

Santiago, treinta y uno de enero de dos mil trece.

VISTOS:

Con fecha 27 de julio de 2011, el abogado Gonzalo Pardo Sainz, en representación judicial de IPEC CONSTRUCCIONES LIMITADA, ha requerido a esta Magistratura que declare la inaplicabilidad por inconstitucionalidad del inciso tercero del artículo 3° de la Ley de Impuesto a las Ventas y Servicios, Decreto Ley N° 825, de 1974, en la parte que remite a la Dirección Nacional del Servicio de Impuestos Internos la facultad de disponer el cambio del sujeto pasivo de la obligación tributaria por IVA y, específicamente, en la parte que prescribe "*...o las normas generales que imparta la Dirección Nacional del Servicio de Impuestos Internos, a su juicio exclusivo...*", en el marco del juicio sobre reclamación tributaria caratulado "IPEC CONSTRUCCIONES LIMITADA CON SII", que se encuentra actualmente pendiente ante la Excmá. Corte Suprema para conocer de recurso de casación en el fondo, Rol C.S. N° 7274-2011.

Sostiene la requirente que la aplicación de este precepto resulta decisiva en la resolución del asunto, por cuanto la inaplicabilidad del mismo determinará la anulación de la totalidad de las liquidaciones y giros por concepto de retención del Impuesto al Valor Agregado (IVA) por cambio de sujeto pasivo.

En cuanto a los antecedentes que motivan el presente requerimiento, indica que la Corte de Apelaciones de

Valparaíso confirmó la sentencia del Director Regional del Servicio de Impuestos Internos de dicha jurisdicción, que acogió sólo en parte la reclamación tributaria interpuesta por la requirente de autos, que tuvo por objeto que se dejaran sin efecto las liquidaciones de impuestos de fecha 28 de marzo de 2007, N°s 139 a 171, cursadas en razón de no haber cumplido el contribuyente con lo dispuesto en la Resolución Exenta N° 46, de 1° de septiembre de 2003, que estableció el cambio de sujeto pasivo en las operaciones que consistieran en la celebración de contratos de construcción de instalación de especialidades, en virtud de lo cual debió haber facturado, retenido y enterado el impuesto IVA en arcas fiscales.

Señala que este cambio de sujeto afecta el principio de legalidad tributaria o de reserva de ley, que comprende la determinación por ésta de los elementos esenciales del tributo, que son: el hecho gravado, la base imponible, la tasa y el sujeto obligado al pago, resultando contrario a la Constitución que una resolución administrativa, librada al amparo de la norma impugnada, modifique quién sea el contribuyente del impuesto o sujeto pasivo de la obligación tributaria, dejando a quien interviene como comprador o beneficiario de los servicios como sujeto pasivo del impuesto IVA, en circunstancias que no es el autor del hecho gravado.

Expone que el precepto legal impugnado infringe lo dispuesto en los artículos 6°, 7°, 19, N° 20°, incisos primero y segundo; inciso cuarto, N° 1, del artículo 65, en relación con el inciso segundo del mismo artículo y N°s 2° y 14° del artículo 63, todos de la Constitución Política de la República.

En cuanto a la forma en que la remisión normativa establecida en el precepto impugnado infringe las normas constitucionales invocadas, señala que del conjunto de las disposiciones citadas y, en particular, del artículo 19 N° 20° de la Constitución Política, tanto la doctrina como la jurisprudencia constitucional se han inclinado por sostener que la reserva de ley en materia tributaria se encuentra establecida como garantía constitucional, por lo que no procede la delegación de poderes legislativos al Presidente de la República para la dictación de decretos con fuerza de ley en dicho ámbito, en virtud de lo dispuesto en el artículo 64 del mencionado cuerpo normativo, pasando a ser la reserva legal un elemento fundamental del Estado de Derecho, en cuanto a la seguridad o certeza jurídica y la ausencia de arbitrariedad en el trato igualitario que debe dar el Estado a sus habitantes.

Indica que los sujetos obligados al pago, como uno de los elementos esenciales de la obligación tributaria, deben encontrarse suficientemente señalados y precisados en la ley, agregando que toda remisión normativa para que

el Ejecutivo regule una materia propia de ley sin entregar parámetros claros de cómo debe hacerlo, infringe la Constitución. Cita al efecto sentencia de esta Magistratura, Rol N° 718-2007.

En suma, expone, la norma impugnada, al vulnerar el principio de reserva legal, infringe gravemente la Constitución, toda vez que remite a una autoridad administrativa, a saber, el Director Nacional del Servicio de Impuestos Internos, una materia propia de ley, cual es la determinación, a su juicio exclusivo, es decir, sin parámetro alguno establecido en la ley, del sujeto pasivo de la obligación tributaria, más aun cuando se trata de una persona distinta del contribuyente, que no ha ejecutado el hecho tributario previsto en la ley.

Señala que su parte actuó en la forma prevista por la ley, esto es, pagó al proveedor el precio de la operación y el débito fiscal correspondiente, verificando que el proveedor enterara en arcas fiscales dichos impuestos. Añade que el Servicio actúa con tal arbitrariedad, que prescinde en el caso particular del hecho de encontrarse o no adeudados dichos débitos fiscales, a pesar de existir un informe emitido por el propio organismo que señala que la mayor parte de los impuestos a que se refieren las liquidaciones reclamadas se encuentran enterados en arcas fiscales, resultando ello del todo irrelevante en la sentencia de primer grado, la que se limita al incumplimiento del deber de

emitir la factura, retener y pagar el impuesto al valor agregado.

Por resolución de fecha dos de agosto de 2011, escrita a fojas 45 y siguientes, la Segunda Sala de esta Magistratura admitió a tramitación el requerimiento, decretando, con fecha 7 de septiembre del mismo año, la suspensión del procedimiento por resolución que rola a fojas 303.

Con fecha 20 de septiembre de 2011, se escucharon alegatos sobre la admisibilidad del requerimiento, declarándolo admisible la Sala, en votación dividida, por resolución de 27 del mismo mes y año, escrita a fojas 324 y siguientes.

Pasados los autos al Pleno para su sustanciación, el requerimiento fue puesto en conocimiento de los órganos constitucionales interesados, del Consejo de Defensa del Estado y del Servicio de Impuestos Internos, formulando estos últimos observaciones a su respecto dentro del plazo legal.

A fojas 343 y siguientes, el Consejo de Defensa del Estado planteó observaciones al requerimiento, solicitando su rechazo, a cuyo efecto señaló, en primer término, que la norma impugnada es un eficiente instrumento de política tributaria entregado por el legislador al Servicio de Impuestos Internos, cuyo objetivo primordial es procurar velar por la recaudación fiscal, en especial, respecto de aquellos contribuyentes

de difícil fiscalización que, por su tamaño, pueden no tener la preparación o instrucción suficiente para dar cumplimiento estricto a la obligación tributaria, con el consiguiente perjuicio al erario fiscal.

Indica que más que importar el cambio propiamente tal del sujeto del tributo, implica la instauración administrativa, en virtud de una ley, de un sustituto o agente retenedor, esto es, una persona, el adquirente o beneficiario del servicio, que sin ser el deudor directo o contribuyente propiamente tal, se encuentra en la obligación de exigir el cobro al contribuyente y de pagar el impuesto por cuenta de éste, con lo que el contribuyente propiamente tal sigue siendo el vendedor o prestador del servicio, que es la persona que soporta el costo del impuesto en el hecho gravado, respecto del cual se devenga el tributo.

En segundo término señala que fue el propio contribuyente, requirente de autos, quien solicitó tener la calidad de agente retenedor de IVA, circunstancia que, indica, omite señalar en el presente requerimiento, lo que le fue concedido por Resolución Exenta N° 65, de 25 de noviembre de 2003, por lo que la declaración de inaplicabilidad que ahora demanda repugna a la doctrina de los actos propios, ya que actúa en manifiesta contradicción con su propia conducta.

En tercer término, sostiene que del requerimiento y de los antecedentes del mismo se desprende que lo que se

impugna no es el precepto legal invocado, sino que el acto administrativo que se dictó al amparo de éste, que es el que establece el cambio de sujeto del impuesto al valor agregado, lo que escapa a la competencia de este Tribunal, con lo que la presente acción resulta ser del todo improcedente.

En cuarto término, argumenta la improcedencia del requerimiento por no ser el precepto impugnado decisivo en la resolución del asunto. Al respecto señala que de declararse inaplicable el precepto impugnado quedarían vigentes las resoluciones administrativas dictadas a su amparo, ya que el requirente no ha pedido que sean dejadas sin efecto y es en virtud de ellas que se dictaron las liquidaciones reclamadas en el juicio tributario.

En consecuencia, a su juicio, resulta del todo evidente que la disposición supuestamente contraria a la Constitución es completamente irrelevante para resolver la controversia pendiente, ya que de declararse su inaplicabilidad en nada variaría la válida aplicación de las Resoluciones Exentas N°s 46, 63 y 65, que determinaron el cambio de sujeto pasivo del impuesto IVA del requirente.

Finalmente, señala que el requerimiento es improcedente por no encontrarse razonablemente fundado. Sobre el particular indica que este Tribunal ha resuelto que un requisito esencial del requerimiento de

inaplicabilidad es que contenga una fundamentación razonable, esto es, indicar la aptitud del o los preceptos legales objetados para contrariar a la Constitución, en su aplicación al caso concreto, lo que debe ser expuesto circunstanciadamente, de modo que la explicación de la forma como se produce la contradicción entre las normas, sustentada adecuada y lógicamente, constituya la base de la acción ejercitada, lo que no ocurre en el presente requerimiento, que carece de una suficiente y meridiana motivación, ya que no es posible comprender con claridad cómo se produce la contradicción entre el precepto impugnado y las normas constitucionales que sustentan el principio de reserva legal, limitándose a efectuar una referencia genérica o nominal a las normas supuestamente transgredidas por el precepto legal impugnado, sin explicitar de qué modo se vulnera en la práctica la Constitución.

Sostiene enfáticamente que el precepto impugnado no infringe ninguna de las normas constitucionales que consagran el principio de reserva legal y que se dan por transgredidas, ya que se trata de una norma de rango legal, dictada con observancia al principio de supremacía constitucional y de legalidad de los impuestos, que fija todos y cada uno de los elementos de la obligación tributaria, y, en el caso específico, tanto quiénes podrán ser contribuyentes como la posibilidad de efectuar el cambio de sujeto pasivo, por lo que en sí la norma no

altera la estructura del tributo, sino que simplemente le otorga facultad al Director del Servicio de Impuestos Internos para cambiar el agente retenedor del impuesto estableciendo la figura del sustituto, a fin de facilitar la recaudación de los créditos y débitos fiscales cuando están involucrados contribuyentes de difícil fiscalización.

Señala finalmente que el Director del Servicio de Impuestos Internos ha sometido su acción a la Constitución y a las leyes al dictar las resoluciones administrativas de cambio de sujeto IVA y que el precepto impugnado le otorga expresamente tal facultad.

A fojas 367, el Servicio de Impuestos Internos formuló sus observaciones, en términos similares a los expuestos precedentemente, solicitando el rechazo del requerimiento en todas sus partes.

Sostiene que el precepto impugnado no es decisivo en la resolución del asunto y que lo que en realidad se pretende impugnar son las resoluciones administrativas dictadas por el Servicio de Impuestos Internos y no el precepto invocado.

Indica que sólo ante esta Magistratura la requirente sostiene que se trata de actos arbitrarios de la autoridad administrativa, dictados en base a un artículo que contraviene variadas disposiciones constitucionales.

Añade que las argumentaciones del requirente en las distintas instancias no impugnan la potestad

reglamentaria del Servicio de Impuestos Internos, como lo hace en el presente requerimiento, y que ni la sentencia de primera instancia ni la de segunda, que confirmó con costas la de primer grado, aluden a la norma impugnada; ello, porque jamás ha sido objeto de discusión, ni ha formado parte del litigio en ninguna de sus etapas procedimentales, razón por la cual no puede tener aplicación en la gestión pendiente y es por lo mismo que la Corte Suprema no podrá referirse a ella al resolver el recurso de casación pendiente.

Argumenta que el requerimiento adolece de falta de fundamento plausible, por cuanto fue la requirente quien solicitó voluntaria, expresa y específicamente al Servicio su autorización para acceder al cambio de sujeto en las operaciones comerciales, lo que culminó con la dictación de la Resolución Exenta N° 65, de 25 de noviembre de 2003, que le otorgó la calidad de agente retenedor, a lo que no dio cumplimiento, originándose las diferencias determinadas en las liquidaciones de impuestos reclamadas, que motivan el presente requerimiento.

Finalmente pide el rechazo del requerimiento por no existir contradicción entre el precepto impugnado y las normas constitucionales que se dicen infringidas.

Por resolución de fecha 8 de noviembre de 2011, escrita a fojas 389, se ordenó traer los autos en relación y con fecha 24 de abril del año 2012 se verificó

la vista de la causa, escuchándose los alegatos de los abogados de las partes, previa relación.

A fojas 399, el Servicio de Impuestos Internos acompañó Resolución Exenta N° 65, de 25 de noviembre de 2003, que otorgó la calidad de agente retenedor a la requirente de autos, así como jurisprudencia de Tribunales Superiores de Justicia e informe en derecho del profesor de Derecho Constitucional Miguel Ángel Fernández González, antecedentes que se encuentran agregados a fojas 401 y siguientes de autos.

CONSIDERANDO:

**I. EL CONFLICTO CONSTITUCIONAL SOMETIDO A LA
DECISIÓN DE ESTA MAGISTRATURA.**

PRIMERO: Que el artículo 93, inciso primero, N° 6°, de la Constitución Política de la República dispone que es atribución del Tribunal Constitucional *“resolver, por la mayoría de sus miembros en ejercicio, la inaplicabilidad de un precepto legal cuya aplicación en cualquier gestión que se siga ante un tribunal ordinario o especial, resulte contraria a la Constitución”*;

SEGUNDO: Que la misma norma constitucional expresa, en su inciso undécimo que, en este caso, *“la cuestión podrá ser planteada por cualquiera de las partes o por el juez que conoce del asunto”* y agrega que *“corresponderá a cualquiera de las salas del Tribunal declarar, sin ulterior recurso, la admisibilidad de la cuestión siempre que verifique la existencia de una gestión pendiente ante*

el tribunal ordinario o especial, que la aplicación del precepto legal impugnado pueda resultar decisivo en la resolución de un asunto, que la impugnación esté fundada razonablemente y se cumplan los demás requisitos que establezca la ley”;

TERCERO: Que, en el caso de autos, se solicita la inaplicabilidad por inconstitucionalidad del inciso tercero del artículo 3° de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios, Decreto Ley N° 825, de 1974, en la causa sobre reclamación tributaria caratulada “IPEC Construcciones Ltda. con Servicio de Impuestos Internos”, de que conoce actualmente la Excma. Corte Suprema, a raíz del recurso de casación en el fondo, Rol N° 7974-2011, deducido en contra de la sentencia de la Iltma. Corte de Apelaciones de Valparaíso, de 13 de junio de 2011.

En consecuencia, el aludido recurso de casación constituye la gestión pendiente que autoriza a esta Magistratura a conocer del requerimiento deducido a fojas 1, en el que es parte IPEC Construcciones Ltda.;

CUARTO: Que, como se ha indicado precedentemente, la norma legal impugnada es el inciso tercero del artículo 3° del Decreto Ley N° 825, de 1974, Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios, en la parte destacada a continuación:

“Art. 3°.- Son contribuyentes, para los efectos de esta ley, las personas naturales o jurídicas, incluyendo las comunidades y las sociedades de hecho,

que realicen ventas, que presten servicios o efectúen cualquier otra operación gravada con los impuestos establecidos en ella.

En el caso de las comunidades y sociedades de hecho, los comuneros y socios serán solidariamente responsables de todas las obligaciones de esta ley que afecten a la respectiva comunidad o sociedad de hecho.

No obstante lo dispuesto en el inciso primero, el tributo afectará al adquirente, beneficiario del servicio o persona que deba soportar el recargo o inclusión, en los casos que lo determine esta ley **o las normas generales que imparta la Dirección Nacional del Servicio de Impuestos Internos, a su juicio exclusivo.** En virtud de esta facultad, la Dirección referida podrá disponer el cambio del sujeto del tributo también sólo por una parte de la tasa del impuesto, como asimismo autorizar a los vendedores o prestadores de servicios que por la aplicación de lo dispuesto en este inciso no puedan recuperar oportunamente sus créditos fiscales a imputar el respectivo impuesto soportado o pagado a cualquier otro impuesto fiscal incluso de retención o de recargo que deban pagar por el mismo período tributario, a darle el carácter de pago provisional mensual de la ley de la renta, o a que les sea devuelto por el Servicio de Tesorerías en el plazo de treinta días de presentada la solicitud, la cual deberá formularse

dentro del mes siguiente al de la retención del tributo efectuado por el adquirente o beneficiario del servicio; pero en todos los casos hasta el monto del débito fiscal correspondiente.

(...).”;

QUINTO: Que, fundamentando sus reproches de constitucionalidad, la requirente sostiene que el hecho de que la norma impugnada permita el cambio del sujeto pasivo de la obligación tributaria (la sustitución), en el caso del Impuesto al Valor Agregado, en virtud de *“las normas generales que imparta la Dirección Nacional del Servicio de Impuestos Internos, a su juicio exclusivo”*, infringe el principio de reserva de ley en materia de tributos, garantizado en los artículos 19, N° 20°, y 65, inciso cuarto, N° 1°, en relación con los numerales 2 y 20 del artículo 63, todos de la Carta Fundamental.

Sustenta asimismo la actora su impugnación al precepto legal indicado en el hecho de que la reserva legal constituye, en nuestros días, un elemento fundamental del Estado de Derecho, de forma que la infracción a la misma por la aplicación del precepto legal cuestionado en estos autos infringe también los artículos 6° y 7° de la Constitución Política. Lo anterior, en la medida que los órganos del Estado -como el Servicio de Impuestos Internos- no pueden establecer tributos ni regularlos sino a través de una ley, sin que puedan arrogarse una autoridad o derechos que no les han

sido expresamente conferidos por la Constitución o la ley;

SEXTO: Que, sobre la base de lo expresado, la competencia específica de este Tribunal en la presente cuestión de inaplicabilidad se relaciona con la eventual vulneración al principio de reserva legal tributaria que la aplicación de la parte impugnada del inciso tercero del artículo 3° del Decreto Ley N° 825, de 1974, puede causar en la gestión pendiente constituida por el recurso de casación en el fondo de que conoce actualmente la Corte Suprema, Rol N° 7274-2011, en el proceso de reclamación tributaria deducido por IPEC Construcciones Limitada contra el Servicio de Impuestos Internos, que por sendas resoluciones exentas dispuso el cambio de sujeto pasivo de la obligación tributaria.

No se trata, en consecuencia, de pronunciarse sobre la legalidad o arbitrariedad con que el Servicio de Impuestos Internos haya procedido a dictar tales resoluciones, pues ello constituye una materia de competencia del juez del fondo ajena al quehacer de esta Magistratura Constitucional, lo que, por lo demás, fue debidamente considerado por la Segunda Sala de esta Magistratura al pronunciarse sobre la admisibilidad del requerimiento;

II. El Impuesto a las Ventas y Servicios y los elementos de la obligación tributaria.

SÉPTIMO: Que, previo al pronunciamiento que se solicita sobre la inaplicabilidad de la parte del inciso tercero del artículo 3° del Decreto Ley N° 825, de 1974, que se ha objetado en estos autos, corresponde efectuar una precisión respecto al sujeto obligado en el caso del Impuesto a las Ventas y Servicios, toda vez que éste es el elemento de la obligación tributaria a cuyo respecto, en la especie, no se habría cumplido con la reserva legal, en la tesis de la requirente;

OCTAVO: Que, en este sentido, debe recordarse que el Decreto Ley N° 825 no define el concepto de Impuesto a las Ventas y Servicios (IVA), limitándose a precisar que: *“Establécese, a beneficio fiscal, un impuesto sobre las ventas y servicios que se regirá por las normas de la presente ley.”* (Artículo 1°). Asimismo, indica que el IVA *“afecta a las ventas y servicios (...)”* (artículo 8°), y que: *“Son contribuyentes, para los efectos de esta ley, las personas naturales o jurídicas, incluyendo las comunidades y las sociedades de hecho, que realicen ventas, que presten servicios o efectúen cualquier otra operación gravada con los impuestos establecidos en ella”* (artículo 3°, inciso primero). Agrega que: *“Los impuestos de la presente ley afectarán también al Fisco, instituciones semifiscales, organismos de administración*

autónoma, municipales y a las empresas de todos ellos, o en que ellos tengan participación, aun en los casos en que las leyes por que se rijan los eximan de toda clase de impuestos o contribuciones, presentes o futuros.”;

NOVENO: Que la doctrina ha indicado, por su parte, que *“el Impuesto al Valor Agregado tiene como objetivo el gravar el valor que va añadiendo al precio de venta de un determinado bien o servicio cada uno de los agentes económicos que participa en el proceso de producción, distribución y comercialización de un bien.”* (Zavala Ortiz, José Luis. Manual de Derecho Tributario. 5ª. edición actualizada. Editorial LexisNexis, Santiago, 2003, p. 171). Se ha señalado, también, que el IVA constituye *“una forma de recaudar un tributo monofásico, aplicado sobre el valor total del bien a nivel del consumidor final”* (Emilfork, Elizabeth. El hecho gravado en el Impuesto al Valor Agregado (Un enfoque doctrinario). En: Revista de Derecho, Universidad de Concepción, N° 197, Año LXIII, enero-junio 1995, p. 167). De esta forma, *“se busca evitar la aplicación de impuesto sobre impuesto, que es una de las características propias de los impuestos a las ventas que se aplican en cada etapa que va del productor al consumidor, generando el denominado efecto “cascada”.* (Zavala Ortiz, ob. cit., p. 171);

DÉCIMO: Que, en lo que se refiere a las características del Impuesto al Valor Agregado, pueden resumirse expresando que:

- 1) Es un impuesto de carácter mensual, ya que el contribuyente tiene un período tributario en cada mes, en el cual deberá determinar el impuesto a pagar por la relación débito fiscal-crédito fiscal.
- 2) Es un impuesto de recargo, puesto que el impuesto que debe soportar el comprador o quien utiliza el servicio en cada etapa de la cadena de productor a consumidor se agrega al precio de la venta o servicio.
- 3) Es un impuesto de declaración y pago, ya que el Decreto Ley N° 825 y su reglamento vienen a establecer que el contribuyente deberá declarar y pagar el impuesto, a más tardar, el día 12 del mes siguiente al período que se declara.
- 4) El hecho imponible está configurado por las ventas, servicios y actos asimilados, conceptos que se encuentran definidos en el artículo 2° del Decreto Ley N° 825, de 1974;

DECIMOPRIMERO: Que, en lo que se refiere al sujeto de la obligación tributaria en el Impuesto a las Ventas y Servicios, existe una regla general contenida en el artículo 10 del Decreto Ley N° 825, de 1974, y

excepciones a dicha regla, reguladas en el artículo 11 del mismo cuerpo legal.

En efecto, el artículo 10 mencionado indica que el IVA afectará *“al vendedor, sea que celebre una convención que esta ley defina como venta o equipare a venta.”* Añade el legislador que: *“Igualmente, el impuesto afectará a quien realice la prestación en aquellas operaciones definidas como servicios o que la ley equipare a tales.”*

A su turno, el artículo 11 del Decreto Ley N° 825 expresa que: *“Sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo anterior, serán considerados sujetos del impuesto:*

- a) El importador, habitual o no;*
- b) El comprador o adquirente, cuando el vendedor o tradente no tenga residencia en Chile, o se trate de la operación descrita en el inciso segundo de la letra a) del artículo 8° (la primera enajenación de los vehículos automóviles importados al amparo de las partidas del Capítulo 0 del Arancel Aduanero);*
- c) La sociedad o la comunidad en los casos contemplados en la letra c) del artículo 8°, pero cada socio o comunero será solidariamente responsable del pago del tributo en la parte correspondiente a los bienes que le sean adjudicados;*
- d) El aportante, en el caso de aportes a sociedades;*

- e) *El beneficiario del servicio, si la persona que efectúa la prestación residiere en el extranjero;*
- f) **Los contratistas o subcontratistas en el caso de los contratos a que se refiere la letra e) del artículo 8° (que alude a los contratos de instalación y confección de especialidades y los contratos generales de construcción), y**
- g) *El comprador o el beneficiario del servicio, cuando reciba del vendedor o del prestador, según corresponda, por ventas y servicios gravados con IVA, facturas de inicio, de acuerdo a lo señalado en el inciso segundo del artículo 8° quáter del Código Tributario.” (Énfasis agregado);*

DECIMOSEGUNDO: Que, a su vez, y utilizando una nomenclatura similar a la del artículo 10 transcrito, el inciso tercero del artículo 3° del Decreto Ley N° 825, de 1974, sobre Impuesto a las Ventas y Servicios, precisa que, no obstante la regla general que se contiene en el inciso primero de esa norma -que considera contribuyentes del IVA a las personas naturales o jurídicas, incluyendo las comunidades y las sociedades de hecho, que realicen ventas, servicios o cualquier otra operación gravada con dicho impuesto-, el tributo “afectará” al adquirente, beneficiario del servicio o persona que deba soportar el recargo o inclusión, en los casos que determine esta ley o las normas generales que imparta la Dirección Nacional

del Servicio de Impuestos Internos, a su juicio exclusivo.

En consecuencia, son dos las hipótesis que, de conformidad con el precepto indicado, pueden importar el cambio del sujeto pasivo de la obligación tributaria tratándose del IVA:

- a) En los casos que determine la ley, que son aquellos contenidos en el artículo 11 del Decreto Ley N° 825, Sobre Impuesto a las Ventas y Servicios, ya transcrito; y
- b) En los casos que determinen las normas generales que imparta la Dirección Nacional del Servicio de Impuestos Internos, a su juicio exclusivo;

DECIMOTERCERO: Que en lo que se refiere a la fuente normativa de la potestad del Servicio de Impuestos Internos para dictar las normas generales a que se ha aludido en la segunda hipótesis mencionada en el considerando que precede, y tal como lo ha indicado dicho Servicio, al evacuar el traslado de fondo en estos autos (fojas 367 y siguientes), ella se encuentra contenida en el artículo 6°, letra A, N° 1, del Código Tributario, que le asigna la facultad de interpretar administrativamente las disposiciones tributarias, fijar normas, impartir instrucciones y dictar órdenes para la aplicación y fiscalización de los impuestos.

Asimismo, el origen de la potestad en comento se encuentra en el artículo 88 del mismo Código, relativo a

las personas obligadas a emitir facturas, disponiéndose que: *"(...) Sin perjuicio de lo dispuesto en los incisos anteriores y en la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios, la Dirección podrá exigir el otorgamiento de facturas o boletas respecto de cualquier ingreso, operación o transferencia que directa o indirectamente sirva de base para el cálculo de un impuesto y que aquélla determine a su juicio exclusivo, estableciendo los requisitos que estos documentos deban reunir. Asimismo, tratándose de contribuyentes de difícil fiscalización, la Dirección podrá exigir que la boleta la emita el beneficiario del servicio o eximir a éste de emitir dicho documento, siempre que sustituya esta obligación con el cumplimiento de otras formalidades que resguarden debidamente el interés fiscal y se trate de una prestación ocasional que se haga como máximo en tres días dentro de cada semana (...)."*;

DECIMOCUARTO: Que, explicando el fundamento del cambio de sujeto obligado en el caso del IVA, el Servicio de Impuestos Internos ha afirmado, en este proceso, que *"surgió en consideración a la realidad comercial del mercado nacional, a la forma de efectuar negocios, a la mayor o menor instrucción que existe en algunos sectores de la economía, al grado de evasión de impuestos que algunos comerciantes cometen, a las nefastas consecuencias que deben afrontar algunos sectores que se ven engañados por supuestos contribuyentes a las ventas*

no documentadas en la primera fase de comercialización de sectores primarios y como una forma de facilitar el cumplimiento tributario de los contribuyentes en general.” (Fojas 373).

Asimismo ha expresado que: *“En virtud de estudios y mediciones a la evasión que la comercialización de diferentes productos permitía, se instauró el primer cambio de sujeto, el que recayó sobre el rubro del trigo. Posteriormente, siguió la harina, el oro, las legumbres, la madera, el arroz, los productos silvestres, las especies hidrobiológicas, el ganado, la chatarra, los contratos de confección o instalación de especialidades, los berries, los papeles y cartones, y la carne.”* Ha añadido que, actualmente, existen dos modalidades de cambio de sujeto, consistentes, una, en un traslado parcial de la obligación de cobrar, documentar y declarar el impuesto desde el vendedor al comprador y, la otra, en un traslado total, donde existe un anticipo cobrado (y enterado en arcas fiscales) por el vendedor al comprador, también comerciante, a cuenta de las ventas futuras que efectúe el segundo. En este caso, el comprador que retiene y declara el IVA tiene derecho a usar como crédito fiscal el mismo monto retenido compensando los ingresos y egresos (fojas 372 vta. y 374);

DECIMOQUINTO: Que para que un contribuyente acceda a la calidad de agente retenedor debe cumplir ciertos estándares, como tener un buen comportamiento tributario,

entendiéndose por tal el no mantener anotaciones negativas en el Sistema de Información Integral del Contribuyente (SIC), cumplir con sus obligaciones de declaración y pago de impuestos, además de contar con una autorización expresa del Servicio de Impuestos Internos, a través de una Resolución Exenta.

El Consejo de Defensa del Estado ha agregado que el cambio de sujeto del IVA *"debe ejercerse respecto de grupos o sectores de contribuyentes de características homogéneas, no siendo procedente emplearlo para afectar o favorecer a un contribuyente en particular, tal como lo precisó la propia Dirección Nacional del Servicio de Impuestos Internos, en su Oficio N° 1979, de 22 de junio de 1984, al rechazar la petición deducida por una empresa comercial en la que se solicitaba que se autorizara el cambio de sujeto del IVA con motivo de un sistema comercial que proyectaba desarrollar en Chile."* (Fojas 347);

DECIMOSEXTO: Que lo que se ha expuesto lleva al Consejo de Defensa del Estado a afirmar que la facultad de cambio del sujeto del IVA, en virtud de una resolución exenta del Servicio de Impuestos Internos, *"más que importar el cambio propiamente tal del sujeto del tributo, implica la instauración administrativa, en virtud de una ley, de un sustituto o agente retenedor, esto es, una persona -el adquirente o beneficiario del servicio- que sin ser el deudor directo o contribuyente*

propiamente tal, se encuentra en la obligación de exigir el cobro del tributo al contribuyente y de pagar el impuesto por cuenta de éste. El contribuyente propiamente tal sigue siendo el vendedor o prestador del servicio, quien es la persona que soporta el costo del impuesto en el hecho gravado, respecto de la cual se devenga el tributo cuyo pago empero corresponderá al adquirente retenedor.” (Fojas 348);

III. La reserva legal en materia tributaria: el caso específico del IVA.

DECIMOSÉPTIMO: Que, explicadas las características fundamentales del Impuesto al Valor Agregado, con particular referencia al sujeto obligado, corresponde hacerse cargo de la infracción al principio de legalidad tributaria que se denuncia en este proceso constitucional.

Sobre el particular, este sentenciador ha señalado que *“en cuanto al principio de legalidad, es del caso precisar que (...) éste emana de lo dispuesto en los artículos 6° y 7° de la Ley Fundamental, que fijan el ámbito de actuación de los órganos estatales y, por consiguiente, del legislador. En materia tributaria, se encuentra consagrado en los artículos 19, N° 20°, 63 y 65 de la Constitución, y su significado y alcance ha sido precisado por este Tribunal en orden a que **los elementos de la obligación tributaria deben quedar suficientemente***

fijados y determinados en la ley, lo que en definitiva dice relación con el hecho imponible, los sujetos obligados al pago, el procedimiento para determinar la base imponible, la tasa, las situaciones de exención y las infracciones. Se trata de un principio que de acuerdo a sus orígenes históricos se encuentra fuertemente vinculado al principio de soberanía nacional y que, en el ámbito tributario, importa la exigencia de que una ley sea la que determine las cargas fiscales que se deben soportar, así como que el contribuyente pueda conocer con suficiente precisión el alcance de sus obligaciones fiscales, de manera que no quede margen a la arbitrariedad.” (STC roles N° 718, considerando 19°, 822, considerando 5°, y 1234, considerando 21°). (Énfasis agregado);

DECIMOCTAVO: Que si bien esta Magistratura ha realzado la importancia de que se cumpla con el principio de legalidad tributaria en los términos descritos, ha admitido, sin embargo, que las disposiciones contenidas en la ley puedan ser complementadas mediante la potestad reglamentaria de ejecución contemplada en el artículo 32, N° 6°, de la Carta Fundamental. Pero, con el mismo énfasis con que ha puesto de realce el principio de legalidad tributaria, ha afirmado que de aceptarse la remisión a la potestad reglamentaria de ejecución, “en todo caso ello siempre supone que sea la ley la que establezca las condiciones esenciales de la obligación

tributaria, de modo que "el acto administrativo que precisara la alícuota fuera absolutamente reglado o, en otras palabras, que se limitara a la aplicación de la ley sin facultades discrecionales, en forma análoga al acto administrativo de determinación o acercamiento." (Ramón Valdés Costa. Instituciones de Derecho Tributario, 1992, p. 152). En suma, es la ley la encargada de precisar los elementos esenciales de la obligación tributaria, pudiendo la potestad reglamentaria de ejecución sólo desarrollar aspectos de detalle técnico que, por su propia naturaleza, el legislador no puede regular, pero que éste debe delimitar con suficiente claridad y determinación." (STC roles N°s 718, considerandos 24° y 25°, y 1234, considerando 22°);

DECIMONOVENO: Que, precisando el alcance de la remisión a la potestad reglamentaria de ejecución, este sentenciador ha admitido que la precisión cuantitativa de la base imponible, por ejemplo, pueda quedar entregada a la autoridad de aplicación del impuesto, como ocurre en todos los tributos ad-valorem, en que el establecimiento de la base de cálculo para la aplicación de la tasa es efectuado por la administración tributaria, observando rigurosamente los procedimientos y criterios de valuación o determinación contemplados por la ley. Así, *"la labor de la autoridad administrativa se asemeja al proceso intelectual que caracteriza la aplicación de un concepto jurídico indeterminado, mismo que es establecido*

con carácter abstracto por la norma legal, pero cuya concreción corresponde efectuar al órgano de aplicación con sujeción a pautas prefijadas por el legislador, sin que en ello pueda intervenir discrecionalidad alguna por parte del ente administrativo.” (STC Rol N° 822, considerando 5°).

A lo ya recordado debiera agregarse que en aquellos casos en que se admita que la potestad reglamentaria de ejecución pueda precisar los detalles técnicos de la obligación tributaria sin infringir la reserva legal, debe procederse con cautela en la medida que no será permitido a la autoridad administrativa que, en ejercicio de la referida potestad, modifique los elementos esenciales de la obligación tributaria, ya sea aumentándola o disminuyéndola, pues en, tal caso, el administrador estaría actuando más allá de su competencia y vulnerando, por ende, el artículo 7° de la Carta Fundamental, en sus incisos primero y segundo;

VIGÉSIMO: Que, de lo que se viene exponiendo, puede afirmarse que, en lo que se refiere al Impuesto al Valor Agregado, el principio de reserva legal en materia tributaria se cumple en la medida que es la ley -en este caso, el Decreto Ley N° 825, de 1974- la que precisa: a) el hecho gravado (las ventas y servicios conforme al artículo 8°); b) la tasa del impuesto (19% sobre la base imponible, según señala el artículo 14); c) el procedimiento para determinar la base imponible

(artículos 15 y siguientes); d) las situaciones de exención (como las que se mencionan en el artículo 12 y aquella que se refiere a las bebidas alcohólicas que se internen al país por pasajeros para su consumo, como señala el artículo 50 A); y e) las infracciones (artículo 73, incisos cuarto y quinto).

En lo referente al sujeto obligado, ya se ha indicado que la reserva legal se cumple a cabalidad en la medida que el artículo 10 del Decreto Ley N° 825, de 1974, precisa que el IVA afecta al vendedor o al prestador de los servicios, en su caso. El artículo 2° del mismo cuerpo legal, en sus números 3° y 4°, define, por su parte, qué se entiende por "vendedor" y por "prestador de servicios" para efectos de este impuesto. El artículo 3° refuerza este entendimiento, en su inciso primero, al indicar que: *"Son contribuyentes, para los efectos de esta ley, las personas naturales o jurídicas, incluyendo las comunidades y las sociedades de hecho, que realicen ventas, que presten servicios o efectúen cualquier otra operación gravada con los impuestos establecidos en ella."*

VIGESIMOPRIMERO: Que, con lo razonado precedentemente, bastaría para concluir que el Decreto Ley N° 825, de 1974, cumple con el principio de legalidad en materia tributaria, conforme a los parámetros delineados por la jurisprudencia de este Tribunal.

No obstante, resulta necesario hacerse cargo de la norma impugnada -el inciso tercero del artículo 3° del aludido cuerpo legal-, toda vez que la parte requirente sostiene que ella infringe el principio de legalidad tributaria que se ha venido explicando;

VIGESIMOSEGUNDO: Que la requirente no objeta la primera parte del aludido inciso tercero, según la cual: *"No obstante lo dispuesto en el inciso primero, el tributo afectará al adquirente, beneficiario del servicio o persona que deba soportar el recargo o inclusión, en los casos que determine esta ley"*.

Como ya se indicó, los casos en que no es el vendedor o el prestador del servicio el sujeto retenedor del impuesto de que se trata están señalados en el artículo 11 del mismo Decreto Ley N° 825, una de cuyas letras comprende a los contratistas y subcontratistas en los contratos de instalación o confección de especialidades y en los contratos generales de construcción. De esta forma, sigue siendo la ley la que menciona al sujeto obligado en el IVA, lo que se ajusta plenamente a la reserva legal en materia tributaria;

VIGESIMOTERCERO: Que en lo que atañe a la segunda parte del inciso tercero, esto es, aquella que expresa: *"No obstante lo dispuesto en el inciso primero, el tributo afectará al adquirente, beneficiario del servicio o persona que deba soportar el recargo o inclusión, en los casos que lo determine (...) las normas generales que*

imparta la Dirección Nacional del Servicio de Impuestos Internos, a su juicio exclusivo (...)”, es necesario analizar la norma con detención, pues en ella se hace radicar, por la requirente, la infracción al principio de legalidad tributaria.

En efecto, en este caso, para la requirente, la determinación del sujeto del impuesto queda confiada a las normas generales que impartan la Dirección Nacional del Servicio de Impuestos Internos, a su juicio exclusivo. Por ende, conforme a su reproche, un elemento esencial de la obligación tributaria -como es el sujeto obligado- queda determinado por una norma de rango inferior a la ley, vulnerando así el principio de legalidad tributaria;

VIGESIMOCUARTO: Que el mencionado reproche de la requirente carece de sustento, pues, si se observa cuidadosamente, el inciso tercero del artículo 3° de la Ley del IVA sí determina el sujeto que -por sustitución- queda obligado por el impuesto al señalar que *“el tributo afectará al adquirente, beneficiario del servicio o persona que deba soportar el recargo o inclusión”*. De esta forma, el sujeto obligado queda determinado por la propia ley, aun cuando en términos evidentemente genéricos. Precisamente es esta última característica de la norma impugnada la que autoriza y requiere su complemento por la potestad reglamentaria de ejecución.

La razón de la norma parece clara: si la regla general es que el sujeto obligado al pago del IVA sea el vendedor o el prestador del servicio, el cambio de sujeto -o la sustitución- debe operar cuando se configure una circunstancia excepcional que obstaculice su adecuada y oportuna recaudación, tal y como ocurre en las hipótesis previstas en el artículo 11 del mismo cuerpo legal.

Habida consideración, entonces, a que la sustitución opera como regla excepcional, la ley no ha podido prever, circunstanciadamente, todos los "casos" en que ello resultará procedente. De allí que, para la determinación de los "casos" o situaciones que autorizan la sustitución se ha remitido, por una parte, a otra norma legal -el artículo 11 del propio Decreto Ley N° 825- y, por otra, a las normas generales que imparta la Dirección Nacional del Servicio de Impuestos Internos, a su juicio exclusivo. Con todo, esta última expresión -"a su juicio exclusivo"- no puede ser entendida como sinónimo de arbitrariedad, ya que obliga a la Dirección Nacional del Servicio de Impuestos Internos a emitir un acto administrativo fundado, precisamente porque se trata de hacer operar una regla excepcional y porque, de conformidad con lo establecido en el artículo 11, inciso segundo, de la Ley N° 19.880, sobre Bases de los Procedimientos Administrativos, *"los hechos y fundamentos de derecho deberán siempre expresarse en aquellos actos que afectaren los derechos de los particulares, sea que*

los limiten, restrinjan, priven de ellos, perturben o amenacen su legítimo ejercicio, así como aquellos que resuelvan recursos administrativos.”;

VIGESIMOQUINTO: Que, de esta forma, si la norma contenida en el inciso tercero del artículo 3° del Decreto Ley N° 825 se remite no sólo a la propia ley sino que a la potestad reglamentaria de ejecución, radicada, en este caso, en la Dirección Nacional del Servicio de Impuestos Internos, para que opere el cambio del sujeto obligado en el IVA, no es para efectos de la determinación de dicho sujeto -que ya está indicado en la primera parte de la norma (el adquirente, beneficiario del servicio o persona que deba soportar el recargo o inclusión)- sino, exclusivamente, para precisar “los casos” o situaciones en que ello será procedente, atendido que se trata de hacer una excepción a la regla general de que el sujeto obligado sea el vendedor o prestador del servicio respectivo;

IV. NO SE INFRINGE LA RESERVA LEGAL TRIBUTARIA EN EL CASO CONCRETO.

VIGESIMOSEXTO: Que por Resolución Exenta N° 46, de 1° de septiembre de 2003, complementada por Resolución Exenta N° 63, de 30 de octubre de 2003 (fojas 34 y 41), el Director Nacional del Servicio de Impuestos Internos procedió a disponer el cambio total del sujeto pasivo de derecho del Impuesto al Valor Agregado, en los contratos

de instalación o confección de especialidades, a las empresas constructoras que contraten la ejecución de este tipo de obras y que declaren en primera categoría su renta efectiva, mediante contabilidad completa, siempre que cumplieran los siguientes requisitos copulativos: a) ser contribuyente del Impuesto a las Ventas y Servicios, que declaren el Impuesto a la Renta de la Primera Categoría sobre la base de renta efectiva de su actividad mediante contabilidad completa; y b) tener un Capital Propio Tributario al 31.12.2002, o a la fecha de inicio de actividades, cuando ésta sea posterior, igual o superior a \$ 50.000.000, o bien, que hayan realizado ventas y servicios netos del giro, en cualesquiera de los años 2000, 2001, 2002 ó 2003, por un valor igual o superior a \$ 500.000.000.

La razón invocada por el Servicio para el cambio de sujeto se encuentra consignada en el considerando 3.- de la Resolución Exenta N° 46: *“Que, en fiscalizaciones efectuadas por el Servicio de Impuestos Internos a contribuyentes que prestan servicios como contratistas o subcontratistas de empresas constructoras, específicamente respecto de contratos de instalación o confección de especialidades, se ha constatado que de manera recurrente un número importante de ellos no declara o subdeclara el Impuesto al Valor Agregado recargado en las facturas que emiten con motivo de la prestación de dichos servicios.”*

El considerando 4.- de la aludida Resolución señala, a su turno, que: *“Que, con el objeto de cautelar debidamente los intereses fiscales, el Servicio de Impuestos Internos ha estimado necesario hacer uso de la facultad establecida en el inciso tercero del artículo 3° del D.L. N° 825, de 1974, cambiando el sujeto de derecho del Impuesto al Valor Agregado y traspasando la responsabilidad de la declaración y pago del tributo que afecta a los contratos de instalación o confección de especialidades a las empresas constructoras.”*

En el punto resolutivo N° 1.- de la misma Resolución se indicó que: *“Entiéndese por empresa constructora, de acuerdo a la definición contenida en el N° 3 del artículo 2° del D.L. N° 825, de 1974, a cualquier persona natural o jurídica, incluyendo las comunidades y las sociedades de hecho, que se dediquen en forma habitual a la venta de bienes corporales inmuebles de su propiedad, construidos totalmente por ella o que en parte hayan sido construidos por un tercero para ella.”*

En el punto resolutivo N° 2.- de la Resolución se indicaron, a modo ejemplar, algunas de las especialidades más comunes que se sujetarían a las normas contenidas en ella, tales como instalación de moldajes, instalación de fierros, instalación de cerámicas y baldosas, instalaciones eléctricas e instalaciones sanitarias, entre otras;

VIGESIMOSÉPTIMO: Que, como puede observarse, la Resolución Exenta N° 46, complementada por la Resolución Exenta N° 63, ambas del año 2003, no instituyó un sujeto obligado por el Impuesto a las Ventas y Servicios distinto del ya previsto por la ley, específicamente por la primera parte del inciso tercero del artículo 3° del Decreto Ley N° 825. En efecto, esta norma precisa que el tributo puede afectar al adquirente, **beneficiario del servicio** o persona que deba soportar el recargo. Las empresas constructoras son, precisamente, beneficiarias del servicio que prestan las distintas especialidades mencionadas por vía ejemplar en el punto resolutivo N° 2.- de la Resolución Exenta N° 46, lo que permite apreciar que, en este caso, no se está instituyendo un sujeto de derecho distinto al previsto por la ley, sino que disponiendo el cambio del sujeto que, por regla general, debe soportar la carga tributaria (el vendedor o el prestador del servicio);

VIGESIMOCTAVO: Que, habida consideración a lo anterior, este Tribunal no puede compartir la tesis de la requirente en estos autos, pues ha quedado demostrado cómo, en la especie, los actos administrativos que, en ejercicio de la potestad reglamentaria de ejecución, dispusieron el cambio del sujeto obligado en el IVA a las empresas constructoras, como IPEC Construcciones Limitada, no han instituido el sujeto obligado sino que se han limitado a precisar qué tipo de beneficiario de un

servicio (de construcción) quedará obligado por el IVA en virtud del cambio de sujeto que autoriza y contempla el artículo 3°, inciso tercero, del citado Decreto Ley N° 825.

En consecuencia, se cumple el estándar fijado por esta Magistratura en el sentido de que el principio de reserva legal tributaria no se infringe si, como en el presente caso, las condiciones esenciales de la obligación tributaria y, particularmente, el sujeto obligado, están determinadas por la ley (artículo 3°, inciso tercero, de la Ley del IVA), de modo que a la potestad reglamentaria de ejecución le ha correspondido sólo regular los aspectos de detalle técnico que, por su propia naturaleza y excepcionalidad, el legislador no ha podido regular;

VIGESIMONOVENO: Que, por la razón explicada anteriormente, este Tribunal rechazará la pretendida aplicación inconstitucional del artículo 3°, inciso tercero, del Decreto Ley N° 825, en la parte que se remite a *“las normas generales que imparta la Dirección Nacional del Servicio de Impuestos Internos, a su juicio exclusivo”*, en la gestión pendiente invocada, declarando que no se han vulnerado los artículos 19, N° 20°, incisos primero y segundo; 65, inciso cuarto, N° 1, en relación con el inciso segundo del mismo artículo, y N°s 2 y 14 del artículo 63, todos de la Constitución Política de la República.

Por las mismas razones, se desechará una vulneración a los artículos 6° y 7° de la Carta Fundamental, ya que no se ha acreditado que, al aplicar la norma cuestionada, la Dirección Nacional del Servicio de Impuestos Internos ha invadido la esfera del legislador, excediendo sus propias competencias;

TRIGÉSIMO: Que, finalmente, esta Magistratura no puede dejar de consignar que, en el caso de autos, fue la propia requirente quien, por escrito de 14 de octubre de 2003), solicitó al Servicio de Impuestos Internos que se le otorgara la calidad de Agente Retenedor del Impuesto al Valor Agregado en los contratos de instalación o confección de especialidades que celebrare con terceros, para la ejecución de este tipo de obras, conforme a lo establecido en las Resoluciones Exentas N°s 46 y 63, del año 2003, sobre cambio de sujeto total de derecho del IVA. Por Resolución Exenta N° 65, de 25 de noviembre de 2003, la Dirección Regional del Servicio de Impuestos Internos de la V Región de Valparaíso accedió a lo solicitado por IPEC Construcciones Limitada (fojas 401), por lo que no parece razonable impugnar, en esta sede, la norma que autorizó la situación tributaria que ella misma buscó.

Y TENIENDO PRESENTE lo dispuesto en los artículos 6°, 7°, 19, N° 20°, 63, N°s 2 y 14, 65, N° 1° y 93, incisos primero, N° 6°, y undécimo, de la Constitución Política, así como en las normas pertinentes de la Ley N°

17.997, Orgánica Constitucional de este Tribunal Constitucional,

SE RESUELVE:

1°.- Que se rechaza el requerimiento de fojas 1.

2°.- Que se deja sin efecto la suspensión del procedimiento decretada a fojas 303, debiendo oficiarse al efecto a la Excm. Corte Suprema.

3°.- Que no se condena en costas a la requirente, por estimarse que tuvo motivo plausible para deducir su acción.

Acordada la sentencia con el voto en contra de los Ministros señores Marcelo Venegas Palacios e Iván Aróstica Maldonado, quienes discreparon de la mayoría y estuvieron acoger el requerimiento de fojas 1, por los motivos siguientes:

1.- En sucesivas sentencias, esta Magistratura Constitucional ha fijado los claros contornos del denominado principio de legalidad de los tributos que la Constitución Política consagra en el N° 20 de su artículo 19, cuyo inciso primero asegura *“La igual repartición de los tributos en proporción a las rentas o en la progresión o forma que fije la ley”*, con lo cual se asegura a todas las personas que será únicamente la ley la que podrá regular los tributos que podrán imponérsele.

Así, en sentencia de 14 de octubre de 1996 (Rol 247), precisó este Tribunal que *“la Constitución Política, respetuosa de los derechos esenciales que*

emanan de la naturaleza humana, ha sido extremadamente cuidadosa en cuanto a la regulación de los tributos, requiriendo no sólo que los elementos esenciales de una obligación tributaria queden comprendidos en la ley misma, sino también que ésta se genere de acuerdo con las exigencias que la misma Constitución puntualiza. Por lo mismo, deben tenerse presente las normas constitucionales contenidas en el N° 2 del artículo 60 que establece que son materias de ley "Las que la Constitución exija que sean reguladas por una ley"; en el número 1° del inciso cuarto, del artículo 62, que dispone que corresponderá al Presidente de la República la iniciativa exclusiva para las leyes que tengan por objeto "imponer, suprimir, reducir o condonar tributos de cualquier clase o naturaleza, establecer exenciones o modificar las existentes, y determinar su forma, proporcionalidad o progresión"; en el N° 14 del artículo 60 que preceptúa que son materias de ley "Las demás que la Constitución señale de iniciativa exclusiva del Presidente de la República"; en la primera parte del inciso segundo del artículo 60 que determina que "Las leyes sobre tributos de cualquier clase que sean, sobre los presupuestos de la administración pública y sobre reclutamiento, sólo pueden tener origen en la Cámara de Diputados"; en el artículo 61, inciso segundo, que dispone que una autorización del Congreso Nacional al Presidente de la República para dictar disposiciones sobre materias que correspondan al

dominio de la ley, "no podrá extenderse ... a materias comprendidas en las garantías constitucionales"; y en los artículos 6º y 7º, que consagran los principios fundamentales aplicables a las actuaciones de los órganos del Estado y a su sometimiento a la preceptiva constitucional" (Cons. 19).

2.- No obstante el rigor de esta garantía, cuyos estrechos márgenes no admiten espacio regulatorio en materia tributaria a normas de inferior jerarquía de la ley, esta Magistratura ha aceptado, en ciertas oportunidades, la complementación en materia tributaria, por la vía del reglamento de ejecución del Presidente de la República; pero siempre cumpliéndose estrictas condiciones.

En sentencia de 13 de noviembre de 2007 (Rol 822), por ejemplo, se precisó que el principio de la legalidad de los tributos *"consiste en que la ley es la norma jurídica llamada a determinar los elementos esenciales que configuran la obligación tributaria, cuales son el hecho gravado, la base imponible, el sujeto obligado y la tasa o cuantía del tributo a aplicar sobre la base imponible. La garantía fundamental que entraña para toda persona la consagración constitucional de esta reserva legal se satisface si el legislador es quien directamente determina cada uno de esos elementos, si bien la precisión cuantitativa de la base imponible puede quedar entregada a la autoridad de aplicación del*

impuesto, como ocurre en todos los tributos ad valorem, en que el establecimiento de la base de cálculo para la aplicación de la tasa es efectuado por la administración tributaria, observando rigurosamente los procedimientos y criterios de valuación o determinación contemplados por la ley. En tal sentido, la labor de la autoridad administrativa se asemeja al proceso intelectual que caracteriza la aplicación de un concepto jurídico indeterminado, mismo que es establecido con carácter abstracto por la norma legal, pero cuya concreción corresponde efectuar al órgano de aplicación con sujeción a pautas prefijadas por el legislador, sin que en ello pueda intervenir discrecionalidad alguna por parte del ente administrativo” (Cons. 5).

Más recientemente, en sentencia de 7 de julio de 2009 (Rol 1234), se recordó que el significado y alcance del principio de legalidad tributaria *“ha sido precisado por este Tribunal en orden a que los elementos de la obligación tributaria deben quedar suficientemente fijados y determinados en la ley, lo que en definitiva dice relación con el hecho imponible, los sujetos obligados al pago, el procedimiento para determinar la base imponible, la tasa, las situaciones de exención y las infracciones. Se trata de un principio que de acuerdo a sus orígenes históricos se encuentra fuertemente vinculado al principio de la soberanía nacional y que, en el ámbito tributario, importa la exigencia de que una ley*

sea la que determine las cargas fiscales que se deben soportar, así como que el contribuyente pueda conocer con suficiente precisión el alcance de sus obligaciones fiscales, de manera que no quede margen a la arbitrariedad" (Cons. 21).

En la misma sentencia esta Magistratura Constitucional insistió en su doctrina en cuanto al alcance limitado de la cooperación reglamentaria en la materia. Dijo "[q]ue respecto a la posibilidad de remisión a la potestad reglamentaria de ejecución de algunos aspectos normativos no esenciales o de detalle, esta Magistratura ha sentenciado que el principio de legalidad supone que las condiciones esenciales de la obligación tributaria deben ser al menos determinables según la ley, al punto de excluir toda discrecionalidad de la autoridad administrativa para su configuración. Así, sólo cabe a la potestad reglamentaria de ejecución desarrollar los aspectos de detalle técnico que, por su propia naturaleza, el legislador no puede regular, pero que sí debe delimitar con suficiente claridad y determinación" (Cons.22).

3.- Como claramente se desprende de ella misma, en la jurisprudencia traída a la vista en los motivos precedentes, sin perjuicio de las reservas que al respecto guardan estos disidentes, cuando la Magistratura Constitucional ha aceptado, y muy limitadamente por lo demás, pues ha excluido cualquier margen de

discrecionalidad para la Administración, la cooperación en materia tributaria del reglamento de ejecución, se ha referido, siempre, a los reglamentos de ejecución dictados en ejercicio de la potestad establecida en el N°6 del artículo 32 de la Constitución, en cuanto establece que es atribución especial del Presidente de la República *dictar los demás reglamentos... que crea conveniente para la ejecución de las leyes.*

4.- En este punto es útil subrayar que la diferencia entre los "reglamentos" y los demás "actos administrativos generales", no solo atingen a su origen o proveniencia.

Son "reglamentos" aquellos actos administrativos de alcance y contenido general, aprobados por el Presidente de la República u otra autoridad constitucionalmente autónoma, debidamente publicados y sin plazo de vigencia predeterminado (prevención a sentencia Rol N° 2154). Esto es, como la ley que ejecutan en aspectos secundarios, en cuanto a su alcance se dirigen a una pluralidad abstracta de sujetos y, en cuanto a su contenido, abrazan una colección ordenada de materias, según el léxico (Diccionario de la Lengua Española), la doctrina (entre otros, Jorge Huneeus, *La Constitución ante el Congreso*, 1891, Tomo II, pág. 48) y la jurisprudencia (entre varios, Dictámenes 74.554, de 1977 y 21.259, de 2001, de la Contraloría General de la República).

De modo que no constituyen “reglamentos” aquellos actos que, aún afectando a un número indeterminado de personas, poseen un objeto particular. Como son, por ejemplo, aquellos que fijan la hora oficial (DS N° 225 de 2012, de Interior) o los precios para los suministros de electricidad (DS N° 42 de 2012, de Energía), por cuanto no tratan sistemáticamente sobre una o más temáticas completas de la ley en que se basan, sino que se reducen a regular un aspecto específico y singular de la misma, a veces por un periodo acotado.

En este caso, las “normas generales” emanadas del Servicio de Impuestos Internos (véanse fs. 34-40) no pueden ser reconocidas como “reglamentos”, porque versan sobre el cambio en el sujeto pasivo de derecho del IVA en unos concretos y determinados contratos, por un lapso de tiempo determinado.

5.- Conforme se expresa en la parte expositiva de la sentencia, en estos autos se ha requerido a esta Magistratura *“que declare la inaplicabilidad por inconstitucionalidad del inciso tercero del artículo 3° de la Ley de Impuesto a las Ventas y Servicios, Decreto Ley N° 825, de 1974, en la parte que remite a la Dirección Nacional del Servicio de Impuestos Internos la facultad de disponer el cambio del sujeto pasivo de la obligación tributaria por IVA y, específicamente, en la parte que prescribe “...o las normas generales que imparta la Dirección Nacional del Servicio de Impuestos Internos,*

a su juicio exclusivo..., en el marco del juicio sobre reclamación tributaria que se indica, siendo texto de la cuestionada norma legal -que, dicho sea de paso, es anterior a la entrada en vigor de la Constitución- el siguiente:

“Art. 3°.- Son contribuyentes, para los efectos de esta ley, las personas naturales o jurídicas, incluyendo las comunidades y las sociedades de hecho, que realicen ventas, que presten servicios o efectúen cualquier otra operación gravada con los impuestos establecidos en ella.

(...)

*No obstante lo dispuesto en el inciso primero, el tributo afectará al adquirente, beneficiario del servicio o persona que deba soportar el recargo o inclusión, en los casos que lo determine esta ley **o las normas generales que imparta la Dirección Nacional del Servicio de Impuestos Internos, a su juicio exclusivo.** En virtud de esta facultad, la Dirección referida podrá disponer el cambio del sujeto del tributo también sólo por una parte de la tasa del impuesto, como asimismo autorizar a los vendedores o prestadores de servicios que por la aplicación de lo dispuesto en este inciso no puedan recuperar oportunamente sus créditos fiscales a imputar el respectivo impuesto soportado o pagado a cualquier otro impuesto fiscal incluso de retención o de recargo que deban pagar por el mismo período tributario, a darle*

el carácter de pago provisional mensual de la ley de la renta, o a que les sea devuelto por el Servicio de Tesorerías en el plazo de treinta días de presentada la solicitud, la cual deberá formularse dentro del mes siguiente al de la retención del tributo efectuado por el adquirente o beneficiario del servicio; pero en todos los casos hasta el monto del débito fiscal correspondiente.

(...).”;

6.- Dejando de lado una cuestión tan trascendente como la contradicción implícita en el precepto legal impugnado, que hace igualmente competentes para determinar los casos en que el tributo afectará al adquirente, beneficiario del servicio o persona que deba soportar el recargo o inclusión, tanto a “esta ley” como a “*las normas generales que imparta la Dirección Nacional del Servicio de Impuestos Internos, a su juicio exclusivo*”, que atribuye una misma potestad a “la ley” y a las “normas generales que imparta la Dirección Nacional del Servicio de Impuestos Internos”, lo que difícilmente puede conciliarse con la regla fundamental de distribución de competencias prevista en el artículo 7° de la Constitución, el precepto legal cuya constitucionalidad se impugna en estos autos, lejos de referirse a una eventual cooperación en materia del Impuesto al Valor Agregado de un **“Reglamento de Ejecución”**, de aquellos dictados por el Presidente de la República en virtud de la facultad que le concede el N° 6

del artículo 32 de la Constitución, lo que autoriza es la introducción de una regulación a través de **"las normas generales que imparta la Dirección Nacional del Servicio de Impuestos Internos, a su juicio exclusivo"**, esto es, de aquellas dictadas por el Director del Servicio de Impuestos Internos conforme a sus propias facultades, asunto que es radicalmente diverso.

7.- La cuestión constitucional que en este caso enfrentamos consiste, entonces, en decidir si resulta o no contrario a la Constitución aplicar una norma legal que permite que, mediante el ejercicio de la facultad normativa del jefe de un servicio público, este imparta, **"no obstante"** (esto es, a pesar de), lo dispuesto en la ley respectiva en materia de sujeto pasivo del Impuesto al Valor Agregado, **"normas generales"**, **"a su juicio exclusivo"**.

8.- En estas condiciones, atendidas las expresas normas constitucionales que dan forma a la garantía del derecho que la Carta Fundamental asegura, a todas las personas, de que los tributos serán establecidos y configurados por ley, y teniendo presente las sentencias citadas de este Tribunal que han precisado los alcances de esta garantía, estos disidentes discrepan de la sentencia de la mayoría y se inclinan por acoger el requerimiento de fojas 1, declarando la inaplicabilidad del inciso tercero del artículo 3° de la Ley de Impuesto a las Ventas y Servicios, Decreto Ley N° 825, de 1974, en

la parte que prescribe "...o las normas generales que imparta la Dirección Nacional del Servicio de Impuestos Internos, a su juicio exclusivo...", en el proceso Rol C.S. N° 7274-2011.

Redactó la sentencia la Ministra señora Marisol Peña Torres y la disidencia, el Ministro señor Marcelo Venegas Palacios.

Comuníquese, notifíquese, regístrese y archívese.

Rol N° 2038-11-INA.

Sr. Bertelsen

Sr. Venegas

Sr. Vodanovic

Sr. Fernández

Sr. Carmona

Sr. Viera-Gallo

Sr. Aróstica

Pronunciada por el Excmo. Tribunal Constitucional, integrado por su Presidente, Ministro señor Raúl Bertelsen Repetto, y por sus Ministros, señores Marcelo Venegas Palacios, Hernán Vodanovic Schnake, señora Marisol Peña Torres y señores Enrique Navarro Beltrán, Francisco Fernández Fredes, Carlos Carmona Santander, José Antonio Viera-Gallo Quesney e Iván Aróstica Maldonado.

CERTIFICO: Que el Ministro señor Enrique Navarro Beltrán concurrió al acuerdo y fallo, pero no firma por haber cesado en su cargo y la Ministra señora Marisol Peña Torres no firma, por encontrarse ausente, en comisión de servicio en el extranjero.

Autoriza la Secretaria del Tribunal Constitucional, señora Marta de la Fuente Olguín.