos Internos (2015). ¿Cómo se hace para? Solicitar Revisión de la Actuación Fiscalizadora.  
[https://www.sii.cl/como\\_se\\_hace\\_para/giros\\_liq\\_avaluos/solicitar\\_revision\\_de\\_la\\_actuacion\\_fiscalizadora.pdf](https://www.sii.cl/como_se_hace_para/giros_liq_avaluos/solicitar_revision_de_la_actuacion_fiscalizadora.pdf)
- Servicio de Impuestos Internos (2014). ¿Cómo se hace para? Solicitar Reposición Administrativa Voluntaria del Artículo 123 bis, del Código Tributario.  
[https://www.sii.cl/como\\_se\\_hace\\_para/solicitar\\_rav.pdf](https://www.sii.cl/como_se_hace_para/solicitar_rav.pdf)
- Servicio de Impuestos Internos (2025). Resolución Exenta N°22.
- Servicio de Impuestos Internos (2025). Resolución Exenta N°55.
- Servicio de Impuestos Internos (2025). Circular N°6
- Tribunal Constitucional. Sentencia Rol 11824-21-INA.
- Villamán Rodríguez, M. F. (2019). La certeza jurídica y el derecho tributario chileno. Revista de Derecho Tributario Universidad de Concepción, 17(enero-julio), 147-162.