



**“La fiscalización unificada en grupos empresariales bajo la Ley N° 21.713:  
Implicancias territoriales y jurídicas para los derechos del contribuyente.”**

Tesina para optar al grado de Licenciada en Ciencias Jurídicas de la Universidad de Valparaíso.

**Tesista:**

Belén Concha Bravo.

**Profesor guía:**

Gonzalo Pardo S.

Diciembre 2025.



## TABLA DE CONTENIDOS.

<b>Contenido</b>	<b>Página</b>
Resumen _____	04
Palabras clave _____	04
Introducción _____	04
Capítulo I: Fiscalización unificada en grupos empresariales _____	09
1.- El concepto de Grupo Empresarial en el ordenamiento jurídico chileno _____	10
2.- La problemática de la fiscalización fragmentada y el cambio de paradigma _____	12
3.- Tensiones en la competencia territorial y el principio del juez natural _____	14
4.- La unidad económica: una mirada desde el derecho laboral y tributario _____	14
5.- Planificación tributaria, la elusión y evasión en grupos empresariales _____	16
Capítulo II: Limitaciones a las facultades del Servicio: Principios del Derecho Tributario y garantías constitucionales _____	18
1.- La autonomía de la voluntad y sus límites intrínsecos _____	19
2.- El principio de seguridad y certeza jurídica _____	21
3.- Legalidad y debido proceso _____	21
4.- Principio de proporcionalidad _____	24
5.- Otros principios específicos _____	24
Capítulo III: Tensiones entre el artículo 59 ter y los principios tributarios _____	25
1.- La Indefensión ante la calificación de “Grupo empresarial” _____	25



2.- Centralización de competencia y vulneración del juez natural _____	27
3.- Asimetrías internas _____	28
Capítulo IV: Intento de solución administrativa: Alcances y limitaciones de la	
potestad reglamentaria del Servicio de Impuestos Internos _____	30
1.- La multijurisdicción como respuesta a la congestión procedimental _____	30
2.- El apoderado y la sostenibilidad tributaria _____	31
3.- La resolución N° 55: Una corrección administrativa de la rigidez legal _____	33
4.- La fragilidad de la solución administrativa y el amparo de la buena fe _____	34
Conclusiones _____	35
Bibliografía _____	38



## Resumen

La presente tesina analiza críticamente el nuevo procedimiento de fiscalización unificada para grupos empresariales, introducido por la Ley N° 21.713 mediante el artículo 59 ter del Código Tributario. El análisis examina el cambio de paradigma desde una fiscalización fragmentada hacia una basada en la unidad económica, evaluando su impacto en la eficiencia recaudatoria y el combate contra la elusión. Se identifican y desarrollan las tensiones dogmáticas que esta herramienta genera con principios fundamentales del Derecho Tributario, especialmente derivadas de la alteración de las reglas de competencia territorial y la centralización administrativa. Asimismo, se revisan las soluciones administrativas implementadas por el Servicio de Impuestos Internos mediante circulares y resoluciones recientes, concluyendo que, si bien la norma presenta desafíos de diseño y riesgos de indefensión inicial, constituye un mecanismo necesario y proporcional que, en el balance final, otorga mayor coherencia y certeza jurídica al sistema tributario frente a estructuras empresariales complejas.

## Palabras clave

Fiscalización unificada, Grupos empresariales, Juez natural, Elusión tributaria, Debido proceso.

## Introducción

En octubre de 2024, el ordenamiento jurídico tributario chileno experimentó una transformación significativa con la publicación de la Ley N° 21.713, cuerpo normativo denominado “Dicta normas para asegurar el cumplimiento de las obligaciones tributarias dentro del Pacto por el Crecimiento Económico, el Progreso Social y la Responsabilidad Fiscal”, también conocida como “Ley de Cumplimiento Tributario”. Esta legislación, que introdujo grandes reformas al régimen tributario, no constituye una reforma aislada, sino que se construye como un pilar fundamental en la estrategia estatal para fortalecer el cumplimiento de las obligaciones relacionadas a la recaudación fiscal por medio de la modernización de la administración tributaria y el combate contra la evasión y la elusión.



El contexto de esta normativa responde a la necesidad imperiosa de dotar al Servicio de Impuestos Internos de herramientas eficaces para enfrentar diversos factores que erosionan la base imponible como son las estructuras de planificación tributaria agresivas y fenómenos de informalidad.

Para conseguir los fines propuestos, la Ley N° 21.713 modificó de manera transversal normas del sistema impositivo como el Código Tributario, introduciendo en él mecanismos avanzados para la calificación de operaciones elusivas, ampliando facultades o dotando de herramientas para la obtención de información, la aplicación de normas anti elusivas y el perfeccionamiento de los procedimientos de fiscalización. Dentro de este último ámbito, destaca la incorporación del artículo 59 ter al Código Tributario, disposición que institucionaliza el procedimiento de fiscalización unificada para grupos empresariales.

La relevancia de esta innovación legislativa no es menor si se considera el peso específico que los grupos empresariales ostentan en la economía nacional. Históricamente, la fiscalización de estos conglomerados se realizaba de manera fragmentada, atendiendo a la individualidad jurídica de cada sociedad componente, lo que a menudo impedía una visión integral de las operaciones entre las entidades y sus efectos tributarios de manera global. Es pertinente destacar que, en la práctica administrativa del Servicio de Impuestos Internos, los grupos empresariales suelen coincidir en gran cantidad con la sección de “Grandes Contribuyentes” y según la Resolución Exenta N° 135 de 30 de diciembre de 2024, la calificación de “Gran Contribuyente” se basa en dos criterios, el primero es pertenecer a un grupo empresarial en que la sumatoria de los ingresos o ventas anuales de los tres últimos años comerciales, de las empresas residentes en Chile del grupo, sin ajustar operaciones entre relacionadas, sean iguales o superiores a 75.000.000 unidades de fomento o; por otro lado, pertenecer a un grupo empresarial multinacional cuya entidad matriz o controladora tenga residencia para efectos tributarios en Chile y hubiese estado obligada a presentar en Chile la declaración jurada “Reporte País por País” en al menos uno de los tres últimos años comerciales (Servicio de Impuestos Internos [SII], 2024b). Esta



concentración económica implica que una fiscalización eficiente sobre estos actores es crucial para la recaudación fiscal del país.

El nuevo artículo 59 ter del Código Tributario establece textualmente:

Artículo 59 ter.- “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.”

Esta disposición faculta al ente fiscalizador para abordar a los integrantes de un mismo grupo empresarial bajo una lógica de unidad económica para efectos de la auditoría, pasando de un escrutinio fragmentado a uno integrado, superando las barreras formales de la personalidad jurídica individual cuando la naturaleza de las operaciones así lo requiera, porque hay que recordar que la fiscalización en Chile es específica, es decir, se fiscalizarán ciertas operaciones de las entidades que sean relevantes para el Servicio. La norma utiliza, por otro lado, conceptos bastante amplios como “operaciones” o “transacciones” que, interpretados a la luz literal, es decir, a la luz de las definiciones de la Real Academia Española que entiende “operación” como negociación sobre valores y “transacción” como trato o convenio, otorgaría al Servicio de Impuestos Internos un espectro de acción vasto para someter a la fiscalización unificada cualquier acto con efectos tributarios, que es otro factor que dota de mayor relevancia la necesidad de analizar la norma.



Recientemente el Servicio impartió instrucciones para la operatividad de la norma en circulares y resoluciones exentas que detallan que el procedimiento busca asegurar efectos integrales y consistentes, generando economías procedimentales y evitando resultados contradictorios en fiscalizaciones aisladas. En este sentido, se ha establecido que la competencia para conocer de estas fiscalizaciones se radicará, por regla general, en la unidad con jurisdicción sobre el domicilio de la entidad controladora o en la Dirección de Grandes Contribuyentes.

La Dirección de Grandes Contribuyentes del Servicio de Impuestos Internos es una unidad organizada en diversos departamentos, encargada de analizar la información tributaria de grandes empresas, elaborar reportes, gestionar la relación preventiva con contribuyentes relevantes, planificar y ejecutar acciones de fiscalización, así como proponer y coordinar planes de tratamiento y riesgos, entre otras funciones para asegurar un control tributario especializado y coherente respecto de los grandes contribuyentes. La disposición menciona la opción de la Dirección de Grandes Contribuyentes precisamente como respuesta a la realidad material ya mencionada, que los grupos empresariales en Chile suelen corresponder en muchos casos con los grandes contribuyentes.

Ahora, si bien esta modificación representa un avance sustantivo en la optimización del control tributario y la lucha contra la elusión, evitando dificultades del sistema anterior, su implementación suscita aparentemente tensiones dogmáticas y prácticas que no han sido abordadas con la suficiente profundidad por la doctrina nacional, dada la novedad de la norma. Estas tensiones se manifiestan en la pugna que surge con principios fundamentales del derecho tributario y administrativo, tales como la autonomía de la voluntad de las personas, el debido proceso y el principio de legalidad.

Entre estas tensiones que se pueden producir por agrupar las obligaciones o efectos tributarios bajo un único procedimiento de fiscalización sobre entes jurídicamente autónomos, las problemáticas más agudas que plantea el artículo 59 ter dicen relación con el derecho a la defensa y las reglas de competencia. Estas se generan producto de permitir que el Servicio radique la fiscalización, y en consecuencia la competencia de resolver reclamos en una unidad



distinta a la del domicilio de las entidades que no son la controladora, alterando la regla general de competencia territorial, generando incertidumbre jurídica y una eventual indefensión, en particular en aquellas entidades del grupo que poseen domicilio en una jurisdicción distinta del país, obligándolas a seguir el proceso de fiscalización o a litigar, si corresponde, en la unidad del Servicio o Tribunal Tributario y Aduanero respectivamente, que no corresponde a su domicilio natural. Aunque la norma contempla mecanismos de acumulación de autos, por el carácter reciente de la norma la doctrina aún no ha decantado si esta "prórroga forzada" de competencia administrativa y judicial satisface plenamente los estándares del debido proceso.

Un problema aparente que podría generar dudas respecto a la agrupación de procedimientos fiscalizadores sobre entes jurídicamente autónomos, es el cuestionamiento respecto a cómo se mantendrá la individualidad de la sanción o si, en cambio, no se mantendrá y se avanzará hacia una responsabilidad solidaria de facto entre empresas sin base legal expresa. A pesar de la falta de jurisprudencia y doctrina específica sobre este nuevo artículo 59 ter que podría hacer pensar que se dejan estas interrogantes abiertas, se adelanta desde ya, que las sanciones y las liquidaciones, sólo pueden ser respecto de cada contribuyente. No puede existir una solidaridad de facto por los principios y normas fundamentales que serían vulnerarían, como la definición misma de contribuyente del artículo 8 N° 5 del Código Tributario que entiende "Por contribuyente, las personas naturales y jurídicas, o los administradores y tenedores de bienes ajenos afectados por impuestos".

Esta definición es fundamental porque establece que la calidad de sujeto pasivo de la obligación tributaria recae en la individualidad de la persona natural o jurídica, independientemente de que forme parte de un grupo empresarial. El grupo como tal no corresponde a la definición de contribuyente, sino a una agrupación de distintos contribuyentes.

La Resolución Exenta N° 55 de 30 de abril 2025, que reglamenta el artículo 59 ter, corrobora explícitamente su postura al establecer que la unificación no implica una confusión de patrimonios ni de responsabilidades (Servicio de Impuestos Internos [SII], 2025d).



En definitiva, la presente tesina tiene por objeto analizar críticamente al alcance e implicancias del nuevo procedimiento de fiscalización unificada regulado en el artículo 59 ter del Código Tributario, examinado si la eficiencia administrativa y recaudatoria que persigue la Ley N° 21.713 logra armonizarse con las garantías constitucionales de los contribuyentes o si por el contrario la herramienta puede producir daño.

## **I. Fiscalización unificada en grupos empresariales.**

### **1. El concepto de Grupo Empresarial en el ordenamiento jurídico chileno**

El fenómeno del grupo empresarial ha sido abordado por el legislador chileno desde diversas perspectivas, transitando desde una regulación predominantemente mercantil hacia una integración transversal que abarca aristas laborales y, más recientemente con mayor intensidad, tributarias. La definición legal basal de esta figura se encuentra consagrada en el Título XV de la Ley N° 18.045 de Mercado de Valores, que precisamente trata de los grupos empresariales, los controladores y de las personas relacionadas, definiendo grupo empresarial en su artículo 96, norma que establece sus contornos jurídicos.

El artículo 96 de esta ley señala:

“Artículo 96.- Grupo empresarial es el conjunto de entidades que presentan vínculos de tal naturaleza en su propiedad, administración o responsabilidad crediticia, que hacen presumir que la actuación económica y financiera de sus integrantes está guiada por los intereses comunes del grupo o subordinada a éstos, o que existen riesgos financieros comunes en los créditos que se les otorgan o en la adquisición de valores que emiten.

Forman parte de un mismo grupo empresarial:

- a) Una sociedad y su controlador;
- b) Todas las sociedades que tienen un controlador común, y este último, y



c) Toda entidad que determine la Comisión considerando la concurrencia de una o más de las siguientes circunstancias:

1. Que un porcentaje significativo del activo de la sociedad está comprometido en el grupo empresarial, ya sea en la forma de inversión en valores, derechos en sociedades, acreencias o garantías;

2. Que la sociedad tiene un significativo nivel de endeudamiento y que el grupo empresarial tiene importante participación como acreedor o garante de dicha deuda;

3. Que la sociedad sea miembro de un controlador de algunas de las entidades mencionadas en las letras a) o b), cuando este controlador corresponda a un grupo de personas y existan razones fundadas en lo dispuesto en el inciso primero para incluirla en el grupo empresarial, y

4. Que la sociedad sea controlada por uno o más miembros del controlador de alguna de las entidades del grupo empresarial, si dicho controlador está compuesto por más de una persona, y existan razones fundadas en lo dispuesto en el inciso primero para incluirla en el grupo empresarial.”

Esta definición ha sido adoptada expresamente por el Código Tributario, remitiéndose a ella en su artículo 8°, numeral 14. La reciente Ley N° 21.713 no solo ratificó esta remisión, sino que también modificó este numeral 14 para crear la figura del “apoderado” del grupo empresarial. Según la Resolución Exenta SII N° 21 del 21 de febrero de 2025, este apoderado es una persona natural designada obligatoriamente por cada grupo empresarial para mantener comunicación y coordinación con el Servicio de Impuestos Internos para efectos del artículo 33 del Código Tributario, actuando como un interlocutor válido que facilita la interacción entre la administración tributaria y la compleja estructura del conglomerado, que no tiene mayores facultades frente procedimientos de fiscalizaciones, no altera la personalidad jurídica de cada



sociedad o entidad ni reemplaza a su representante legal (Servicio de Impuestos Internos [SII], 2025c)

Sin embargo, la aplicación de este concepto no está exento de dificultades prácticas. A pesar de la claridad formal respecto cómo designar al apoderado del grupo empresarial y las facultades que este tendría, no queda claro la forma en que se materializará la comunicación efectiva con el Servicio. Asimismo, la determinación de criterios de hecho del artículo 96 citado como los “vínculos de administración” o “responsabilidad crediticia”, o de conceptos jurídicos indeterminados a menudo requieren un análisis fáctico complejo, especialmente en estructuras multinacionales o familiares donde el control no siempre se ejerce mediante la propiedad directa de acciones sino a través de pactos de actuación conjunta o influencias decisivas de facto, el control de un grupo empresarial no siempre se ve claramente en los papeles de acciones o porcentajes, sino que muchas veces se ejerce en los hechos, se debe analizar la realidad económica.

Esta amplitud ha sido reconocida en cierta medida en el Oficio Ordinario N° 3267 de 2017 de la Comisión para el Mercado Financiero, que aclara que para resolver sobre el concepto de “grupo empresarial” es necesario considerar vínculos de administración o responsabilidad crediticia más allá de la sola referencia a vínculos de parentesco, como vínculos de hecho (Comisión para el Mercado Financiero [CMF], 2017)

Asimismo, en el Oficio Ordinario N° 72089 de 2023, entendiendo que el control se puede ejercer de manera directa o indirecta a través de personas naturales o jurídicas, reconoce que la calidad del controlador reside en quien efectivamente detente la facultad de ejercer actuaciones de control, independiente de la estructura formal, lo que requiere un análisis fáctico. Además, esta misma resolución señala que la interpretación de normas de control y riesgo de crédito debe realizarse “caso a caso”, atendiendo situaciones específicas (Comisión para el Mercado Financiero [CMF], 2023), requiriendo un análisis fáctico al no existir una regla rígida sino un análisis de la realidad operativa de las empresas.



Este apoderado tiene una relevancia preventiva respecto a la fiscalización unificada del artículo 59 ter, porque a pesar de que no opera dentro del procedimiento de fiscalización propiamente tal, sino que sus facultades están limitadas a la coordinación de medidas de colaboración establecidas en el artículo 33, pues la falta de designación del apoderado lejos de impedir la fiscalización unificada, es un gatillante para esta porque el Servicio queda impedido de aplicar medidas preventivas o de colaboración, lo que activa directamente los procedimientos de auditoría y de fiscalización del artículo 59 ter.

## **2. La problemática de la fiscalización fragmentada y el cambio de paradigma**

Previo a la entrada en vigencia del artículo 59 ter del Código Tributario, la fiscalización de estos conglomerados operaba bajo una lógica fragmentada, cimentada en el principio de la autonomía o individualidad jurídica de cada contribuyente. El Servicio auditaba a cada sociedad del grupo de manera separada, atendiendo a su RUT y domicilio particular, careciendo de un procedimiento legalmente reglado para auditar de manera simultánea y coordinada las operaciones o transacciones que ocurren entre dos o más empresas del mismo grupo corporativo.

Esta desarticulación del control fiscal presentaba inconvenientes estructurales severos, en primer lugar por la duplicidad e ineficiencia administrativa, pues se generaban múltiples procedimientos de fiscalización sobre operaciones intrínsecamente vinculadas, obligando al Servicio a duplicar esfuerzos y recursos, sometiendo a los distintos contribuyentes que conforman al grupo empresarial a una carga administrativa redundante al tener que responder requerimientos similares ante distintas unidades cuando sus entidades se encuentran ubicadas en jurisdicciones distintas.

Por otro lado, desde una visión parcializada y no integral del riesgo tributario, para el Servicio la auditoría aislada dificulta la detección de planificaciones tributarias agresivas diseñadas para erosionar la base imponible global, mediante el traslado abusivo o artificial de beneficios, costos o pérdidas entre entidades del mismo grupo, con la finalidad de minimizar su carga fiscal.



Finalmente, también se pueden producir resultados contradictorios productos de la intervención de distintas Direcciones Regionales o en procesos posteriores de revisión de Tribunales Tributarios y Aduaneros que recaigan sobre una misma operación compleja, que no son excepcionales en grupos empresariales, lo que podría derivar en criterios dispares, afectando la certeza jurídica y coherencia del sistema tributario, lo que es muy relevante desde la posición del contribuyente.

Para subsanar estas deficiencias y salvaguardar la respectiva fiscalización, la Ley N° 21.713 introdujo la herramienta del artículo 59 ter, cambiando el paradigma anterior, que era rígido, hacia una visión de “unidad económica” para efectos de fiscalización. Por norma, anteriormente se radicaba la competencia en la unidad del Servicio correspondiente al domicilio del contribuyente respectivo, lo que complicaba centralizar la revisión de operaciones que involucraban entidades de un mismo grupo empresarial que estaban domiciliados en distintas regiones del país. Esta nueva norma faculta al Servicio de Impuestos Internos para iniciar un procedimiento unificado que involucre a todos los contribuyentes del grupo que hayan concurrido en determinadas operaciones o transacciones.

Según el propio artículo 59 ter del Código Tributario este proceso se inicia mediante una resolución notificada a cada entidad, la cual, según la Resolución Exenta N° 55 de 30 de abril 2025, debe identificar claramente el grupo, las operaciones a revisar y la unidad del Servicio competente (SII, 2025d).

### **3. Tensiones en la competencia territorial y el principio del juez natural**

Uno de los aspectos más controvertidos de la nueva normativa es la flexibilización de las reglas de competencia territorial. El artículo 59 ter dispone que la competencia para conocer la fiscalización y resolver los recursos administrativos y judiciales posteriores se radica, por regla general, en la unidad del Servicio que tenga jurisdicción sobre el domicilio de la entidad controladora del grupo o en la Dirección de Grandes Contribuyentes.



Esta disposición altera la regla general de competencia basada en el domicilio del contribuyente fiscalizado. Si bien busca la eficiencia centralizando la auditoría, genera tensiones con el principio del juez natural y el acceso a la justicia. En la práctica, una sociedad operativa con domicilio y actividades en una región extrema, por ejemplo, Punta Arenas, podría verse obligada a litigar sus reclamos ante el Tribunal Tributario y Aduanero de Santiago, si allí se radica la competencia por encontrarse el domicilio de su controladora. Esto implica mayores costos de defensa y una eventual vulneración al debido proceso, al alejar la resolución del conflicto del lugar donde se generan los hechos económicos.

La jurisprudencia ha sido rigurosa respecto a la competencia de los tribunales. Fallos como el de la Corte de Apelaciones de Concepción Rol N° 1927-2012 de 29 de octubre de 2012, han señalado que la competencia debe facilitar el acceso a la justicia y no ser determinada arbitrariamente para dificultar la defensa del afectado (Corte de Apelaciones de Concepción, 2012). Aunque el artículo 59 ter tiene rango legal, su aplicación práctica debe ser cautelosa para no vaciar de contenido el derecho a la tutela judicial efectiva de filiales regionales o entidades que no son la controladora.

#### **4. La unidad económica: una mirada desde el Derecho Laboral y Tributario**

La tendencia a considerar a los grupos empresariales como una unidad, como ya se adelantó, no es exclusiva del Derecho Tributario moderno, en otras áreas del Derecho ya se había apreciado este paradigma. Así, el Derecho Laboral ha sido pionero en esta materia, reconociendo en sus normas y aplicando en sus tribunales laborales el principio de la primacía de la realidad al analizar a los grupos empresariales, considerando que existe una realidad económica subyacente, desarrollando la doctrina y reconociendo en su jurisprudencia figuras como “el empleador único” o la “unidad económica”.

Así, el Código del Trabajo expresamente confiere esta potestad en su artículo 3, inciso 4°, que señala que: “Dos o más empresas serán consideradas como un solo empleador para efectos laborales y previsionales, cuando tengan una dirección laboral común, y concurran a su



respecto condiciones tales como la similitud o necesaria complementariedad de los productos o servicios que elaboren o presten, o la existencia entre ellas de un controlador común.”

Asimismo, la Corte Suprema lo reconoce en materia laboral, como se observa en la sentencia de reemplazo de 14 de enero de 2009 de la Corte Suprema en el Rol N° 6032-2008, ha establecido que varias empresas pueden ser calificadas como un único empleador si comparten una dirección laboral común, similitud de giros, domicilio compartido y vínculos de propiedad, declarando incluso la responsabilidad solidaria entre entidades del grupo. Asimismo, varias empresas pueden ser calificadas como un único empleador si se coordinan para objetivos comunes y comparten una individualidad legal o económica. El objetivo es evitar que la fragmentación jurídica se utilice para eludir obligaciones laborales (Corte Suprema, 2009)

También lo reconocen otras sentencias, como la del 2 de octubre de 2019 Rol N° 6863-2019 que sigue el mismo criterio de único empleador (Corte Suprema, 2019a) o la Sentencia Rol N° 3828-2008 que señala la responsabilidad solidaria de empleadores (Corte Suprema, 2008)

Así como en materia laboral y previsional se tiene una finalidad protectora, en materia recaudatoria el fin es análogo: proteger la recaudación fiscal evitando que dicha separación formal de personalidades jurídicas se utilice para eludir o evadir el cumplimiento de obligaciones tributarias, asegurando que la capacidad contributiva real del grupo no se diluya mediante estructuras formales. La recaudación es esencial para el financiamiento de los fines públicos del Estado, y el respeto a la capacidad contributiva exige que quienes poseen mayor poder económico, como grandes grupos empresariales, tributen conforme a su realidad económica sustantiva y no sólo formal.

## **5. Planificación tributaria, la elusión y evasión en grupos empresariales**

En estos grupos, su estructura compleja y capacidad para operar a través de varias entidades con personalidad jurídica propia, facilita e incentiva el desarrollo de estrategias de planificación tributaria. La planificación tributaria, según Navarro (2021) es la “facultad de los particulares de adoptar las fórmulas negociales más convenientes (...) con la finalidad de



minimizar la carga fiscal” (p. 43). Estas estrategias bien pueden ser lícitas, pues como señala la doctrina, la economía de opción es legítima y el contribuyente tiene derecho a elegir la forma jurídica menos gravosa para sus negocios. Sin embargo, el límite se cruza cuando estas estrategias son abusivas e ilícitas, y en este último caso surge el problema de la elusión y evasión tributaria.

Para visualizar esto de mejor manera, es necesario ejemplificar. Una estrategia lícita, de acuerdo con la economía de opción, sería que un grupo empresarial decida centralizar sus servicios administrativos a una sociedad de apoyo para generar eficiencias operativas reales, deduciendo así los gastos correspondientes en las empresas operativas, siempre que los precios sean de mercado. El Servicio ha reconocido la legitimidad de estas reestructuraciones cuando existen razones de negocio (Servicio de Impuestos Internos [SII], 2022, Oficio N° 1414).

Por otro lado, una estrategia abusiva o elusiva, sería que un grupo empresarial creara una sociedad denominada “de papel”, es decir, una empresa que existe sólo jurídicamente, sin trabajadores, oficinas o actividad real, en un paraíso fiscal o régimen preferencial, sin sustancia económica ni personal, con el único fin de refacturar servicios a las empresas chilenas a precios inflados y así erosionar la base imponible en Chile y trasladar utilidades al exterior. O bien, realizar fusiones impropias con el único objetivo de aprovechar pérdidas tributarias de una sociedad “casarón”, es decir, que no tiene actividad, pero conserva pérdidas tributarias acumuladas.

Además de la elusión, una conducta también puede ser evasiva, por ejemplo, la utilización de facturas falsas entre empresas del mismo grupo para simular operaciones inexistentes y aumentar indebidamente el crédito fiscal del Impuesto al Valor Añadido o los gastos deducibles, que es un delito tributario según el artículo 97 N° 4 del Código Tributario.

Respecto a los términos de elusión y evasión mencionados; la primera constituye una práctica difícil de delimitar jurídicamente, especialmente en contextos como el de los grupos empresariales, donde las estructuras societarias permiten una amplia planificación. A diferencia de la evasión tributaria, que se basa en un incumplimiento directo de una obligación existente, “la elusión es un término relativo, válido para una legislación en particular, debido a la ausencia



de un dato objetivo —como ocurre con la evasión—, lo que genera que aquella se conciba como un concepto abstracto e inasible” (Navarro, 2021, p. 59-60).

En el Código Tributario, la Ley N° 21.713 redefinió y amplió el concepto de elusión, incluyendo actos o series de actos que, mediante abuso de formas jurídicas o simulación, busquen evitar la aplicación de normas tributarias.

En cuanto al segundo concepto, en palabras de Matus (2022), “la evasión fiscal se refiere a un hecho gravado que se ha verificado, pero el contribuyente lo oculta para evitar el cumplimiento de la obligación mientras que la elusión se da cuando el contribuyente opta por formas jurídicas que reducen su carga fiscal sin violar expresamente la ley” (p. 50).

Esto tiene relevancia porque los grupos empresariales son entornos propicios o pueden presentar estructuras que faciliten la opacidad de operaciones intercompany, permitiendo el ocultamiento de la verdadera naturaleza de ciertas transacciones aparentando una planificación lícita, lo que podría derivar en conductas elusivas o evasivas que configuren la comisión de ilícitos tributarios tipificados como el del artículo 97 N°4 del Código Tributario. Esto genera la necesidad de que el poder legislativo le otorgue al Servicio más herramientas para fiscalizar estos grupos de manera eficiente, pero esto se ha convertido en un constante desafío para la fiscalización, ya que el límite entre la planificación lícita y el abuso puede ser muchas veces fino.

La economía de opción no es per se abusiva, el artículo 4 ter del Código Tributario, señala que “es legítima la razonable opción de conductas y alternativas contempladas en la legislación tributaria. En consecuencia, no constituirá abuso la sola circunstancia que el mismo resultado económico o jurídico se pueda obtener con otro u otros actos jurídicos que derivarían en una mayor carga tributaria; o que el acto jurídico escogido, o conjunto de ellos, no genere efecto tributario alguno, o bien los genere de manera reducida o diferida en el tiempo o en menor cuantía, siempre que estos efectos sean consecuencia de la ley tributaria.”

Si bien el ordenamiento jurídico chileno ha reconocido explícitamente la legitimidad de la economía de opción conforme al artículo 4 ter, también sanciona el abuso de las formas



jurídicas y ha incorporado cláusulas anti-elusión específicas y generales orientadas a evitar que, bajo el manto de la economía de opción, se realicen planificaciones mediante estructuras artificiales o simuladas dentro de grupos empresariales constituyendo un mecanismo elusivo.

Entonces, la fiscalización unificada del art 59 ter surge como la respuesta legislativa necesaria para trascender la mera forma jurídica de las sociedades y analizar la sustancia económica de las operaciones grupales de manera integral, superando las limitaciones del control individualizado.

## **II. Limitaciones a las facultades del Servicio: Principios del Derecho Tributario y garantías del contribuyente.**

Las facultades de fiscalización y control del cumplimiento de las obligaciones tributarias, si bien encuentran su fundamento en el respeto del principio de legalidad y en la imperiosa necesidad de asegurar la eficacia del sistema impositivo para su fin último: la recaudación fiscal, no constituyen potestades absolutas. El ejercicio del *ius imperium* estatal debe circunscribirse y limitarse siempre al respeto de los derechos fundamentales del contribuyente y a los principios rectores del Derecho Tributario, que adquieren relevancia progresivamente como fuente del derecho.

En este sentido, para garantizar la eficacia del sistema, el legislador debe habilitar expresamente “las potestades o los instrumentos jurídicos que sean necesarios y adecuados para que, dentro del respeto debido a los principios y derechos constitucionales, la administración esté en condiciones de hacer efectivo el cobro de las deudas tributarias” (Navarro, 2021, p. 77-78), así como sancionar los incumplimientos que correspondan.

Esta legitimación de la potestad fiscalizadora se concreta en un conjunto de funciones que, como expone Marcelo Matus (2022), se traducen en “la labor desarrollada por el Servicio para velar por el correcto cumplimiento de la normativa, ya sea comprobando la veracidad de las declaraciones de los contribuyentes, determinando diferencias de impuesto y/o denunciando la concurrencia de infracciones y delitos tributarios” (p. 135). Sin embargo, estas actuaciones no



son discrecionales en su forma, deben ajustarse a procedimientos administrativos reglados tanto por el Código Tributario como, supletoriamente, por la Ley N° 19.880. Por ello, “las actuaciones de fiscalización (...) deben respetar los principios de celeridad, información, debido proceso y fundamentación” (p. 139).

La explicación a esto es que la fiscalización tributaria no es meramente una herramienta para detectar incumplimientos, sino una expresión del ejercicio del poder público que debe compatibilizar la eficiencia recaudatoria con las garantías individuales del contribuyente, por esto los autores coinciden en que debe limitarse a ciertos principios y derechos. El problema dogmático surge cuando la creación de nuevas herramientas de fiscalización, como el procedimiento unificado del artículo 59 ter, genera tensiones con el respeto a dichos derechos y garantías, los cuales se analizarán a continuación.

### **1. La autonomía de la voluntad y sus límites intrínsecos.**

Un primer principio basal es la autonomía del contribuyente, derivada de la autonomía de la voluntad, expresión de la libertad individual. Es un principio y garantía de rango constitucional y que tiene una base sólida en el Derecho Civil Chileno a través del artículo 1545 del Código Civil, que consagra la libertad de contratar. La “autonomía de la voluntad ha sido definida por De Castro como ‘el poder complejo reconocido a la persona (...) para crear reglas de conducta para sí y en la relación con los demás, con la consiguiente responsabilidad’, de modo que la voluntad “se basta a sí misma y es libre de crear los derechos y obligaciones que estime pertinentes”. No obstante, esta libertad se ve tensionada en materia tributaria, donde el legislador define los hechos gravados y el cómo deben entenderse los actos jurídicos a efectos fiscales, “pudiendo incluso apartarse de la configuración dada en el derecho privado” (Navarro, 2021, p. 37-38).

En ese sentido, la autonomía del contribuyente en materia tributaria está limitada por el interés público recaudador y los principios del sistema tributario. Tal como expone Navarro (2021), “la regulación de las cláusulas generales anti elusivas comporta una limitación a la autonomía de la voluntad” al permitir al Estado revisar los negocios jurídicos celebrados por los



particulares no solo en cuanto su forma jurídica, sino también de su contenido económico (p.38). Esta tensión ha dado lugar a que la doctrina se divida respecto al alcance de esta autonomía frente al poder tributario. Por un lado, quienes ven en cualquier restricción una amenaza al orden liberal económico; y por otro, aquellos que reconocen que “la autonomía de la voluntad reconoce límites intrínsecos, conforme a su naturaleza misma, y que el derecho no ampara cualquier tipo de acuerdo” (Navarro, 2021, p.38-39).

Esta análisis adhiere a la segunda postura doctrinaria. El ordenamiento jurídico no ampara cualquier tipo de acuerdo por el solo hecho de ser voluntario, la libertad contractual no puede ser utilizada como un instrumento para subvertir el espíritu de la ley tributaria manteniendo una apariencia de legitimidad formal. La autonomía del contribuyente encuentra su límite en el deber constitucional de contribuir al sostenimiento de las cargas públicas y en la prohibición del abuso del derecho.

Esta postura ha sido recogida por la jurisprudencia de la Corte Suprema. En la sentencia de reemplazo de 14 de septiembre de 2015 del Rol N° 32116-2014, el máximo tribunal distinguió claramente entre la legítima economía de opción y la elusión, señalando que, si bien existe libertad para organizar los negocios, esta se torna ilícita cuando se utilizan medios jurídicamente anómalos o formas inusuales con el único fin de evitar la carga tributaria que corresponde a la realidad económica subyacente. En dicho caso, la Corte sancionó una estructura formalmente válida, que eran depósitos convenidos, porque su contexto y finalidad eran elusivos (Corte Suprema, 2015).

Es aquí donde la economía de opción jurídicamente válida se diferencia del abuso de las formas jurídicas. Como señala Navarro (2021) “no toda actividad desplegada por los particulares destinada a ahorrar impuestos puede ser considerada economía de opción, pues esta última termina donde comienza la elusión” (p. 50). La introducción de normas como el artículo 59 ter busca precisamente dotar al Servicio de herramientas para identificar cuando un grupo empresarial ha cruzado este límite, utilizando su estructura no para fines de negocio sino para erosionar la base imponible.



## 2. El principio de seguridad y certeza jurídica.

Un segundo límite a las facultades del Servicio de Impuestos Internos es el principio de seguridad o certeza jurídica, pilar del Estado de Derecho. En materia tributaria tiene especial relevancia pues la previsibilidad de las normas incide directamente en la confianza del contribuyente respecto del sistema de recaudación, lo que reviste especial relevancia, en cuanto afecta directamente un interés particularmente sensible para las personas, su patrimonio. La seguridad jurídica implica que los destinatarios de las normas sepan a qué atenerse “y ello no es otra cosa que posibilitar que las personas destinatarias de las normas jurídicas sepan a qué atenerse y conozcan, con anterioridad a sus comportamientos, cuáles son los prohibidos, los permitidos y los obligatorios”. Esta previsibilidad, se expresa tanto como “seguridad de orientación”, que sería conocer la trascendencia jurídica de las decisiones, como también en una “seguridad en sentido funcional”, es decir, que las normas se apliquen con regularidad y sin arbitrariedad, lo que requiere que las reglas jurídicas sean claras, accesibles y aplicadas de manera coherente por las autoridades (Navarro, 2021, p. 87-88).

La introducción de facultades amplias como las contenidas en el artículo 59 ter representan un desafío para este principio. “La admisión de cláusulas generales anti-elusión (...) lesionan no solo el principio de legalidad, sino también el de seguridad jurídica, por el margen de apreciación que confiere al aplicador para determinar si concurre su presupuesto aplicativo, en particular por el uso de conceptos jurídicos indeterminados y la falta de precisión de sus consecuencias jurídicas” (Navarro, 2021, p. 90). En el contexto de la fiscalización unificada, la incertidumbre sobre qué unidad del Servicio será competente o cómo se imputarán las responsabilidades dentro del grupo empresarial podría vulnerar este principio si la administración no actúa con criterios objetivos y transparentes.

## 3. Legalidad y debido proceso

Un tercer eje limitante que rige al sistema tributario lo constituyen los principios de legalidad y debido proceso. El sometimiento del Derecho Tributario, en tanto manifestación del poder estatal al ordenamiento jurídico exige un deber a observar con especial rigurosidad de



estos principios, es decir, control jurisdiccional efectivo. Como afirma Massone (2009) “el principio de la legalidad del impuesto, que impera en el Estado de Derecho, requiere no sólo que estén jurídicamente disciplinados todos los fenómenos y las manifestaciones del impuesto, sino también que exista la posibilidad de realizar dicho principio, en cada caso concreto, mediante una sentencia” (p. 1).

La Corte Suprema ha sido enfática en sancionar a la administración cuando su actuar fiscalizador vulnera garantías básicas. Un ejemplo es la sentencia Rol N° 8829-2019, que declaró ilegal y arbitrario el procedimiento de fiscalización del Servicio por obstaculizar el derecho a defensa y el debido proceso, impidiendo la asesoría legal y extendiendo abusivamente ciertas diligencias. La Corte estableció que las facultades fiscalizadoras no pueden ejercerse al margen de un “justo y racional procedimiento” (Corte Suprema, 2019b) Este precedente es vital para el análisis del artículo 59 ter, porque el Servicio no puede utilizar la fiscalización unificada para eludir las garantías individuales que corresponderían en una fiscalización ordinaria.

Es decir, el sometimiento del poder fiscal al ordenamiento jurídico se expresa en la exigencia de control jurisdiccional frente a los actos de la administración tributaria, así, incluso previo a la creación de los Tribunales Tributarios y Aduaneros se señalaba que “la imposición de los tributos es la más importante intervención del Estado en el patrimonio de sus súbditos, razón por la cual el control judicial debe ser más intenso” cuando se trata de actos que afectan directamente la propiedad privada, como ocurre con la determinación o cobro de impuestos. Esta necesidad de tutela judicial no es un asunto menor, sino un deber del Estado democrático, especialmente porque en el ámbito tributario, el Estado actúa como legislador, parte interesada y además como juez del conflicto (Massone, 2009, p. 2). Esto último significaba para el fiscalizador una situación sumamente ventajosa o privilegiada por lo que demandaba garantías reforzadas para el contribuyente. Esto sigue siendo contingente, porque no basta la creación o existencia de estos Tribunales Tributarios, sino su correcto funcionamiento y que efectivamente existan las herramientas para que se ejerza este control jurisdiccional.



Así lo reconoce la Convención Americana sobre Derechos Humanos suscrita por Chile y publicada en el Diario Oficial en 1991, que en su artículo 8° consagra el derecho a “ser oído por un juez o tribunal competente, independiente e imparcial (...) en la determinación de sus derechos y obligaciones de orden fiscal” (Organización de los Estados Americanos [OEA], 1969).

Marcelo Matus (2022) coincide en la relevancia de establecer un procedimiento adecuado que asegure al contribuyente “un control jurisdiccional a través de un tribunal independiente e imparcial (...) dentro de un procedimiento racional y justo que supere los estándares modernos de justicia”. Para que esto ocurra, el proceso debe incorporar elementos esenciales como la igualdad de partes, el derecho a defensa, un sistema recursivo, la valoración de la prueba y “la debida fundamentación de la sentencia que resuelva la controversia”, todo lo cual constituye la base del debido proceso tributario (p. 22).

El control jurisdiccional tiene especial relevancia en materia tributaria, siguiendo el análisis que hace Larraín (2023), precisamente la jurisprudencia reconoció en el fallo del Rol N° 3419-2001 Guillermo Verduga P. y Compañía Limitada, que en el pasado, en función de normas del Código Tributario y de la Ley Orgánica del Servicio de Impuestos Internos, se colige que los Directores Regionales desarrollaban funciones jurisdiccionales respecto a las materias a las que se refieren, como las reclamaciones tributarias de los contribuyentes, entendiendo jurisdicción en una acepción general como aquella potestad pública en virtud de la cual ciertos órganos del estado dirimen conflictos de trascendencia jurídica suscitados entre partes mediante decisiones dotadas de los atributos de inmutabilidad y coercibilidad de la cosa juzgada (p.41). Esto puede ser sumamente problemático, y aunque durante décadas la Corte Suprema no objetó la jurisdicción tributaria de los Directores Regionales, en los primeros años del Siglo XXI, su misma jurisprudencia tuvo un rol activo en censurarlo y evolucionar hacia un Estado de Derecho que exige separar la función administrativa de la judicial. La autora recién citada incluso señala que “el pleno acceso a la jurisdicción tributaria se configuró a partir de la creación de los TTA”, es



decir, los Tribunales Tributarios y Aduaneros (Larraín, 2023, p.221). El control jurisdiccional se transforma en una garantía para el contribuyente en su proceso.

La autora además señala pertinentemente que: “El debido proceso se manifiesta con toda intensidad en el evento en que el contribuyente discrepe de la determinación efectuada por la autoridad tributaria. El proceso, en tal caso, no es otra cosa que un mecanismo protector de sus derechos fundamentales y del ordenamiento jurídico en su conjunto. Si el proceso no otorga garantías suficientes, la tutela del contribuyente se debilita y, eventualmente, se transforma en una protección aparente, carente de sustancia” (Larraín, 2023, p.52).

#### **4. Principio de proporcionalidad.**

Finalmente, es imperativo agregar el principio de proporcionalidad como límite a la potestad fiscalizadora. Este principio ampliamente desarrollado exige que las medidas adoptadas por la autoridad sean idóneas, necesarias y proporcionales en sentido estricto para el fin perseguido

El Tribunal Constitucional en la sentencia Rol N° 3932-17-INA ha señalado que la falta de criterios objetivos y la discrecionalidad excesiva vulneran este principio, generando arbitrariedad (Tribunal Constitucional, 2017). En el ámbito de la fiscalización unificada, esto implica que el Servicio no puede someter a un grupo empresarial a un procedimiento complejo y costoso si el riesgo fiscal no lo justifica, o si existen medios menos gravosos para obtener la información. La Corte Suprema también ha aplicado este principio para rebajar sanciones desproporcionadas, como se observa en el fallo Rol N° 26676-2018 donde se redujo una multa administrativa por considerarla excesiva frente a la conducta (Corte Suprema, 2019c).

#### **5. Otros principios específicos.**

La autora Florencia Larraín identifica también otros principios específicos del procedimiento de fiscalización tributaria que vale la pena señalar: el principio de buena fe, el de justicia y equidad, y el de celeridad y economía procesal. En particular, la buena fe, reconocida expresamente como un derecho del contribuyente según el artículo 8 bis del Código Tributario,



informa todo el actuar de la Administración, obligándola a ponderar adecuadamente los argumentos del contribuyente y a procurar la determinación más exacta posible de la base imponible. Asimismo, los principios de justicia y equidad orientan el procedimiento a asegurar que el contribuyente cumpla cabalmente su obligación tributaria, sin soportar cargas que excedan lo legalmente debido, mientras que la celeridad y economía procedimental buscan evitar dilaciones innecesarias, privilegiando mecanismos expeditos en la obtención de antecedentes relevantes (Larraín, 2023, pp. 101–102).

Son importantes estos principios por el hecho de que la mayoría de la recaudación proviene de pagos voluntarios de los impuestos, lo que obedece a las iniciativas para facilitar el cumplimiento, basadas en estos principios. Además, son necesarios porque los mismos contribuyentes exigen estándares de servicio en los procedimientos de instituciones públicas logrando así que el contribuyente cumpla exactamente con la obligación tributaria correspondiente a su capacidad, no pagando más pero tampoco menos de lo legalmente le corresponde.

En conclusión, cualquier nueva facultad otorgada al ente fiscalizador, como la herramienta del artículo 59 ter, debe evaluarse a la luz de estos principios y ponderarlos: autonomía, sin perjuicio de sus límites, seguridad jurídica, legalidad, debido proceso, proporcionalidad y los principios de la fiscalización trabajados por Larraín. Solo así se garantiza que la eficiencia recaudatoria no se construya sobre la erosión de los derechos fundamentales.

### **III. Tensiones entre el artículo 59 ter y los principios tributarios**

La implementación del procedimiento de fiscalización unificada, si bien persigue fines loables a la eficiencia y control introduce mecanismos cuestionables que aparentemente colisionan frontalmente con garantías fundamentales del contribuyente. Al analizar la operatividad del artículo 59 ter a la luz de los principios expuestos en el capítulo anterior, emergen tensiones críticas relacionadas con el derecho de defensa, la igualdad ante la ley y la tutela efectiva, especialmente consagradas en el artículo 8 bis del Código Tributario.



## 1. La indefensión ante la calificación de “Grupo Empresarial”

Una primera tensión, de carácter prejudicial, pero con efectos sustantivos, surge en la etapa de inicio del procedimiento. El inciso segundo del artículo 59 ter del Código Tributario establece que el proceso comienza mediante una resolución que notifica a las entidades del grupo empresarial que serán sometidas a la fiscalización unificada. El acto administrativo de inclusión en dicha nómina implica, de facto, una clasificación jurídica por parte del Servicio: determina que una entidad específica forma parte de un “grupo empresarial” y que ha participado en las operaciones cuestionadas.

La gravedad de esta determinación radica en que la propia norma excluye expresamente la posibilidad de impugnar esta resolución a través de los medios ordinarios de defensa, tanto el del Recurso de Reposición Administrativa del artículo 123 bis y el Reclamo Tributario General del artículo 124 del Código Tributario. Esta restricción normativa deja al contribuyente en una situación de indefensión temporal, vulnerando el derecho a impugnar los actos administrativos que afecten sus intereses conforme al artículo 8 bis N° 4 del Código Tributario.

Esta limitación es particularmente problemática dada la dinamicidad de las estructuras corporativas. En la práctica comercial, las empresas experimentan constantes procesos de fusión, división, adquisición o venta de participaciones, lo que puede llevar a que la “imagen” que tiene el Servicio sobre la composición de un grupo este desactualizada. El concepto de “grupo empresarial” del artículo 96 de la Ley de Mercado de Valores es amplio, y en ocasiones, ambiguo, permitiendo la existencia de subgrupos con gerencias, administraciones y realidades tributarias totalmente independientes e incluso podrían tener gerencias generales, administraciones y particularmente departamentos tributarios internos absolutamente separados, lo que alejaría el concepto de la lógica explicada en la jurisprudencia laboral; que varias empresas pueden ser calificadas como un único empleador si comparten una dirección laboral común, similitud de giros, domicilio compartido y vínculos de propiedad.

Bajo la redacción actual, una filial que ya no pertenece al grupo, o una empresa que nunca ha compartido una unidad de decisión económica real con la matriz, podría verse arrastrada a



un procedimiento complejo y costoso sin una vía expedita para alegar su falta de legitimación pasiva al inicio del proceso. La única vía residual aparente sería el Procedimiento Especial por Vulneración de Derechos del artículo 155 del Código Tributario, una acción tutelar con determinados requisitos que podría no ser lo suficientemente ágil para detener los efectos de la fiscalización en curso, generando una evidente desigualdad en el acceso a la justicia tributaria.

Es cierta la relevancia del sistema de fiscalización y recaudación de tributos pero así como es necesario atribuir amplias facultades que promuevan la eficacia del mismo, como plantea Larraín (2023) “como justa compensación exigen el otorgamiento a los particulares de los más eficaces instrumentos para la protección de sus derechos frente a un servicio tan poderoso” (p. 137), estos instrumentos deben verificarse en sede administrativa y jurisdiccional, en el ordenamiento jurídico chileno se han contemplado una serie de recursos que, en esta materia, permiten al contribuyente recurrir en contra de una resolución que considerada o que vulnera sus derechos.

Este control jurisdiccional es siempre necesario, el principio de separación de poderes cobra especial relevancia en esta materia porque “el control jurisdiccional se constituye en la herramienta que permite proteger al administrado de la discrecionalidad de los actos de autoridad tributaria” (Larraín, 2023, p.138)

La imposibilidad de impugnar la resolución de inicio resulta incompatible con la doctrina que exige un “control jurisdiccional más intenso” cuando se afecta la propiedad privada. Como se ha sostenido, la existencia de recursos administrativos no anula la necesidad de control jurisdiccional ante un tercero imparcial. La restricción recursiva del artículo 59 ter al operar en sede administrativa con menores garantías iniciales podría vulnerar el principio *pro actione* y el derecho al recurso consagrado en tratados internacionales, al no existir una justificación racional para limitar la defensa en esta etapa, evidenciando un trato procedimental diferenciado para los grupos empresariales.

## **2. Centralización de competencia y vulneración del juez natural.**



Una segunda tensión crítica se manifiesta en la alteración de las reglas de competencia. La norma faculta al Servicio para radicar la fiscalización y en consecuencia también la competencia judicial para conocer posteriores reclamos, en la unidad con jurisdicción sobre el domicilio de la entidad controladora o en la Dirección de Grandes Contribuyentes. Esta “prorroga forzada” de competencia desarticula el principio del juez natural y afecta la garantía de ser juzgado por el tribunal del domicilio propio, un elemento central del debido proceso.

Esta centralización genera una asimetría defensiva evidente. En un país con la geografía de Chile, es común que grupos empresariales tengan filiales operativas en regiones extrema, por ejemplo, mineras en el norte o acuícolas en el sur, mientras su matriz financiera reside en Santiago. Al radicar la competencia, por ejemplo, en la Región Metropolitana, donde usualmente se ubican las matrices y la Dirección de Grandes Contribuyentes, se obliga a las filiales regionales a litigar lejos de su centro de operaciones, encareciendo su defensa y dificultando la inmediación con el tribunal.

Además, esta medida podría incluso tener un efecto contraproducente respecto a los principios de celeridad y eficacia que la ley busca proteger. Al concentrar los procedimientos de fiscalización y reclamación en unas pocas unidades de regiones grandes como Santiago, Valparaíso y el Biobío que concentran bastantes procedimiento, se corre el riesgo de colapsar aún más administrativa y judicialmente dichas sedes donde ya se concentra la mayoría de la carga administrativa en la materia. En lugar de generar economía procedimental, se podrían generar lo que se conoce como “cuellos de botella” en unidades ya sobrecargadas, dilatando la resolución de conflictos en perjuicio tanto del Fisco como de los contribuyentes, contraviniendo el principio de celeridad administrativa que busca potenciar el legislador.

### **3. Asimetrías internas**

Finalmente, la conducción concentrada de la competencia también es objeto de cuestionamiento, ya que plantea riesgos de conflictos de interés y desigualdad material entre las propias entidades del grupo. La norma asume una homogeneidad de intereses que no siempre



es real. En la práctica, un grupo puede estar compuesto por una gran matriz y múltiples PYMES filiales con capacidades administrativas muy dispares.

Al unificar la fiscalización, existe el riesgo de que la estrategia de defensa sea dictada exclusivamente por la matriz o el controlador, priorizando los intereses de las entidades mayores en desmedro de las filiales más pequeñas. Una PYME filial podría tener argumentos de defensa específicos, como una realidad operativa local distinta, que queden invisibilizados o sacrificados en pos de una estrategia global de “control de daños” diseñada por la matriz. Esto podría dejar a las entidades menores en una situación de indefensión material, siendo arrastradas a contingencias tributarias o acuerdos que no les benefician, vulnerando su derecho a una defensa técnica e independiente.

Así, la unificación de la fiscalización a una sola unidad del Servicio, medida impuesta por la norma, implica añadir una nueva capa de complejidad procedimental que requiere suficiente coordinación interregional. Si bien la medida busca facilitar la interlocución con el Servicio de Impuestos Internos, en grupos con conflictos internos o administraciones descentralizadas, esta imposición puede distorsionar la realidad de las operaciones individuales, afectando la veracidad y precisión de la información entregada al ente fiscalizador, además de retrasar el proceso.

Es importante asumir estas tensiones y ponderarlas, porque como estima un sector de la doctrina, “privilegiar el interés fiscal a ultranza resulta peligroso para la vigencia de un Estado de derecho y la primacía de los derechos fundamentales, entre ellos el derecho a la igual protección de la ley en el ejercicio de los derechos del contribuyente, derecho que el Estado está llamado a respetar y promover. No basta invocar que el bien común se encuentra comprometido para que ello efectivamente sea así. Al momento de limitar libertades o de establecer prebendas es necesario justificar con argumentos sólidos la lógica que subyace respecto a su existencia y cuantía” (Larraín, 2023, pp. 51-52).

#### **IV. Intento de solución administrativa: alcances y limitaciones de la potestad reglamentaria del Servicio de Impuestos Internos.**



Frente a las tensiones dogmáticas y los vicios legales expuestos en el capítulo precedente, particularmente la rigidez en la competencia, la indefensión inicial y las asimetrías de defensa, el Servicio de Impuestos Internos ha desplegado su potestad reglamentaria para intentar dotar de operatividad y garantías al procedimiento de fiscalización unificada. A través de un conjunto de circulares y resoluciones emitidas entre 2024 y 2025, la administración tributaria ha buscado subsanar, vía administrativa, las deficiencias de diseño de la Ley N° 21.713.

La primera circular respecto la materia es la N° 45 de fecha 25 octubre de 2024 que señala la vigencia del artículo 59 ter a partir de noviembre del mismo año, entre otras normas, y esta misma da cuenta de lo acotado de la norma legal cuando señala que en ella sólo se regula cómo se da inicio al proceso de fiscalización unificada a través de una resolución, la radicación de competencia administrativa y la regla de competencia de los Tribunales Tributarios y Aduaneros (Servicio de Impuestos Internos[SII], 2024a).

Esta circular afirma que este nuevo procedimiento se incorpora con normas complementarias relevantes en este análisis, como el artículo 8 N° 14 y 18 del Código Tributario, que señalan la definición de “grupos empresariales” y la de “sustentabilidad tributaria”, respectivamente. Además, relaciona esta norma con el principio de multijurisdicción que se regula a través del nuevo artículo 65 ter y 6° letra B), N° 11.

Entonces, este capítulo analiza si el resto de los instrumentos administrativos logran resolver efectivamente los problemas de constitucionalidad y legalidad planteados, o si, por el contrario, perpetúan la incertidumbre al depender de criterios discrecionales y modificables.

### **1. La multijurisdicción como respuesta a la congestión procedimental**

Uno de los problemas estructurales identificados fue la concentración de causas en las unidades metropolitanas y de las jurisdicciones de regiones más grandes como Valparaíso o el Biobío, lo que amenazaba con direccionar fiscalizaciones a unidades con el sistema ya colapsado vulnerando el principio de celeridad. Ante esto, la Circular N° 45 (SII, 2024a) y la posterior Circular N° 18 del 21 de febrero de 2025 han instrumentalizado el concepto de



“multijurisdicción” introducido por la reforma en el artículo 6º, letra B), N° 11 y el artículo 65 ter del Código Tributario (Servicio de Impuestos Internos [SII], 2025b).

Estas normas facultan a los Directores Regionales para ejercer competencia fuera de su territorio jurisdiccional natural cuando así lo instruya el Director Nacional. La circular N° 18 de 2025 establece un despliegue gradual de esta facultad, iniciando precisamente en las regiones con mayor carga administrativa, la Región Metropolitana, la de Valparaíso y la del Biobío, a contar del 1º de enero de 2025 y a partir de 2026 para el resto del país, según la circular (SII, 2025b), permitiendo así que una Dirección Regional asuma procedimientos respecto de contribuyentes domiciliados en cualquier parte del país. Si bien esta medida ataca el problema de la “eficiencia” administrativa y descongestiona las unidades centrales, profundiza la tensión con el principio del juez natural: ahora un contribuyente de Arica podría ser auditado por la Dirección Regional de Concepción si el Servicio lo estima eficiente, validando administrativamente la alteración de la competencia territorial que la ley ya insinuaba.

## **2. El apoderado y la sostenibilidad tributaria.**

Para mitigar la complejidad de interlocución con múltiples entidades, la Circular N° 6 del 16 de enero de 2025 y la Resolución Exenta N° 21, reglamentaron la figura del “apoderado del grupo empresarial” (Servicio de Impuestos Internos [SII], 2025a). Esta persona natural que ejerce como mandatario especial actúa como punto de contacto eficiente único para efectos de coordinación con el Servicio (SII, 2025c), para efectos del artículo 33 del Código Tributario. Si bien esto ordena el procedimiento administrativo y funcionaría aparentemente de manera preventiva para evitar o facilitar una futura fiscalización unificada y así descongestionar estos procesos, presenta un problema fundamental al no estar regulados sus efectos.

El apoderado aparentemente cobra relevancia respecto al artículo 59 en su función de coordinación porque el Servicio de Impuestos Internos ha regulado a través de las Resoluciones Exentas N° 71 y N° 72 de 2025 para promover de manera paralela un enfoque colaborativo mediante los conceptos de “Sostenibilidad Tributaria” (Servicio de Impuestos Internos [SII], 2025e) y “Acuerdos de Cooperación” (Servicio de Impuestos Internos [SII], 2025f) y es



precisamente el apoderado del grupo empresarial en su función de coordinar y gestionar las comunicaciones y actividades de colaboración del grupo empresarial del artículo 33 y 8 N° 18, quien tiene un rol determinante aquí, pues la consecuencia directa de no tener un apoderado designado es precisamente no poder optar a estos “Acuerdos de Cooperación”, que según la circular N° 6, que surtirían los mismos efectos que la certificación anual regulada en el artículo 8 N° 18 respecto a la sostenibilidad tributaria, lo que activaría directamente los procedimientos de auditoría y de fiscalización del artículo 59 ter.

Esta certificación anual, que otorgarían empresas certificadoras independientes registradas, la pueden obtener los contribuyentes para acreditar que sus operaciones y estrategias fiscales están alineadas con la sostenibilidad tributaria. Esta norma legal del Código Tributario define la sostenibilidad tributaria, indica la forma de certificación y registro de las empresas certificadoras independientes, y su ámbito de aplicación.

Sin embargo, el análisis crítico de estos instrumentos revela una carencia de incentivos tangibles, no define que efectos tendría para el contribuyente obtener esta certificación. La normativa promete “certeza jurídica “ y “reputación” al ingresar las empresas a un registro público de transparencia tributaria o cumplimiento que indique el nombre y rol único tributario de los contribuyentes que cuenten con la certificación o hayan celebrado acuerdos de cooperación, pero no establece en ninguna parte efectos materiales específicos para los contribuyentes o grupos empresariales, en particular no señala ningún beneficio procesal concreto, como plazos de fiscalización reducidos, exención de multas o procedimientos simplificados para quienes se certifiquen, como tampoco se detallan estructuras de los acuerdos de cooperación. Al no existir un incentivo legal claro, la sostenibilidad tributaria corre el riesgo de convertirse en un cumplimiento formal costoso sin contrapartida garantista para el contribuyente y lo único que se menciona en la circular es que la forma y requisitos para obtener la certificación se dictaran mediante resolución.

### **3. La Resolución N° 55: una corrección administrativa a la rigidez legal.**



Quizás el intento de solución o complemento de la regulación se encuentra en la Resolución Exenta N° 55 de 2025. Como se analizó en el capítulo anterior, el artículo 59 ter y las primeras circulares parecían limitar la solicitud de cambio de radicación solo hacia la unidad controladora, es decir, además de ser inoponibles el Recurso de Reposición y el Reclamo del artículo 123 y 124 del Código Tributario, respectivamente, y el Servicio sólo corregía la situación si no se radicaba la competencia en el domicilio de la entidad controladora, sin embargo, si para una empresa era problemático precisamente que la competencia esté radicada dentro de la jurisdicción de dicha entidad, no tendría ningún remedio para reclamar. Sin embargo, esta Resolución N° 55 amplía administrativamente el espectro de defensa.

Dicha resolución señala que “Dentro del plazo de 5 días hábiles (...) 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 (...)” (Servicio de Impuestos Internos [SII], 2025d)

Esta disposición es fundamental porque flexibiliza la norma legal. Permite que cualquier entidad del grupo y no solo la matriz o controladora, solicite el cambio de competencia a cualquier unidad del Servicio sin limitar o determinar cuál, basándose en criterios de eficiencia.

Esto es sumamente relevante porque el recurso de reposición administrativa voluntaria del artículo 123 bis y la revisión de la actuación fiscalizadora de N° 5 de la letra B) del artículo 6°, deducidos en contra de liquidaciones, giros o resoluciones dictadas en el marco del procedimiento de fiscalización unificado, deben ser presentados y resueltos en la unidad en que se radicó el procedimiento, por lo que el lugar o la Dirección radicada en los términos dichos tendrá plena competencia para todos los actos posteriores.

Así se podría permitir, por ejemplo, que un grupo con operaciones mayoritarias en el norte solicite radicar la fiscalización en Antofagasta, acercando el litigio a su realidad operativa. Sin embargo, la decisión final sigue siendo discrecional del Servicio y su interpretación de que los fundamentos atiendan criterios de eficiencia y eficacia, lo que mantiene al contribuyente en una posición de subordinación frente a la administración.



Este problema, de todas formas, subsistirá porque es la contrapartida que tiene la fiscalización unificada, porque incluso con esta solicitud más amplia agregada, el resto del grupo podría oponerse o solicitar radicar de todas formas la competencia en otra jurisdicción desventajoso para otras entidades.

#### **4. La fragilidad de la solución administrativa y el amparo de la buena fe**

A pesar de los esfuerzos del Servicio por atenuar los rigores de la ley mediante estas circulares y resoluciones, subsiste un problema dogmático de jerarquía normativa. Las garantías procesales y los derechos fundamentales deben estar consagrados en la ley, no concedidos graciosamente por la administración. La regulación vía circular adolece de una debilidad intrínseca por la mutabilidad del criterio administrativo.

Lo que hoy la Resolución N° 55 permite, que es la posibilidad amplia de solicitar el cambio de radicación, mañana podría ser revocado por una nueva resolución del director nacional, dejando al contribuyente sin esa herramienta de defensa. Al respecto, es fundamental tener presente lo que señala Larraín (2023), y es que el Tribunal Constitucional ya ha declarado inconstitucional la pretensión de regular recursos o procedimientos por vía administrativa, señalando que el artículo 63 N° 18 de la Constitución reserva al legislador las bases del procedimiento” (p. 225). Esto configura la fragilidad de intentar subsanar los vacíos del artículo 59 ter mediante meras resoluciones exentas y circulares.

Al respecto cobra importancia el artículo 26 del Código Tributario que consagra el principio de la buena fe y la confianza legítima, porque logra mitigar de manera limitada el asunto.

La jurisprudencia de la Corte Suprema ha sido contundente al señalar que las interpretaciones administrativas del Servicio de Impuestos Internos generan derechos adquiridos para los contribuyentes mientras se encuentren vigentes. En el fallo “Inversiones la estrella” de Rol N° 11573-2015, el máximo tribunal estableció que el Servicio no puede desconocer retroactivamente sus propios oficios o circulares cuando el contribuyente se ha ajustado a ellos de buena fe (Corte Suprema, 2016). Asimismo, en el caso de Rol N° 7965-2017, la Corte reafirmó



que los cambios de criterio o errores de la administración no puedes perjudicar al contribuyente que actuó confiando en la estabilidad de las normas administrativas (Corte Suprema, 2018)

Por tanto, si bien las soluciones planteadas en la Circular N° 6 y Resoluciones N° 55 y 21 son técnicamente infra legales y precarias, el artículo 26 del Código Tributario actúa como un “seguro de vida” temporal. Mientras estas instrucciones estén vigentes, el Servicio está obligado a respetarlas y los contribuyentes pueden invocar la buena fe para exigir, por ejemplo, que se tramite su solicitud de cambio de radicación. No obstante, esto no subsana el vicio de origen, la falta de densidad legal de las garantías en el propio artículo 59 ter.

Así, las soluciones administrativas implementadas por el Servicio actúan como parches procedimentales que mejoran la operatividad de la norma y mitigan algunos riesgos de indefensión, especialmente a través de la Resolución N° 55, pero no resuelven la tensión estructural de fondo, la entrega excesiva de facultades discrecionales al ente fiscalizador para definir las reglas del juego procesal, materia que en un Estado de Derecho debería ser reserva de ley

### **Conclusiones.**

Del análisis normativo, doctrinario y jurisprudencial realizado a lo largo de esta investigación respecto a la implementación del artículo 59 ter del Código Tributario y sus implicancias para los grupos empresariales, es posible arribar a las siguientes conclusiones:

En primer lugar, existe una necesidad de superación del paradigma de la fiscalización fragmentada. La introducción de la fiscalización unificada responde a una necesidad imperiosa de modernización del sistema tributario chileno. La realidad económica de los grupos empresariales, caracterizada por operaciones *intercompany* complejas, es decir transacciones financieras y comerciales que ocurren entre diferentes entidades legales dentro del mismo grupo empresarial, como una matriz y sus filiales, o entre filiales entre sí, y planificaciones tributarias agresivas, había superado la capacidad de control del modelo tradicional basado en la individualidad jurídica. La nueva normativa permite al ente fiscalizador descender el velo



corporativo y auditar la sustancia económica real, alineando a Chile con estándares internacionales de combate a la erosión de la base imponible.

En segundo lugar, las tensiones dogmáticas desarrolladas son reales, pero también subsanables. Si bien se verifican estas tensiones evidentes entre la nueva facultad y los principios clásicos como el del juez natural, al desplazar la competencia desde el domicilio de la filial hacia la controladora, y el debido proceso, por la irrecurribilidad inicial de la resolución de inicio, estas no devienen en una inconstitucionalidad insalvable. La afectación a la autonomía de la voluntad y a la competencia territorial se justifica en la prevalencia del interés público recaudador y en la lucha contra el abuso de las normas jurídicas, siempre que se respeten los límites de proporcionalidad y razonabilidad.

Por otro lado, contrario a una visión puramente garantista que podría ver en esta norma un perjuicio para el contribuyente, este análisis concluye en una visión de beneficio compartido. La eficacia de la fiscalización unificada beneficia, en última instancia, a los propios grupos empresariales. La centralización evita la dispersión de criterios y la existencia de resoluciones contradictorias emanadas de distintas Direcciones Regionales sobre una misma operación global. La certeza jurídica que otorga una revisión integral y consistente supera los inconvenientes logísticos de la alteración de la competencia, favoreciendo la seguridad jurídica del conglomerado a largo plazo.

También se suma la conclusión respecto al rol correctivo de la potestad reglamentaria y la buena fe. Se constata que las deficiencias del diseño legal, particularmente de la rigidez en la erradicación de la competencia y la indefensión de filiales menores han sido mitigadas eficazmente por la vía administrativa. Por ejemplo, la resolución exenta N° 55 de 2025, al permitir solicitudes amplias de cambio de radicación, demuestra una flexibilidad del servicio para adaptar el procedimiento. Aunque estas garantías carecen de rango legal, el principio de buena fe del artículo 26 del código tributario otorga la estabilidad necesaria para que los contribuyentes puedan ampararse en ella.



Finalmente, se concluye que hay una prevalencia de la sustancia sobre la forma. El artículo 59 ter consolida en el ámbito tributario la tendencia ya observada en el derecho laboral sobre la “unidad económica”. A pesar de los riesgos de asimetría la defensa de filiales pequeñas o las dificultades que pueda presentar la multi jurisdicción, la norma es idónea para su fin. La ponderación entre los derechos individuales de las sociedades componentes y la eficacia del sistema tributario se inclina a favor de esta última, entendiendo que quienes se organizan bajo estructuras de grupo para optimizar sus beneficios económicos deben, correlativamente, someterse a un control fiscal que reconozca esa misma unidad de decisión. Así, la eficiencia administrativa y recaudatoria que persigue la Ley N° 21.713 si se armoniza con las garantías constitucionales de los contribuyentes, tensionando los derechos enunciados, pero de manera moderada y no arbitraria.

A pesar de esto, la conclusión es parcial porque no se logra divisar motivo o fundamento suficiente para la exclusión recursiva en la etapa inicial del procedimiento pareciendo así una arbitrariedad. Por el contrario, la ambigüedad o problemáticas del concepto de “grupo empresarial” justificarían que se pueda reponer o reclamar respecto esta resolución.



## BIBLIOGRAFIA

1. Comisión para el Mercado Financiero (2017), *Oficio Ordinario N° 3267*  
<https://www.cmfchile.cl/institucional/inc/dictamenes.php>
2. Comisión para el Mercado Financiero (2023), *Oficio Ordinario N° 72089*  
<https://www.cmfchile.cl/institucional/inc/dictamenes.php>
3. Larraín, F (2023). *La tutela judicial efectiva del contribuyente*.
4. Massone, P (2009). *Tribunales y procedimientos tributarios*. LegalPublishing
5. Matus, M (2022). *Curso de Derecho Tributario Chileno. Parte General y Especial*. Thomson Reuters
6. Navarro, M (2021). *Normas generales antielusión y su sanción en el derecho chileno*. Tirant Lo Blanch.
7. Organización de los Estados Americanos (1969). *Convención Americana sobre Derechos Humanos (Pacto de San José de Costa Rica)*.
8. Sentencia de la Corte de Apelaciones de Concepción (2012). Caso Mario Fernando Barja Espinoza contra Isapre Colmena Golden Cross S.A.
9. Sentencia de la Corte Suprema (2008). Diaz Ibarra con Naranjo Benítez, Sociedad Hipódromo Chile S.A., Club Hípico de Santiago S.A.
10. Sentencia de la Corte Suprema (2009). Aedo Oyarce Johnny y otros con Seguridad Industrial S.A. y otros; Servicio de protección y seguridad S.A.; Servicios corporativos se seguridad MK.S LTDA.; Servicios y asesorías de seguridad Markos LTDA.; Marco Antonio Verdugo; Supermercados Unimarc.
11. Sentencia de la Corte Suprema (2014). Comercial Salas Limitada con S.I.I. Dirección Regional Concepción



12. Sentencia de la Corte Suprema (2016). Inversiones La Estrella S.A. con Servicio de Impuestos Internos.
13. Sentencia de la Corte Suprema (2018). Erika Díaz Mena con Servicio de Impuestos Internos.
14. Sentencia de la Corte Suprema (2019a). Alfredo Alejandro Herrera Puentes con Inmobiliaria South Pacific S.A. y otros.
15. Sentencia de la Corte Suprema (2019b). Recurso de protección forestal. Henríquez Junior SPA. Con Servicios de Impuestos Internos Dirección Regional.
16. Sentencia de la Corte Suprema (2019c). Clínica Alemana de Temuco S.A. con Superintendencia de Salud.
17. Sentencia del Tribunal Constitucional (2017). Recurso de inaplicabilidad por inconstitucionalidad respecto al artículo 29, inciso primero, del D.L. N° 3.538 de 1980.
18. Servicio de Impuestos Internos (2024a). *Circular N°45*
19. Servicio de Impuestos Internos (2024b). *Resolución Exenta N° 135*
20. Servicio de Impuestos Internos (2025a). *Circular N° 6*
21. Servicio de Impuestos Internos (2025b). *Circular N°18*
22. Servicio de Impuestos Internos (2025c). *Resolución Exenta N°21*
23. Servicio de Impuestos Internos (2025d). *Resolución Exenta N°55*
24. Servicio de Impuestos Internos (2025e). *Resolución Exenta N° 71*
25. Servicio de Impuestos Internos (2025f). *Resolución Exenta N° 72*
26. Servicio de Impuestos Internos (2022). *Oficio N° 1414.*