



UNIVERSIDAD DE VALPARAÍSO
Facultad de Derecho y Ciencias Sociales
ESCUELA DE DERECHO



TESINA DE DERECHO

Artículo 71 bis del Reglamento de Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios: un fugitivo de la reserva legal.

Profesor guía: Gonzalo Pardo Sainz

Autores: Scarlett López Valenzuela

Rodolfo Vidal Yáñez

2017

INDICE

ABSTRACT	1
INTRODUCCIÓN	2
CAPÍTULO I: PRINCIPIO DE RESERVA LEGAL	4
1. La Potestad Tributaria.	4
1.1 Límites a la Potestad Tributaria.	5
2. Principio de Reserva de Ley Tributaria.	5
2.1 Fundamento de la reserva de ley tributaria.	7
2.2 Consagración Constitucional del Principio de Reserva de ley.....	9
CAPITULO II: POTESTAD REGLAMENTARIA.	10
1. Generalidades de la Potestad Reglamentaria	10
2. Potestad Reglamentaria Autónoma	12
3. Potestad Reglamentaria de Ejecución.	13
4. Relación entre la reserva de Ley tributaria y potestad reglamentaria de Ejecución.....	14
CAPÍTULO III: VULNERACIÓN PRINCIPIO RESERVA LEGAL.	18
1. Artículo 71 bis reglamento impuesto ventas y Servicios.	18
2. Generalidades sobre el Impuesto a las ventas y Servicios.	20
2.1 Características del IVA:.....	21
3. Infracción a la Potestad Reglamentaria de Ejecución.	23
4. Otras Infracciones contempladas en la norma.	26
4.1 Privación del Crédito Fiscal por la Inobservancia de los requisitos establecidos por la Dirección del S.I.I.....	26
4.2 Establecimiento de Sanciones Penales.	30
CAPÍTULO IV: OTRAS VULNERACIONES CONSTITUCIONALES.	30
1. Infracción principio legalidad penal.	30
2. Artículo 3º inciso 3º de la ley de Impuesto a las Ventas y Servicios.....	34

2.1 Distinción previa: sujeto del hecho y sujeto de la relación.	34
2.2 Sujeto activo y Sujeto pasivo.	35
2.3 Cambio de sujeto pasivo.	36
2.4 La facultad de la Dirección nacional del servicio de impuestos internos para cambiar el sujeto pasivo del impuesto al valor agregado.	38
CONCLUSIONES	43
BIBLIOGRAFÍA	46

RESUMEN

El propósito de esta tesina es el análisis e investigación desde una mirada holística del ordenamiento jurídico tributario nacional - que comprende tanto doctrina, jurisprudencia, disposiciones legales y reglamentarias-, orientada, en general, al alcance y límites de la potestad reglamentaria de ejecución respecto del principio de reserva de ley tributaria y, en la especie, dirigida a ciertos problemas, infracciones o vulneraciones que se desprenden del análisis del artículo 71 bis del Reglamento de la Ley de Impuesto a las Ventas y Servicios, el cual –como veremos en el desarrollo del presente trabajo-, claramente sobrepasa sus atribuciones en dicho marco fronterizo.

Palabras Clave: Potestad reglamentaria de ejecución- Vulneración constitucional- Principio de reserva de ley tributaria- Impuesto a las ventas y servicios- Reglamento.

ABSTRACT

The purpose of this thesis it's about the analysis and research from a holistic point of view about the national tax legal system – which includes doctrine, legal precedents, legal and regulatory provisions-, oriented in general to the extension and limits of the regulatory authority of execution regarding the principle of legal reserve on tributary matters, and specifically directed to certain problems, infractions or violations resulting from the analysis of the article 71 bis of the internal regulation on the Sales and Services Tax law, which, as we will see in the development of this work, it clearly exceeds its attributions into the legal borders.

Key Words: Regulatory authority of execution- Constitutional violation - Principle of legal reserve on tributary matters- Sales and Services Tax law- Internal regulation.

INTRODUCCIÓN.

La constatación de que la norma tributaria es en sí una norma de excepción¹ es consecuencia directa del principio de la legalidad general, propio del derecho público y se traduce, en primer lugar, en el supuesto de que sin norma expresa no existe tributo. En segundo lugar, y esto ya involucra una opción entre varias posibilidades, el que la norma que establezca un tributo y cada uno de sus elementos debe necesariamente tener rango de ley. En este contexto, nuestra investigación nos lleva a la problemática de la complementación administrativa de las normas legales tributarias y la interpretación de las mismas.

El principio de la legalidad tributaria, también conocido como principio de reserva de ley, es fundamental, ya que es la ley la que debe regular los elementos esenciales de la obligación tributaria (específicamente de los tributos). Sin embargo, se da cabida a la potestad reglamentaria de ejecución cuando no es posible desarrollar en la propia ley ciertos aspectos de carácter técnico, dándole espacio al reglamento el cual, necesariamente, ha de constituirse como el complemento indispensable para que la ley pueda ser ejecutada y, nada más, ya que un paso ulterior implicaría inmiscuirse en aquellos confines reservados al ámbito de la legalidad, por lo que debe, entonces, la ley delimitar con suficiente claridad y determinación aquello que le dará al reglamento.

Este es el marco en que trataremos el art. 71 bis del reglamento de la ley de Impuesto a las Ventas y Servicios, el cual contiene una serie de infracciones y vulneraciones como, por ejemplo, la remisión de competencias que realiza al Director del Servicio de Impuestos Internos, relativa a la definición de ciertos criterios formales que inciden directamente en lo esencial del tributo. O bien, cuando establece una sanción (en conexión con el artículo 23 n°5 del decreto ley n° 825 de 1974) en la cual se priva al contribuyente de crédito fiscal, alterando directamente la base imponible del impuesto a enterar en arcas fiscales. Sin perjuicio de lo anterior, el artículo 71 bis llega aún más lejos, al establecer una sanción penal, de manera que incurre en una doble vulneración de la garantía constitucional contenida en el artículo 19 n° 3 de nuestra carta

¹ AVILES HERNANDEZ, Víctor (2016): “Congreso Nacional y protección del principio de legalidad de los tributos”. En: *Revista de Derecho Público*, volumen 65, p.111.

fundamental, esto es, primero una vulneración del principio de reserva de ley penal y, en segundo lugar, una vulneración del principio de tipicidad, toda vez que sería un órgano de la administración (el Director del Servicio de Impuestos Internos) quien estaría llenando de contenido el tipo penal.

Finalmente, analizaremos comparativamente el inciso 3 del artículo 3 de la ley del IVA, en el cual se produce un fenómeno de degradación normativa similar, que ha sido fuente de reiteradas vulneraciones al principio de reserva de ley y respecto del cual se ha suscitado una interesante discusión jurisprudencial en la materia, que podría servirnos de norte en la búsqueda de soluciones respecto de la normativa objeto de nuestro estudio.

De esta manera, resulta clara la importancia en el análisis del presente artículo, el cual incurre en múltiples infracciones y vulneraciones al principio de legalidad como se ha reseñado brevemente, con lo cual, se consolida entonces como un digno ejemplar para un acucioso estudio respecto de la forma en que se establece y desarrolla esta figura híbrida en nuestro ordenamiento jurídico y sobre cuáles podrían ser las soluciones jurídicas que existen en nuestro sistema jurídico para dar cuenta de dichas irregularidades.

CAPÍTULO I: PRINCIPIO DE RESERVA LEGAL

1. La Potestad Tributaria.

Para adentrarnos al estudio de lo que debemos entender por potestad tributaria es necesario, primero, comenzar dilucidando qué es lo que entendemos por “potestad”, ya que ella se enmarca dentro de un concepto más amplio, que admite diversas especies en nuestro ordenamiento jurídico.

De esta forma la *potestad*, en términos genéricos, ha sido definida como aquella situación de poder que habilita a su titular para imponer conductas a terceros mediante la constitución, modificación o extinción de relaciones jurídicas o mediante la modificación del estado material de cosas existentes.²

A su vez, La *potestad jurídica* es la aptitud para realizar actos de voluntad, dirigidos a determinados efectos, circunscribiendo así la potestad a una esfera de la capacidad, habiendo en el derecho público diversas potestades, tales como las de dictar leyes, gobernar, administrar justicia, especificándose la potestad administrativa general en varias otras, a saber: potestad de policía, potestad tributaria, la de expropiar, entre otras.³

Considerando lo anterior, nos encontramos en posición de comprender el concepto de *Potestad Tributaria*, el cual en palabras de Aste, dice relación con la facultad que el ordenamiento jurídico le reconoce al Estado para imponer, modificar o suprimir en virtud de una ley, obligaciones tributarias.⁴ Se desprende, en virtud de esta definición el papel fundamental que ocupa la ley en lo relativo a esta especie de potestad, la cual - como veremos más adelante-, solo puede ser objeto, o bien, materializarse en la esfera de la realidad mediante una disposición de carácter legal, corolario del principio de reserva legal, el cual forma parte de la esencia del ordenamiento jurídico tributario.

² SANTAMARÍA PASTOR, Juan (1988): *Fundamentos del Derecho Administrativo*, Madrid, Editorial Centros de Estudios Ramón Arce, Vol. I, p. 879.

³ MASSONE PARODI, Pedro (1979): *Principios de Derecho Tributario*, Valparaíso, Edeval. Segunda edición, pp. 27-28.

⁴ ASTE MEJÍAS, Christian (2002): *Curso de Código Tributario*, Santiago, Editorial de Aste Ltda. 2002. p. 13.

En otras palabras, *potestad tributaria*, significa “la facultad o la posibilidad jurídica del Estado, de exigir contribuciones con respecto a personas o bienes que se hallan en su jurisdicción”.⁵

De ambas definiciones se desprende que la potestad tributaria sería exclusiva del Estado, en tanto se atribuye a dos poderes públicos o dos centros de poder: El legislativo (pues, en virtud del principio de legalidad las leyes son aquellos cuerpos normativos llamados a establecer los tributos y, por supuesto, contener los elementos esenciales de los mismos) y el Ejecutivo (pues la Constitución Política de la República le confiere la potestad reglamentaria de ejecución, para dictar reglamentos que constituyan el complemento indispensable para la ejecución de aquellas leyes tributarias, en cuya función se hubieren dictado), dirigiéndose a una colectividad indeterminada de particulares.⁶

1.1 Límites a la Potestad Tributaria.

Existe acuerdo en doctrina respecto a que existen límites a la potestad tributaria, dado que de su ejercicio podrían resultar serias vulneraciones de los derechos fundamentales del contribuyente. Así encontramos ciertos principios y garantías constitucionales consagrados en favor del contribuyente -de entre los que podríamos mencionar, por ejemplo, al principio de igualdad, capacidad contributiva, no discriminación arbitraria, no confiscatoriedad, entre otros-, que actúan como límite a la potestad tributaria, posicionándose en su pináculo: el principio de reserva de ley tributaria.

2. Principio de Reserva de Ley Tributaria.

Como ya veníamos adelantando, existe una amplia gama de principios en materia tributaria establecidos en la Constitución Política de la República (de ahora en adelante Constitución), que tienen por objeto normar el justo funcionamiento de la tributación dentro del país, y fundamentalmente, para que en el ejercicio de la potestad tributaria no se produzcan

⁵ GIULIANI FONROUGE, Carlos (1965): *Derecho financiero*, Buenos Aires, Editorial Depalma, volumen I, pp. 266-267.

⁶ Cfr. RADOVIC SCHOEPEN, Angela (1998): *Obligación tributaria*, Santiago, Editorial Jurídica Conosur, p. 43.

arbitrariedades y exista certeza jurídica respecto del ejercicio de tributación que pesa sobre el contribuyente.

De esta manera, uno de los principios fundamentales es precisamente el principio de reserva de ley tributaria el cual a su vez forma parte de otro principio más amplio conocido como el principio de legalidad tributaria.

El principio de legalidad tributaria es bastante amplio, en primer lugar, hace referencia - como ya adelantábamos-, al principio de reserva de ley, el cual a grandes rasgos apunta a que la potestad tributaria solo puede ser ejercida mediante una ley, es decir, los tributos deben ser regulados por ley. En segundo lugar, el principio de legalidad tributaria se refiere también a la legalidad que deben observar los órganos del Estado en la aplicación de las normas tributarias, esto es, el deber de actuar con sujeción a la ley y, finalmente, este principio comprende la estricta sujeción a la legalidad respecto de la cual deben someterse estos órganos Estatales en la aplicación e interpretación de las normas tributarias de que conocen.

Así, queda rápidamente de manifiesto que la intención del legislador ha sido que el sistema tributario nacional respecto de todas sus aristas, ya sea en relación con su creación, modificación, aplicación o interpretación, sea llevado a cabo con estricto apego y, por supuesto, respeto a la legalidad tanto en su dimensión formal como material. Su dimensión formal se refiere a que todo aquello que diga relación con el tributo esté establecido en una ley que ha sido dictada conforme a los procedimientos establecidos en la constitución para dar origen a la misma y así asegurar la máxima protección del contribuyente en el ámbito tributario. En tanto su dimensión material consiste en que el tributo se encuentre previsto en una norma que tenga las características de ser un mandato general, imperativo, heterónimo bilateral, abstracto, y dictado en forma unilateral por el Estado, además de coercible.⁷

Para efectos del análisis que nos ocupa en esta tesina nos avocaremos a la dimensión del principio de legalidad que dice relación con el principio de reserva legal tributaria.

Entonces, para un primer acercamiento a la materia, según Ferrandois se entiende por reserva legal tributaria aquella delimitación mediante una norma Constitucional de un

⁷ MEZA, Bárbara; IBACETA, David: (2007): *El Principio Constitucional de Legalidad en Materia Tributaria*, Santiago, Cuadernos del Tribunal Constitucional, N°37, p.34.

determinado ámbito material respecto del cual sólo cabe regulación a través de una norma con rango de ley.⁸

2.1 Fundamento de la reserva de ley tributaria.

El principio de reserva de ley tributaria constituye la más clásica de las garantías constitucionales del contribuyente, se relaciona con el origen mismo del constitucionalismo.⁹ Sin embargo, ha venido cobrando progresiva actualidad desde comienzos de la década de 1990, donde se ha transformado en el punto de encuentro entre las expectativas expansionistas de la potestad reglamentaria con las aspiraciones participativas de un Congreso deseoso de fortalecer su función legislativa.

En virtud de este principio - formulado muy genéricamente-, determinadas materias solo pueden ser abordadas por una norma de rango legal, y jamás por preceptos de inferior jerarquía normativa, se entiende así a la reserva de ley como una garantía sustantiva para la vigencia de los derechos fundamentales.¹⁰

Conforme al mismo, no puede establecerse ningún tributo o carga impositiva sino por medio de una ley. Se sostiene que no hay tributo sin ley “*Nullum Tributum sine Lege*”, lo cual significa que no puede existir un tributo sin una ley dictada previamente y que lo establezca en forma expresa.¹¹ Se entiende, también, que en su redacción dicho cuerpo legal debe contener, al menos, los elementos esenciales del tributo, esto es, la descripción del hecho jurídico tributario, su base imponible, la tasa y, por supuesto, el sujeto pasivo de la obligación tributaria. Sin perjuicio de lo anterior, el criterio sobre la extensión de la reserva de ley tributaria está lejos de ser uniforme, ya que existen dos posturas fuertes en doctrina, sin embargo, esta problemática la trataremos más adelante.

⁸ FERNANDOIS VÖHRINGE, Arturo (2010): *Derecho Constitucional Económico*, Santiago, Tomo II, Ediciones UC, p. 45.

⁹ CERPA CABRERA, Nelson (2012): *Principios Constitucionales del Derecho Tributario*, Memoria de grado (para optar el título de licenciado en ciencias jurídicas y sociales), Santiago, Facultad de Derecho Universidad de Chile, p.62.

¹⁰ FERNANDOIS YOHRINGER, Arturo (2001): “La Reserva Legal: una garantía sustantiva que desaparece”. En: *Revista Chilena de Derecho*. Vol. 28 N°2, p. 288.

¹¹ RADOVIC SCHOEPEN, Angela (1998): *La Obligación Tributaria*, Conosur, Santiago, p. 59.

Algunos autores como Zapata entienden que la reserva de ley tiene por fundamentación garantizar a la ciudadanía –representada por el parlamento- la facultad de definir las regulaciones que afecten directamente la libertad o la propiedad¹².

En un mismo sentido Francisco Rubio Llorente reconoce a la reserva legal como corolario del Estado de Derecho, en el sentido de que es la ley la norma más idónea – en tanto la soberanía se manifiesta preeminentemente, a través, de la ley-, para resolver las materias más trascendentes que interesan al bien común. De esta manera la ley asegura a los individuos la intervención de sus representantes en la protección y defensa ante cualquier restricción a las libertades o a la propiedad.¹³

A su vez Bascuñan Rodríguez, afirma que “En un Estado democrático de Derecho, lo razonable es que el órgano más pluralmente representativo de la voluntad popular disponga, por regla general, de un amplio ámbito de competencia regulativa, limitado básicamente por el respeto a los derechos fundamentales y la satisfacción de estándares de generalidad y permanencia por parte de las normas que establezca”¹⁴

Queda así de manifiesto la necesidad de proteger a los contribuyentes en su derecho de propiedad, ya que los tributos constituyen serias restricciones a este derecho en cuanto se sustrae, a favor del Estado, una parte del patrimonio del particular.¹⁵

Sin embargo, la mayoría de la doctrina tanto nacional¹⁶ como de derecho comparado se encuentra conteste en que el resguardo, o la garantía fundamental que significa el principio de reserva de ley dice relación con la igualdad y seguridad jurídica, logrando mediante este principio un ámbito donde las posibilidades de arbitrariedad se restringen al máximo posible, debido a la naturaleza misma de lo que implica la tramitación de una ley (proceso de discusión legislativa).

Entonces, el principio de reserva legal tiene una justificación democrática y garantista, que cede en favor del individuo¹⁷. Por lo que se estima que el órgano legislativo, por estar constituido

¹² ZAPATA, Patricio (2000): *La jurisprudencia del Tribunal Constitucional*, Corporación Tiempo 2000, p.193.

¹³ RUBIO LLORENTE, Francisco (1993): “El Principio de Legalidad”. En *XIII Revista Española de Derecho Constitucional* N° 39, p.22.

¹⁴ BASCUÑÁN RODRÍGUEZ, Antonio, (1998): “El principio de la distribución de competencia como criterio de solución de conflictos de normas jurídicas”, en *Revista Chilena de Derecho*, Número especial, p.43.

¹⁵ CERPA CABRERA: *Principios Constitucionales del Derecho Tributario*, p. 61.

¹⁶ MASSONE PARODI, Pedro (2013): *Principios del Derecho Tributario*, Santiago de Chile, Legal Publishing: Thompson Reuters, p. 119-226.

¹⁷ FERMANDOIS YOHRINGER: *La Reserva Legal: una garantía sustantiva que desaparece*, p.293.

en forma representativa es quien otorga una mejor tutela a los derechos fundamentales del contribuyente. La ley se constituye en este sentido en un vehículo de certeza, en cuanto confiere estabilidad al derecho y se erige, de igual forma, como un mecanismo de defensa frente a la posibilidad de arbitrariedades de los órganos del Estado.¹⁸

2.2 Consagración Constitucional del Principio de Reserva de ley.

El principio de reserva legal constituye una regla de Derecho Constitucional Tributario universalmente adoptada por los ordenamientos jurídicos contemporáneos. En nuestro Ordenamiento Jurídico se encuentra consagrado en una serie de artículos como el 63 N° 14, 65 inciso 4 N° 1, 65 inciso 2, 19 N° 20, de la Constitución.

En lo pertinente, el artículo 63 dispone que: “*Solo son materias de ley*” y dentro de ellas el numeral 14 hace una remisión a aquellas que son de iniciativa exclusiva del Presidente de la República “*Las demás que la Constitución señale como leyes de iniciativa exclusiva del Presidente de la República;*”. De esta manera, esta norma nos remite al artículo 65 inciso 4° N°1, la cual dispone que: “*Corresponderá, asimismo al Presidente de la República la iniciativa exclusiva para:...*”, N°1 “*Imponer, suprimir, reducir o condonar tributos de cualquier clase o naturaleza, establecer exenciones o modificar las existentes y determinar su forma, proporcionalidad o progresión*” este artículo consagra el principio de iniciativa exclusiva del Presidente de la República en materia de la formación de ley tributaria.

A su vez el Artículo 65 inciso 2, establece una máxima fundamental conocida como el principio de auto-imposición, al establecer que: “*Las leyes sobre tributos de cualquiera naturaleza que sean..., solo pueden tener su origen en la cámara de diputados*”. De esta forma, se entiende que es consustancial a la existencia misma del Estado de Derecho el que sea el pueblo, a través de sus representantes, quien tenga la facultad exclusiva y excluyente, de fijar el tributo a prestar.¹⁹

¹⁸ CERPA CABRERA: *Principios Constitucionales del Derecho Tributario*, p.62.

¹⁹ AVILÉS HERNANDEZ, Víctor (2010):” Principio de la legalidad de los tributos, facultades legislativas y potestades de la administración”. En: TAVOLARI, Raúl (edit), *Doctrinas esenciales - Derecho Constitucional*, Santiago, Editorial Jurídica, pp. 246.

Luego tenemos el artículo 19 “*La constitución asegura a todas las personas*” N° 20 “*La igual repartición de los tributos en proporción a las rentas o en la progresión o forma que fije la ley y la demás repartición de las cargas públicas.*”

En ningún caso la ley podrá establecer tributos manifiestamente desproporcionados o injustos”.

Esta disposición es fundamental ya que se entiende que consagra la igualdad tributaria, a través, de la igual repartición de los tributos en proporción a las rentas o en la progresión o forma que fije la ley. Además, establece el límite, o bien, la prohibición para el legislador, en el sentido de que no podrá dictar ley alguna que contenga tributos manifiestamente desproporcionados o injustos. Es de cierta forma una manera de prevenir cualquier situación de arbitrariedad que pudiera suscitarse en desmedro del contribuyente.

CAPITULO II: POTESTAD REGLAMENTARIA.

Para hablar de las infracciones en que incurre el Reglamento al remitir a una autoridad administrativa la regulación de materias que son propias de la ley o del reglamento como lo es el Servicio de Impuestos Internos debemos referirnos a la Potestad Reglamentaria en General y a sus diversas especies.

1. Generalidades de la Potestad Reglamentaria.

La potestad reglamentaria, en un sentido amplio, ha sido definida como la facultad que tiene el Presidente de la República y otras autoridades administrativas para dictar normas jurídicas con contenido general que tienden a dar cumplimiento a la Constitución y a las leyes²⁰

Por otro lado, en sentido clásico y estricto, se entiende como la atribución especial del Presidente de la República para dictar, unilateralmente, normas jurídicas generales o especiales destinadas al gobierno o a la administración del Estado o a la ejecución de las leyes. Se trata de una atribución entregada a la máxima autoridad del país, que debe ejercerse en los ámbitos que

²⁰ VERDUGO MARINKOVIC, Mario.; PFEFFER URQUIAGA, Emilio; NOGUEIRA ALCALA, Humberto (1994): *Derecho Constitucional*, Tomo I, Santiago, Editorial Jurídica de Chile, p. 14.

la propia ley le confiere, sin contravenir mandatos señalados por la Constitución y las leyes, respetando los principios generales del Derecho y dejando de lado cualquier elemento de arbitrariedad, so pena, que dicha actividad legislativa sea nula o anulable²¹.

Por lo pronto, hay que comenzar señalando que la Constitución de 1980 alteró el régimen del dominio legal mínimo, contenido en la Carta Fundamental de 1925, al fijar como norma de clausura a la potestad reglamentaria del Presidente de la República. Lo hizo así por la vía de incorporar el dominio legal máximo, paralelo al cual se halla ahora, junto a la clásica facultad de ejecución de la ley, la denominada potestad reglamentaria autónoma o extendida. Esta última, lo aclaramos, se ocupa del ámbito normativo que el Poder Constituyente excluyó de la reserva legal²².

La Constitución, atribuye al Presidente de la República la atribución especial de "*Ejercer la potestad reglamentaria, en todas aquellas materias que no sean propias del dominio legal, sin perjuicio de la facultad de dictar los demás reglamentos, decretos e instrucciones que crea convenientes para la ejecución de las leyes*" (artículo 32 N° 6 de la Constitución).

Así, el ordenamiento fundamental otorga al Presidente de la República un poder que le permite contar con una autosuficiencia normativa, pudiendo ejecutar las leyes y administrar al Estado. En nuestro sistema jurídico dicha potestad se materializa en decisiones escritas de obligado acatamiento que, si son generales y permanentes, se denominan reglamentos.

Por su parte, el decreto supremo es aquella disposición de gobierno o administración del Estado que, fundada en la Constitución o en la ley, dicta el Presidente de la República con carácter general o particular. Vale decir, es la forma que adoptan los actos jurídicos generales o particulares del Presidente de la República. En el caso de los reglamentos, el decreto supremo es el ropaje que utiliza en el mundo del derecho, es decir, es el continente, mientras que el reglamento es su contenido²³.

²¹ CEA EGAÑA, José (1984): "Dominio Legal y Reglamentario en la Constitución de 1980". En: *Revista Chilena de Derecho*, Volumen 11, N° 2, p. 418.

²² Ibid, p. 419.

²³ CORDERO QUINZACARA, Eduardo (2009): "El sentido actual del dominio legal y la potestad reglamentaria". En: *Revista de derecho (Valparaíso)*, N°32, p. 416.

2. Potestad Reglamentaria Autónoma.

Podemos decir que ésta es la facultad de la Administración para dictar normas jurídicas en materias que no se encuentran reguladas por las leyes y sin autorización, remisión o apoderamiento alguno por parte de éstas. Más precisamente, en los términos utilizados por nuestra Constitución, “es la facultad del Presidente de la República de dictar normas que no son propias del dominio legal” (artículo 63 de la Constitución).

En este sentido, el autor Kamel Cazor nos dice, que del examen de la normativa constitucional sobre la materia resulta, que el campo realmente asignado por el Texto Fundamental a la potestad reglamentaria autónoma es restringido, y su pretendida competencia genérica queda reducida a unas pocas materias que la Constitución Política no confía explícitamente al legislador. Por ello, resultaría más propio hablar de una “competencia genérica del legislador” que se extiende, tanto a la amplia gama de materias reservadas de que trata la Ley Fundamental, como también aquellas materias del recargado sistema anterior a las que la disposición sexta transitoria (actual disposición quinta transitoria) congeló el rango.²⁴

De esta manera, se deduce que la potestad reglamentaria autónoma abarca más allá que la simple ejecución de la ley y que la misión esencial de administrar el Estado, que se le encomienda al Presidente de la República, se extiende a casos no legislados con la obvia limitación de no atentar contra los principios esenciales y fundamentales que consagra la Constitución, y siempre también que dicha potestad reglamentaria no vaya en contra de la Carta Política ni de ley expresa²⁵

De lo ya expuesto en los párrafos anteriores, no cabe sino concluir que la potestad reglamentaria autónoma no tiene cabida en materia tributaria, pues la Constitución reserva su regulación a la ley. Asentado que la potestad reglamentaria autónoma queda proscrita en materia tributaria, queda por analizar si la potestad reglamentaria de ejecución está autorizada.

²⁴ CAZOR, ALISTE, Kamel (2002): *La Sumisión a Derecho de los Actos y Disposiciones del Presidente de la República*, Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales de la Universidad Central de Chile, Cit. E. SILVA CIMMA (1995): *Derecho Administrativo Chileno y Comparado. Actos, contratos y bienes*, Santiago, Editorial Jurídica, pp. 56 y siguientes, p. 154-155.

²⁵ CAZOR, ALISTE, Kamel, (1999): “La Potestad Reglamentaria autónoma en la Constitución Chilena”, En *Revista de Derecho*, Vol X, p. 75.

3. Potestad Reglamentaria de Ejecución.

En los términos utilizados en nuestra Carta Fundamental, la potestad reglamentaria de ejecución es aquella facultad del Presidente de la República de dictar los reglamentos, decretos e instrucciones que crea convenientes para la ejecución de las leyes.

Nuestra doctrina le ha dado al reglamento de ejecución el alcance que comúnmente se le ha reconocido a la potestad reglamentaria en su relación con la ley. En este sentido, no puede ir contra de ley expresa, ni transgredir su dominio material, quedando limitada al desarrollo y detalle de la ley. En definitiva, debe hacerla operativa cuando la ley no se baste a sí misma para su aplicación efectiva²⁶.

En palabras de Pierry la función del reglamento es facilitar la aplicación de las leyes sin añadir derechos, ni imponer cargas; regula aspectos de detalle, no pudiendo agregar requisitos; por ejemplo: si se dicta una ley que crea un impuesto del 5% sobre la renta a pagarse en abril de cada año, el Presidente deberá dictar los decretos que fuere menester para la recaudación de impuestos, pero no podría aumentar ni disminuir la tasa; no podría ampliar su plazo si la ley dice que se paga en abril; no podría incluir en el pago bienes exentos del mismo conforme a ley, etc. En suma, debe guardar estricta concordancia con la ley, detallando la aplicación práctica de ella. Esto es lo que puede hacer el Presidente de la República cuando reglamenta estas leyes que no señalan expresamente que el Presidente debe dictar un reglamento.²⁷

Así también lo ha señalado el Tribunal Constitucional al decir que “este propio tribunal ha permitido la remisión normativa en la medida que la ley establezca los parámetros de carácter general, de modo que por medio de simples cálculos regulados por la misma ley, se llegare a una precisa determinación, respetándose de esta manera el requerimiento constitucional de que sea la voluntad del legislador y no la de otros la que conduzca a establecer la exacción de que se trate”.²⁸

En este sentido, Figueroa Valdés sostiene que “las delegaciones de facultades al Poder Ejecutivo deben existir, pero estrictamente limitadas. El principio de legalidad o reserva en

²⁶ CORDERO: *El sentido actual del dominio legal y la potestad reglamentaria*, p. 427.

²⁷ PIERRY ARRAU, Pedro (1991): *El ámbito de la ley, en el AA. VV*, Proceso Legislativo en Chile, Valparaíso, CEAL-UCV, pp. 67-88.

²⁸ Sentencia del Tribunal Constitucional, Rol N° 183, de 17 de mayo de 1994, considerando vigésimo noveno.

materia tributaria no puede significar que la ley se limite a proporcionar directivas generales de tributación, sino que ella debe contener, por lo menos, los elementos básicos y estructurales del tributo”²⁹

4. Relación entre la reserva de Ley tributaria y potestad reglamentaria de Ejecución.

Sin duda la relación entre la ley y el reglamento es un tema que ha motivado una amplia discusión a nivel doctrinal y jurisprudencial. El quid de esta discusión se centra, en general, en la intensidad, esto es, en la densidad normativa que se le permite al reglamento, es decir, determinar hasta qué punto se inmiscuye el reglamento en el caso particular. En otras palabras “la discusión no es si puede o no regular, sino cuanta regulación le es posible sin exceder o contravenir la ley que ejecuta”.³⁰ De ahí que con la reserva legal se trata de imponer al legislador el deber de regular con la densidad necesaria determinadas materias, estando prohibido remitirse al reglamento cualquier parte que haga referencia al contenido esencial de los derechos y libertades garantizados en el texto fundamental.³¹

En particular, la discusión respecto de la extensión de la reserva de ley tributaria estriba, principalmente, en determinar si todos los elementos de los tributos deben encontrarse contenidos en una ley en el sentido formal o si, por el contrario, solo los elementos esenciales deben cumplir con dicho requisito, pudiendo complementarse el resto por la vía reglamentaria. En otras palabras el problema se limita a determinar si puede una norma reglamentaria complementar lo dispuesto en la ley tributaria a objeto de facilitar su ejecución y, de ser posible, si se requiere que la propia ley lo autorice expresamente³².

²⁹ FIGUEROA VALDÉS, Juan (1985): *Las garantías constitucionales del contribuyente en la Constitución Política de 1980*, Santiago, Editorial Jurídica de Chile, p. 111.

³⁰ CARMONA SANTANDER, Carlos (2001): “Un nuevo estadio en la relación Ley-Reglamento: el ámbito del reglamento”. En: *Revista de Derecho Público*, n°63, p. 154.

³¹ CAZOR ALISTE, Kamel; PFEFFER URQUIAGA, Emilio (2015): “La búsqueda de criterios orientadores en la configuración de las potestades normativas en Chile”. En: *Revista Ius et praxis*, n° 1, p. 210.

³² AVILÉS HERNANDEZ: *Principio de la legalidad de los tributos, facultades legislativas y potestades de la administración*, p.258.

En nuestro Derecho y en el Derecho comparado se habla de dos tipos de reserva legal, ambas se diferencian en la posibilidad o no de convocar a la potestad reglamentaria en la regulación de los tributos. Nos encontramos, entonces, con dos opciones:

- a) Reserva legal Ortodoxa, rígida o Absoluta: Es aquella en que se señala que solo mediante una ley, en sentido material y formal, puede ser regulada la potestad tributaria en relación con todos los elementos que forman parte del tributo. Esto es, “No podrá ser un reglamento, un decreto, ni menos una resolución administrativa o una circular los que definan y determinen los elementos del tributo que, por mandato de la Constitución, competen exclusivamente a la ley.”³³ Estos elementos corresponden según el profesor Massone: “al hecho gravado, los sujetos, el objeto, la base imponible, la tasa, las exenciones y, además, a las normas que regulan su determinación y aplicación y las sanciones por la infracción a estas normas”³⁴
- b) Reserva legal Relativa o Flexible: Es aquella en que se concibe un marco de mayor actuación a la potestad reglamentaria, no limitándose exclusivamente al complemento indispensable de la regulación tributaria, sino que pudiendo, además, entrar a regular cuestiones más esenciales del tributo.

En nuestra opinión, en consonancia con la de diversos exponentes de la doctrina nacional, postulamos que rige en Chile una formulación Ortodoxa del principio de legalidad, en tanto se encuentra regulada en nuestro ordenamiento jurídico como una garantía constitucional en protección del contribuyente. Lo que se traduce en que todos los elementos del tributo deben encontrarse establecidos en una ley en el sentido formal, sin que sea procedente a su respecto, esto es, en lo relativo a los elementos de los tributos la delegación de facultades legislativas. Entonces, junto con no existir potestad reglamentaria autónoma en materia tributaria, nos encontramos con que, además, en este campo rige una potestad reglamentaria de ejecución limitada - en cuanto a su contenido-, a complementar aquello que se encuentra establecido previa y expresamente en la ley y por encargo de ella.

Dicha conclusión se desprende del análisis del artículo 19 N° 20 de la Constitución, el cual señala expresamente que es la ley, en el sentido material y formal, la que va a determinar la forma igualitaria en que ha de repartirse un tributo. Esta norma, al referirse a la igual repartición de los

³³ FERMANDOIS: *Derecho Constitucional Económico*, p.153.

³⁴ MASSONE PARODI: *Principios del Derecho Tributario*, pp. 119-226.

tributos no hace otra cosa que reservar al legislador – y como garantía al contribuyente-, el establecimiento del tributo en su fase objetiva y subjetiva. La fase Objetiva del Tributo tiene que ver con el hecho gravado, la base imponible y la tasa que ha de aplicarse. La fase Subjetiva dice relación con los sujetos a los que se han de aplicar el tributo y las exenciones personales. De esta forma, la igual repartición del tributo por ley no es otra cosa que el establecimiento del mismo, en todos sus elementos, en una ley formal y material. No se concibe la igual repartición de un tributo de conformidad a lo dispuesto por una ley sino es ella misma la que lo establece en todos sus elementos³⁵.

En este mismo sentido argumentan varios exponentes de la doctrina nacional como es posible evidenciar en la obra de Carmona Santander,³⁶ donde, Por ejemplo, Evans de la Cuadra y Evans Espiñeira sostienen que: “La Constitución Política es en extremo rigurosa en cuanto a extender el principio de la legalidad tributaria a todos los elementos esenciales de la obligación, es decir, el hecho imponible definido de manera cierta, los presupuestos de hecho a los que se atribuirá la producción del hecho imponible, los sujetos obligados al pago, el método o procedimiento para determinar la base imponible en sus lineamientos esenciales, las alícuotas que se aplicarán para fijar el monto del tributo, los casos de exenciones, los supuestos de infracciones, las sanciones correspondientes, etc.”³⁷”

El mismo prisma, es seguido por el profesor Massone: “es precisamente la ley la encargada de determinar, por lo menos, los siguientes elementos: el hecho jurídico tributario, la correspondiente base imponible, la tasa y el sujeto pasivo de la obligación tributaria”³⁸”

Para Enrique Silva Cimma, la potestad reglamentaria tiene su campo de acción como ejecutoria de la ley y en silencio de la ley, pero no puede actuar contra ley expresa ni transgredir o atentar contra los principios fundamentales que consagra la Constitución Política de la República³⁹.

³⁵ AVILÉS HERNANDEZ: *Principio de legalidad de los tributos, facultades legislativas y potestades de la administración*, p.268.

³⁶ CARMONA SANTANDER, Carlos, *Un nuevo estadio en la relación Ley-Reglamento: el ámbito del reglamento*, Revista de derecho público, 2001, n°63, pp. 178 y ss.

³⁷ EVANS DE LA CUADRA, Enrique Y EVANS ESPÍÑEIRA, Eugenio (2010): *Los Tributos ante la Constitución*, segunda edición actualizada, Editorial Jurídica de Chile, Santiago, p. 70.

³⁸ MASSONE PARODI, Pedro (2013): *Principios del Derecho Tributario*, Santiago de Chile, Legal Publishing: Thompson Reuters, p.158.

³⁹ SILVA CIMMA, Enrique (1996): *Derecho Administrativo chileno y comparado, introducción y fuentes*, cuarta edición, Editorial Jurídica de Chile, pp. 158.

Según Patricio Aylwin Azócar y Eduardo Azócar Brunner, el campo propio del reglamento se encuentra en materias que no son propias de leyes y en aquellas que no han sido regidas por ley, pues, en este último caso, solo podrían complementarla, pero no contrariarla. Ningún reglamento puede contener normas contrarias a una ley cualquiera que sea⁴⁰.

Finalmente, no podemos dejar de lado las tajantes conclusiones del Profesor Eduardo Soto Kloss, al señalar que el reglamento solo puede desarrollar lo ya legislado por el congreso, pero jamás podrá innovar lo regulado por la ley, pues si se incurriere en una innovación, se produciría un exceso reglamentario y por ende, nulo. Tales reglamentos de ejecución no pueden sobrepasar la ley que dicen desarrollar, alterando sus disposiciones, modificando su sentido o alcance, restringiendo sus efectos, fijando nuevos requisitos o condiciones para el ejercicio de derechos o beneficios que la ley ha creado u otorgado, dejándolos sin efecto, creando disposiciones nuevas al margen de la ley que dicen reglamentar o contrariándolas. Todo ello es un exceso normativo que hace que tal disposición reglamentaria incurra en ilegalidad al exceder la ley, pero además en inconstitucionalidad al vulnerar su autor la competencia atribuida por lo que dicho reglamento – en sus preceptos excesivos-, adolece de nulidad y nulidad de Derecho Público⁴¹.

Estos autores poseen una visión ortodoxa del principio de legalidad y la justifican por razones de seguridad jurídica y porque, también, se considera que la única forma de resguardar la igualdad ante la ley es que los tributos sean establecidos mediante una ley en términos materiales y formales. Ya que, por otro lado, adoptar un criterio reductor nos llevaría al riesgo de la discrecionalidad administrativa abriendo un espectro amplio de incertidumbre y peligro para la garantía en comento. No obstante ello, el ejecutivo podrá regular materias de alcance tributario diferentes a las propias del tributo mismo, tales como las de tipo procedimental o administrativo, sin que por esta vía le sea legítimo establecer nuevas cargas.

Doctrinalmente, además, se han planteado diversas teorías que buscan encontrar una solución a esta compleja relación, intentando determinar el grado de intervención que ha de permitirse al reglamento en la ejecución de una materia propia de la reserva de ley. En este momento

⁴⁰ AYLWIN AZÓCAR, Patricio; AZÓCAR BRUNNER, Eduardo (1996): *Derecho Administrativo*, Edic. Universidad Nacional Andrés Bello, Santiago, p. 76.

⁴¹ SOTO KLOSS, Eduardo(1999): “Ley y Reglamento: sus relaciones en el Derecho chileno”. En *Revista Jus Publicum* n°3, p. 39.

analizaremos aquella que identificamos como la solución por excelencia a esta problemática, estamos hablando de: la teoría del complemento Indispensable.

La teoría del Complemento Indispensable, de acuerdo con Carmona Santander, sostiene que la potestad reglamentaria es una técnica de colaboración de la administración con el poder legislativo. Este puede no agotar la regulación de la materia, requiriendo la colaboración del titular de la potestad reglamentaria⁴². Se concibe el reglamento como una norma destinada a regular todo lo indispensable a fin de garantizar la más expedita ejecución de la ley. Consecuencialmente con ello el reglamento no sustituye a la ley sino que colabora con ella, complementa lo que esta ha dejado de forma deliberada. El reglamento no puede ir más allá del complemento indispensable de la ley, no puede incluir más que lo que sea estrictamente indispensable para garantizar el desarrollo y ejecución de la ley⁴³

Por último, como corolario de sostener que la reserva de ley se encuentra consagrada en nuestro ordenamiento jurídico como una garantía fundamental para el contribuyente, se extraen importantes consecuencias como el hecho de que no procede, en materia tributaria, la delegación de facultades legislativas al Presidente de la República mediante una ley delegatoria del congreso - en los términos del artículo 64 de la Constitución-, ya que tiene como límite, justamente, el inmiscuirse en materia de garantías Constitucionales.

CAPÍTULO III: VULNERACIÓN PRINCIPIO RESERVA LEGAL.

1. Artículo 71 bis reglamento impuesto ventas y Servicios.

En lo que respecta a la remisión de la ley al reglamento de ejecución, ya sea del Presidente de la República o de cualquier otro órgano al que la Constitución o las leyes le otorgan facultad de dictar este tipo de reglamentos, ya habíamos señalado que debe hacerse una distinción en orden a que este tipo de reglamento está admitido para todo lo que no sea regular los elementos esenciales de la obligación tributaria.

⁴² CARMONA SANTANDER: *Un nuevo estadio en la relación Ley-Reglamento: el ámbito del reglamento*, p. 185.

⁴³ Ibid.

En este caso nos referimos al reglamento del nuevo Decreto Ley n° 825, de impuesto a las Ventas y servicios. El reglamento respectivo se encuentra contenido en el Decreto Supremo 55 del Ministerio de Hacienda, publicado en el Diario Oficial de 2 de febrero de 1977. Este decreto reglamenta la aplicación de las disposiciones del Decreto Ley N° 825, de 31 de Diciembre de 1974, en su nuevo texto fijado por el Decreto Ley N° 1.606, publicado en el Diario Oficial de 3 de Diciembre de 1976, sobre "Impuesto a las Ventas y Servicios".

El artículo que nos ocupa y el cual constituye el foco de nuestro análisis en el contexto de este reglamento corresponde al artículo 71 bis que reza de la siguiente forma:

Artículo 71° bis La Dirección del Servicio de Impuestos Internos fijará con carácter de obligatorio otros requisitos o características para las facturas, facturas de compras, guías de despacho, liquidaciones, notas de débito y notas de crédito y sus respectivas copias, tales como dimensiones mínimas, papel que debe utilizarse, impresiones que debe contener el fondo, tipo de letra que debe usarse en las impresiones, diseño y color del documento y la de la tinta con la cual se impriman.

La emisión de los documentos referidos en el inciso anterior, sin cumplir con los requisitos establecidos en este Reglamento, o por la Dirección del Servicio de Impuestos Internos, hará aplicable lo dispuesto en el N° 5 del artículo 23° del decreto ley 825, de 1974, y las sanciones que establecen el N° 10 del artículo 97° o el artículo 109° del Código Tributario, según corresponda.

La segunda copia o copia adicional a que se refiere este Título deberá portarse para ser exhibida durante el traslado de las especies, junto con el original a que se refiere el inciso final del artículo 55° de la ley, y ser entregada a los funcionarios del Servicio de Impuestos Internos que lo requieran. El incumplimiento de esta obligación será sancionado con la pena establecida en el N° 17 del artículo 97° del Código Tributario.

Asimismo, la Dirección del Servicio de Impuestos Internos podrá autorizar la emisión de facturas, facturas de compra, liquidaciones, notas de débito y notas de crédito impresas por medios computacionales. Los mencionados documentos deberán imprimirse en formularios previamente timbrados por dicho Servicio y deberán emitirse en los ejemplares y con las especificaciones que determine su Dirección. En uso de estas facultades podrá autorizarse que el envío de los ejemplares que correspondan al cliente se efectúe por medio de la impresión de ellos directamente en su sistema computacional, simultáneamente con la impresión de los ejemplares que debe conservar el emisor y usándose los mismos medios tecnológicos.

Las autorizaciones que se concedan, en uso de las facultades establecidas en el inciso anterior, podrán ser revocadas a juicio exclusivo de la Dirección del Servicio de Impuestos Internos.

La emisión de documentos, en la forma señalada en el inciso cuarto, que no cumplan con los requisitos que establezca la Dirección del Servicio de Impuestos Internos, hará aplicable lo dispuesto en el número 5 del artículo 23 del decreto ley N° 825, de 1974 y las sanciones que establece el N° 10 del artículo 97 del Código Tributario y las otras sanciones legales que resulten pertinentes.

Antes de iniciar un análisis profundo de esta norma, debemos definir en qué contexto nos encontramos, por ende, vamos a señalar someramente de qué se trata el impuesto a las ventas y servicios y sus principales características en nuestro ordenamiento.

2. Generalidades sobre el Impuesto a las ventas y Servicios.

El Decreto Ley N° 825 no define el concepto de Impuesto a las Ventas y Servicios (de ahora en adelante “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”

A su vez el 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, aún en los casos en que las leyes por que se rijan los eximan de toda clase de impuestos o contribuciones, presentes o futuros.”

En palabras del profesor Víctor Hugo Ruiz de la Universidad de Talca se puede definir al IVA de la siguiente manera: “El IVA es un tributo que grava solamente el mayor valor o valor agregado del bien o servicio en cada etapa de la producción o comercialización, el que está

constituido por el margen de comercialización que el industrial, comerciante o prestador de servicio aplica”.⁴⁴

2.1) Características del IVA:

Que, en lo que se refiere a las características del IVA, pueden resumirse expresando que:

- 1) El IVA es un impuesto indirecto, cualquiera que sea el criterio que usemos para distinguir esta clase de impuestos de los directos. Así, en cuanto al método de recaudación, su percepción no se realiza en base a un rol. En relación al objeto del impuesto del IVA grava una manifestación mediata o indirecta de la capacidad contributiva, como lo es la transferencia de bienes o el consumo de bienes y servicios. En fin, con respecto a la incidencia del impuesto la carga del IVA no recae sobre el contribuyente, sino que éste la traslada a otra persona.⁴⁵
- 2) Es un impuesto general y no específico o selectivo,⁴⁶ grava a todos los bienes y servicios, no a bienes y servicios específicos. Esta generalidad del impuesto es un elemento fundamental para lograr la neutralidad del mismo. El IVA busca ser neutral en la cadena de producción y distribución de los bienes, buscando que la carga total la soporte el consumidor final.
- 3) El IVA tiene un carácter plurifásico o, más precisamente, omnifásico, el gravamen en más de una fase del proceso económico; y el IVA, al gravar el valor agregado, se impone en todas las fases de producción⁴⁷.
- 4) No es acumulativo, de método financiero de impuesto contra impuesto, que permite que el IVA no se acumule, estos pueden ser colocados en cascada o sobre el valor agregado o añadido.⁴⁸ Antes, el impuesto que se pagaba en una etapa, se incorporaba

⁴⁴ RUIZ, Víctor Hugo (2005): *Apuntes Actualizados del Impuesto a las Ventas y Servicios, Serie de documentos docentes (SDD)* Universidad de Talca, Año 3, N° 1, p. 8.

⁴⁵ MASSONE PARODI, Pedro (1995): *El impuesto a las ventas y servicios*, Valparaíso, Edeval, p. 35.

⁴⁶ Ibid.

⁴⁷ RUIZ: *Apuntes Actualizados del Impuesto a las Ventas y Servicios, Serie de documentos docentes (SDD)*, p.11.

⁴⁸ YÁÑEZ HENRÍQUEZ, José (2014): “Impuesto al Valor Agregado: eficiencia y crecimiento”. En: *Revista de Estudios Tributarios*, N°9, Santiago, pp. 221-252.

en la etapa siguiente, acumulándose todos los pagos del IVA en las bases imponibles de las etapas sucesivas, lo que encarecía todas las operaciones, produciéndose el “efecto en cascada”. No convenía esta situación, pues generaba que el operador económico debía ser productor, distribuidor mayorista y minorista, produciendo una acumulación vertical, situación que solo podían costear las personas de más altos recursos, todo con el fin de que el producto llegase más barato al consumidor final (no produciéndose la acumulación), pues fomenta la concentración económica.

Lo anterior se evita con el concepto de impuesto al valor agregado: solo se va a gravar cada etapa con el valor que le agregó cada agente económico, y ese valor agregado se va a gravar, pero incorporándose a la base imponible del impuesto de la etapa siguiente.

- 5) Es un impuesto de declaración y pago mensual, 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.
- 6) 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;

Es importante para la norma en estudio mencionar que determinados los supuestos básicos dentro de la obligación tributaria, como son el hecho gravado y sujeto del impuesto, queda por determinar la obligación que tienen los contribuyentes para con el Estado, y que consiste básicamente en el monto del impuesto a enterar en arcas fiscales.⁴⁹

De esta manera el impuesto que deben enterar finalmente los contribuyentes del IVA mensualmente, corresponde a la diferencia existente entre los impuestos que ellos recargan en las ventas y servicios gravados que realizan y aquellos impuestos que soportan al adquirir bienes o utilizar servicios correspondientes a su actividad.⁵⁰ Este último es el que llamamos crédito fiscal y podemos señalar que corresponde - según el inciso primero del artículo 39 del Reglamento-, a aquel que "está constituido por los impuestos que a los contribuyentes afectos al IVA les han sido recargados en sus adquisiciones o servicios recibidos y que pueden deducirse de su débito fiscal mensual determinado en conformidad a las normas contenidas en la Ley".

⁴⁹ GOMEZ ACUÑA: *Impuesto a las Ventas y Servicios*, p.65.

⁵⁰ Ibid, p.78.

Por cierto, la ley regula el crédito, a fin de evitar su uso indiscriminado o improcedente, del mismo modo que la ley de impuesto a la renta establece reglas para la deducción de los gastos, los cuales resultan esenciales en el contexto de dicho impuesto ya que de otro modo el tributo no gravaría las rentas, sino que los ingresos.

De esta manera en el IVA, es el crédito fiscal precisamente lo que determina que el impuesto afecte aquello que el legislador ha pretendido -sólo el valor agregado- y no el precio de las ventas o la remuneración de los servicios. En tal sentido, el crédito fiscal representa un derecho esencial de los contribuyentes del IVA y corresponde a un elemento básico en la mecánica del impuesto y no una "franquicia".⁵¹

Esto solo lo dejaremos enunciado ya que lo veremos específicamente a partir de una de las sanciones contempladas por el artículo 71 bis del reglamento de la ley del IVA.

3. Infracción a la Potestad Reglamentaria de Ejecución.

Principalmente, el problema con esta norma radica en que no corresponde a un válido ejercicio de la potestad reglamentaria de ejecución ya que la Ley sobre impuesto de Ventas y Servicios señala que el reglamento determinará los requisitos de forma de la factura, hecho que no ocurre ya que remite dicha determinación al director del SII. Entonces, además de estar infringiendo garantías establecidas en la constitución como ya veremos posteriormente, el reglamento no obedece al mandato otorgado por la ley, es decir, si bien reglamenta ciertas circunstancias, además, le otorga una facultad a la Dirección del Servicio para que establezca otros requisitos. En este punto es posible advertir que se produce una **Degradación Normativa**, por lo tanto, aquello que debía estar en el reglamento, en definitiva, el reglamento lo remite para ser regulado por una resolución de un órgano de la Administración. Entonces, efectivamente, no estamos ante un válido ejercicio de la Potestad Reglamentaria de Ejecución.

Aquí hay dos elementos que comentar respecto del inciso primero del Art. 71:

Primero, podemos decir que, si el reglamento es el complemento indispensable para ejecutar la ley, entonces, ¿Qué debió señalar el propio reglamento? Aquí pareciera que era el lugar para

⁵¹ DUMAY PEÑA, Alejandro (1997): "Interpretación de la excma. Corte Suprema a las normas legales que regulan los requisitos del crédito fiscal en el iva" En: *Revista de Derecho y Jurisprudencia y Gaceta de los Tribunales*, N°2, p.92.

definir justamente esos criterios formales, pero en vez de esto, no solo no lo regula en el reglamento, sino que lo remite.

Recordemos que la potestad reglamentaria de ejecución tiene un límite y solo puede regular aspectos establecidos por la ley. Así lo ha dicho en sentencia de 30 de mayo de 1951,⁵² la Excelentísima Corte Suprema que sentó la doctrina de que un decreto supremo no puede ampliar las hipótesis de aplicación o hecho gravado de un determinado tributo a otras materias no contenidas precisamente en la ley. Un fallo aún más antiguo, dictado por el mismo tribunal⁵³ en casación en el fondo el 28 de noviembre de 1928 señala que no procede que la autoridad administrativa amplíe el monto de un tributo más allá de lo previsto por la ley. Dicho criterio fue ratificado en el fallo de la Excelentísima Corte Suprema de 3 de noviembre de 1960⁵⁴ en cuanto a que la potestad reglamentaria debe ejercerse sin ampliar el marco legal.

Luego, la Excelentísima Corte Suprema, en fallo de 10 de septiembre de 1993, dictado en recurso de inaplicabilidad interpuesto por Watts Alimentos S.A.⁵⁵ acogió la tesis de la procedencia de la potestad reglamentaria en materia tributaria, de una forma análoga a aquella en que la misma opera en el sistema español e italiano. En efecto, señala que el acto de legislar acaba en el establecimiento de la "substancia y contornos perfectamente definidos" del punto en cuestión, indicando " en forma detallada los elementos y factores que debía considerar el Presidente de la República a fin de hacer efectiva la voluntad de la ley en aspectos fluctuantes, actualizando este último elemento que se encontraba el legislador en la imposibilidad de determinar a la fecha de su dictación". En otros términos, *la sentencia en cuestión admite la posibilidad de que la norma legal encargue la determinación precisa de un aspecto del tributo, previamente establecido en la ley, en la medida que sea ésta la que indique la forma en que deberá proceder.* Por su parte, tal situación no constituye una delegación de facultades legislativas contraria al artículo 61 de la Constitución Política de la República, sino que se trata de materias propias de la potestad reglamentaria de ejecución, según se encuentra contenida en el número 8 del artículo 32 del mismo cuerpo normativo.

Por otra parte, en fallo de 14 de octubre de 1996, el Tribunal Constitucional acogió el requerimiento en contra de determinados artículos del proyecto de ley que modernizaría el

⁵² Revista Derecho y Jurisprudencia (1952): t. XLVIII, sec. 1ª, 2ª parte, p. 149

⁵³ Revista Derecho y Jurisprudencia (1931): t. XXVIII, sec. 2ª, 2ª parte, p. 58.

⁵⁴ Revista Derecho y Jurisprudencia (1960): t. LVII, sec. 1ª, 2ª parte, p. 305

⁵⁵ Revista Derecho y Jurisprudencia (1993): t. XC, sec. 5ª, pp. 215 y ss.

Servicio Nacional de Aduanas, en cuanto el mismo disponía que "el reglamento establecerá las condiciones, plazos, tramos y demás modalidades para el pago de las tarifas a que se refiere este artículo...". En efecto, se determinó que dicha tarifa, en la que es necesario incurrir a objeto de aplicar un impuesto, constituye en sí un tributo y, en razón de ello, atendido el principio de la reserva legal, no cabe sino acoger el requerimiento planteado. En efecto, el fallo señala que "tal remisión al ámbito del reglamento permite que a través de éste se pueda regular la forma que garantice la igual repartición de los tributos establecidos, materia que, como se ha dicho, la Constitución exige que sea señalada por el legislador".

Dado lo anterior si bien, se establece que se regularán ciertos aspectos por vía de reglamento si estos están señalados en la ley igualmente es discutido. Pero en este caso no es que se regule aspectos que la ley no ha señalado o que no ha establecido, sino que este reglamento remite a un órgano de la administración aspectos que una ley debió regular. Por lo que frente a esta situación no nos queda más que señalar que no existe atentado más grave a la propiedad que la privación parcial de ella realizada a través, de decisiones de la propia autoridad administrativa llamada a dar cumplimiento a la ley, adoptadas con mayor o menor formalidad, sea en base a interpretaciones extensivas, analógicas o al ejercicio indebido de la potestad reglamentaria autónoma en materias de reserva de ley, todo ello bajo el presunto ejercicio de la potestad impositiva.⁵⁶

De lo anterior, se desprende la necesidad de que el principio de la legalidad tributaria sea formulado en términos absolutos. El interés fiscal en mantener el control de los ingresos se resguarda, adecuadamente, con la norma que entrega la iniciativa exclusiva en la materia al Presidente de la República, sin que sea procedente al respecto ampliar la injerencia administrativa. Por su parte, la complejidad de las normas en materia tributaria, tanto en lo sustantivo como en lo relativo a las normas administrativas, hacen conveniente un adecuado control a la actividad reglamentaria de la administración. En efecto, múltiples normas de tipo administrativo que facilitan la recaudación de los impuestos y la fiscalización de los mismos se levantan, en sí mismas, como verdaderas cargas adicionales que no encuentran sustento, siquiera mediato, en norma de rango legal alguno y que implican importantes esfuerzos personales o patrimoniales del contribuyente, del todo asimilables a las cargas públicas. Por otra parte, no

⁵⁶ AVILÉS HERNANDEZ: *Principio de la legalidad de los tributos, facultades legislativas y potestades de la administración*, pp. 241-276.

obstante la claridad conceptual de las normas generales contenidas en algunas leyes sobre impuestos, la interpretación de las normas especiales por parte de la autoridad administrativa lleva incluso en algunos casos a variar sustancialmente el sentido del tributo específico, en relación a como este ha sido establecido por la ley.

Entonces la pregunta es ¿de dónde emana la potestad del reglamento para remitir a un órgano de la administración la regulación de aspectos que no fueron cubiertos por el reglamento? La cuestión es que no tiene dicha potestad, no se le ha conferido, sino que la única potestad que es posible identificar es la reglamentaria de ejecución, en virtud de la cual, como ya hemos aclarado previamente, consiste en la facultad de dictar el reglamento con el objeto de ejecutar la ley, y es este el que debe, por ende, contener todo el complemento indispensable para tal objeto.

4. Otras Infracciones contempladas en la norma.

Resulta pertinente en este momento hacer la aclaración de que si bien la norma objeto de nuestro estudio incurre, principalmente, en una vulneración clara al principio de reserva legal tributaria, además, ella presenta - producto de su redacción y como es deducible de su lectura-, diferentes consecuencias que se explicarán brevemente a continuación, estas son:

- 1) Privación del Crédito Fiscal por la Inobservancia de los requisitos establecidos por la Dirección del S.I.I.
- 2) Establecimiento de Sanciones Penales.

4.1) Privación del Crédito Fiscal por la Inobservancia de los requisitos establecidos por la Dirección del S.I.I.

A propósito de este primer acápite es posible apreciar que se establece una sanción en la misma norma, en la cual, se priva del crédito fiscal, de acuerdo con el art. 23 N°5 consagrado de la siguiente manera:

Art.23 n5: “no darán derecho a crédito los impuestos recargados retenidos en facturas no fidedignas o falsas, o que no cumplan con los requisitos legales o reglamentarios”.

De la inteligencia de este artículo se desprende que en principio las formalidades, o bien, los requisitos de las facturas deberían estar contenidas en la ley o en sus respectivos reglamentos. Entonces, corresponde realizarnos la siguiente pregunta ¿Tiene la Dirección del Servicio de Impuestos Internos la potestad para privar de crédito fiscal al contribuyente que no emita la factura de acuerdo con los requisitos que ella misma establezca? En este punto la respuesta, a todas luces, ha de ser negativa ya que claramente ésta situación plantea un serio conflicto de potestades y una evidente vulneración al principio de reserva legal.

Corresponde en este punto señalar, preliminarmente, que el crédito fiscal reviste una gran importancia para la determinación de la base imponible y el impuesto específico a pagar por parte del contribuyente. Esto debido a que el IVA por definición grava sólo el mayor valor que se incorpora a los bienes en cada etapa de los procesos de producción y comercialización. La determinación de este mayor valor no se hace directamente, sino mediante el sistema de restar del impuesto causado por ventas y servicios prestados, el impuesto soportado por el contribuyente en el mismo período sobre sus compras y utilización de servicios. De esta manera, el débito fiscal representa el tributo sobre las operaciones de ventas y servicios realizados por el contribuyente.

Los contribuyentes del IVA tienen derecho a un crédito fiscal contra el débito fiscal correspondiente al mismo período tributario (artículo 23, inciso 1° de la ley a las ventas y servicios). El crédito fiscal constituye un elemento o rasgo esencial del sistema y se origina en las mismas operaciones que constituyen hechos gravados. De esta forma, la vida y monto del crédito están íntimamente ligados a ciertos documentos (factura, nota de débito, nota de crédito, comprobante de pago).⁵⁷

En relación con lo anterior, es de suma relevancia señalar que la factura, en particular, es de vital importancia para la determinación del impuesto a las ventas y servicios. Para los compradores es fundamental exigir factura para rebajar su crédito fiscal, y esto dificulta la venta indocumentada por lo que se salvaguarda la generación de débito fiscal para el vendedor. A esto es menester agregar que los hechos gravados del IVA son muchos y se efectúan a cada instante por miles de personas, por ende, resulta capital en este punto proteger al principio de reserva de ley pues si bien el hecho gravado no requiere de mayor complejidad, esto no le merme de la importancia de este impuesto atendida su cotidianidad y que todas las virtudes del IVA han

⁵⁷ MASSONE, Pedro: *El impuesto a las ventas y servicios*, p.72

provocado su acelerada expansión a todo el mundo, y es hoy sin duda uno de los más –o el más– recaudador, rasgo que se da en los países desarrollados debido a que la recaudación del IVA guarda una relación directa con el crecimiento económico, pues la base del IVA es una parte del PIB. No se debe olvidar que la sumatoria de todos los valores agregados en la economía durante un periodo es igual al PIB de dicho periodo. Es importante resaltar que a mayor nivel del PIB mayor será la recaudación tributaria del IVA, sin cambiar la tasa del impuesto. El crecimiento económico por sí mismo, al incrementar la base del IVA, proporciona incrementos en la recaudación impositiva. Este es uno de los motivos por el cual el crecimiento es importante, por ello los impuestos deben ser amigables con él.⁵⁸ Sin ir más lejos, en nuestro país es con certeza el impuesto que más recursos provee al Fisco.⁵⁹

De esta manera, sostenemos férreamente que estos requisitos remitidos a la determinación de la Dirección Nacional del S.I.I con carácter obligatorio, que deben observar los documentos ya señalados tienen que, necesariamente, estar establecidos de manera expresa en la ley en su sentido formal y material, y, desde luego, no debe quedar sujeta su configuración a la merced del arbitrio de un órgano administrativo, ya que la consecuencia de la falta de una de estas exigencias es que el documento no va a otorgar el derecho al crédito y, por lo tanto, tendrá un efecto directo en el monto del impuesto a pagar, esto es, en uno de los elementos esenciales del tributo.

Lo anterior concuerda plenamente con lo señalado por la Ilustrísima Corte de Apelaciones de Arica, en sentencia de fecha 12 de abril del año 2011⁶⁰. Lo dicho por la Corte de Apelaciones se dio justamente en el contexto de las facultades de la Dirección Nacional del Servicio de Impuestos Internos para establecer con carácter de obligatorio otros requisitos o características para las facturas, facturas de compras, guías de despacho, liquidaciones, notas de débito y notas de crédito y sus respectivas copias. A juicio del Servicio según la Resolución N° 14, de 8 de febrero de 2005, que en su dispositivo tercero fijó el requisito de la fecha de vigencia de emisión, pudiendo emitirse, entre otros, las facturas, hasta el 31 de diciembre del año siguiente al de su Timbraje, careciendo de validez después de dicha fecha, la que debe estar impresa en el documento según prescribe la misma Resolución N° 14. Por ende, el tribunal tiene que verificar si “la emisión de un documento dentro de su vigencia temporal es un requisito de forma”, como señala textualmente el Servicio de Impuestos Internos en su presentación o, en otras palabras, si

⁵⁸ YÁÑEZ, José: “Impuesto al Valor Agregado: eficiencia y crecimiento”, p.249.

⁵⁹ Ibid.pp.39- 42.

⁶⁰ Sentencia de Corte de Apelaciones de Arica, rol 1-2011, de fecha 12 de abril de 2011.

la emisión de una factura fuera del plazo de vigencia constituye una infracción sancionable de conformidad a lo dispuesto en el N° 10 del artículo 97 del código Tributario.

Que en dicha sentencia en su considerando decimotercero se señala: *“al efecto, el inciso primero del artículo 71bis del Reglamento, establece la facultad de la Dirección del Servicio para fijar con carácter de obligatorio otros requisitos o características a las facturas y otros documentos.*

Al efecto la norma citada establece cuales son los límites de esta facultad cuando dispone textualmente: “tales como

- a) dimensiones mínimas,*
- b) papel que debe utilizarse,*
- c) impresiones que debe contener el fondo,*
- d) tipo de letra que debe usarse en las impresiones,*
- e) diseño y color del documento*
- f) y de la tinta con la cual se impriman.”.*

Del tenor literal de la disposición transcrita y atento al hecho que la misma está incorporada al ámbito del Derecho Público, este Tribunal concluye que se trata de una norma taxativa que no admite interpretación amplia, por lo que la facultad de la Dirección del Servicio, de establecer otros requisitos, se encuentra limitada sólo y exclusivamente a los puntos y materias que enumera la norma reglamentaria reproducida.

Dicho lo anterior, la Corte estimo que resulta del todo ilógico e injusto asimilar la conducta de la contribuyente, en donde no ha habido perjuicio fiscal, con no emitir derechamente o fraccionar boletas y facturas, o simplemente no timbrarlas, a fin de evadir el pago de los impuestos correspondientes.

Y concluyó señalando: *“Sin perjuicio de lo expuesto cabe reflexionar, independiente de que el documento emitido por la autoridad administrativa contenga o no una norma sancionatoria explícita y expresa frente al incumplimiento de una obligación impuesta por la vía de una Resolución, si las facultad que le confiere una ley la autorizan, por sí sola, para determinar conductas infraccionales y de establecer una sanción correlativa frente a la ocurrencia de la conducta descrita.*

Desde la perspectiva de este Tribunal, la única fuente válida y legítima para describir conductas como infraccionales y determinar sus sanciones, es la ley, formada con sujeción a las normas constitucionales que rigen

la materia, de manera tal que no es aceptable que una Resolución las fije, porque en definitiva, significativa legislar en la materia.”

4.2) Establecimiento de Sanciones Penales.

En cuanto a este apartado lo trataremos en el capítulo siguiente ya que corresponde a la vulneración del principio de legalidad y tipicidad penal.

CAPÍTULO IV. OTRAS VULNERACIONES CONSTITUCIONALES.

1. Infracción principio legalidad penal.

Para dirigir apropiadamente esta etapa de nuestro análisis corresponde que comencemos planteándonos la siguiente interrogante ¿incurre el reglamento, o bien, el artículo 71 bis en algún otro tipo de infracciones?

Para dar respuesta a dicha interrogante resulta necesario - de momento-, alejarnos del ámbito tributario, ya que la disposición objeto de nuestro estudio da un paso más allá en el campo de las irregularidades e infringe en un doble sentido la garantía constitucional consagrada en el artículo 19 N° 3 de la Constitución Política de la República, como veremos a continuación.

En Primer lugar, hay una vulneración al principio de reserva de ley penal (en el sentido que las penas solo pueden ser establecidas por ley) Porque el artículo 97 N° 10 del Código tributario establece como infracción el que se emitan los documentos tributarios sin las formalidades legales y reglamentarias, entonces ¿el reglamento puede establecer cuándo habrá o no una infracción penal? La respuesta definitivamente ha de ser negativa, ya que necesariamente debe ser la ley la vía por la cual se establezcan los supuestos de hecho constitutivos de infracciones penales.

Es así como el artículo 97 N°10 señala que *“La reiteración de las infracciones señaladas en el inciso primero se sancionará además con presidio o relegación menor en su grado máximo. Para estos efectos se entenderá que hay reiteración cuando se cometan dos o más infracciones entre las cuales no medie un período superior a tres años”*.

Este inciso castiga a quien comete reiteradamente las infracciones que menciona el inciso primero del número 10 del artículo 97 del Código Tributario, esto es, el no otorgamiento de guías de despacho, de facturas, notas de débito, notas de crédito o boletas en los casos y en la forma exigidos por las leyes, el uso de boletas no autorizadas o de facturas, notas de débito, notas de crédito o guías de despacho sin el timbre correspondiente y el fraccionamiento del monto de las ventas o el de otras operaciones para eludir el otorgamiento de boletas. Hay reiteración cuando entre dos o más infracciones no medien más de tres años.

Además de lo anterior, no es necesario que al momento de cometerse la segunda infracción, la anterior se encuentre ejecutoriada, sino que bastará que se encuentre notificado al contribuyente el denuncia respectivo.

En otras palabras, al momento de cometerse por segunda vez alguna de estas infracciones, deberá ya existir una notificación que advierta al infractor de su proceder ilegal. Por este motivo, los funcionarios fiscalizadores, deberán notificar las infracciones relacionadas con el artículo 97 N° 10 del Código Tributario, al momento mismo de ser cometidas, y no esperar a que un comerciante haya incurrido en dos o más de ellas para proceder a notificarlas.”⁶¹ El dolo en este caso corresponde a conocer la reiteración de las infracciones señaladas (elemento intelectual del dolo), y querer realizarlas (elemento anímico o volitivo del dolo).⁶²

Con respecto a esta norma el profesor Pedro Massone Parodi, citando al tratadista Alejandro Dumay Peña, - quien luego de haber analizado varios fallos de los Tribunales Superiores de Justicia⁶³-, señala que: el N° 10 del artículo 97 del CT sanciona el “no otorgamiento” de los documentos en referencia y, por extensión, la emisión de estos en condiciones tales que sean equivalentes a su omisión –por ejemplo, extenderlos en formularios no timbrados–; en tanto, que los errores sin mayor relevancia, es decir la emisión simplemente defectuosa, escapa a la conducta tipificada en dicha norma y sólo puede ser sancionada, en cuanto resulte constitutiva de infracción, a través del artículo 109 del mismo Código, esto es, como infracción residual.⁶⁴

⁶¹ Manual del Servicio de Impuestos Internos, Volumen N° 5, Párrafo 5730.07

⁶² VALLEJOS Castro, Eduardo (1998): *La Prueba en el Delito Tributario*, Santiago, Editorial Jurídico-Tributaria S.A, p. 266.

⁶³ DUMAY PEÑA, Alejandro,(2012): “Penalidad que corresponde a la infracción tributaria consistente en la emisión defectuosa de alguno de los documentos que establece el D.L. N° 825”. En *Revista de Impuestos* N° 7.

⁶⁴ Sentencia Tribunal Tributario y Aduanero de Temuco, RIT ES-08-00013-2012 de 10 de mayo 2012 y Sentencia Tribunal Tributario y Aduanero de Temuco en RIT ES-08-00056-2012 de 03 de septiembre 2012.

El autor Rodrigo Ugalde P. concuerda con dicha opinión, por cuanto el verbo rector de la figura es “**el no otorgamiento**”, de modo que no resulta posible equiparar a ello conductas que implican un otorgamiento defectuoso, como errores de individualización en la mercadería enajenada, en la fecha o en el nombre del comprador.⁶⁵

Sin embargo, otros autores como García Escobar estiman que las conductas que significan un otorgamiento defectuoso del documento sí deben ser sancionadas, a través, de la disposición en comento, toda vez que ésta castiga el no otorgamiento de documentos en los casos y en la forma exigida por las leyes. Por lo demás, así lo ha interpretado el Servicio de Impuestos Internos en la Circular N°1, de 2 de enero de 2004.⁶⁶

Pero, Adicionalmente, hay algo más que no deja de ser relevante para el derecho y es que el artículo 71 bis en su inciso segundo, impone las sanciones que establece el artículo 97 n° 10 del Código Tributario, cuando los documentos a que se refiere su inciso primero sean emitidos sin cumplir con los requisitos establecidos en dicho reglamento o “**por la Dirección del Servicio de Impuestos Internos**”. En consecuencia, frente a este panorama nos encontramos con que un órgano de la administración estaría llenando de contenido el tipo penal y, por ende, incurriendo en una clara vulneración al principio de tipicidad.

Ahora, recordemos que el principio de tipicidad penal es de gran relevancia, como bien señala el profesor Zaffaroni “el juicio de tipicidad cumple una función fundamental en la sistemática penal. Sin él la teoría quedaría sin base, porque la antijuridicidad deambularía sin fijeza y la culpabilidad perdería sustentación por desdibujamiento de su objeto...”⁶⁷

Efectuar un juicio de tipicidad en base a una conducta que resulta ser parecida a la que aparece descrita en un “tipo penal legal” preexistente a ella nos llevara inexorablemente a la atipicidad o ausencia de tipicidad como consecuencia de dicho análisis. Esto, en consecuencia de que el principio de tipicidad tiene como consecuencia fundamental generar “seguridad jurídica” o “certeza jurídica” en los integrantes de la comunidad.

Al respecto Radbruch sostenía que la seguridad es uno de los elementos esenciales a la idea del derecho, junto con la justicia y la adecuación teleológica. A mayor abundamiento sostenía el

⁶⁵ UGALDE PRIETO, Rodrigo y GARCÍA ESCOBAR, Jaime (2005): *Curso sobre Delitos e Infracciones Tributarias*, Editorial Lexis Nexis, 1ª edición. Santiago, p. 90.

⁶⁶ Ibid, p. 91.

⁶⁷ ZAFFARONI, Eugenio (1981): *Tratado de Derecho Penal: parte general*, Buenos Aires, Ediar, p. 171.

autor que: “es preciso que el derecho esté plasmado en fórmulas legales, que esa formulación se haga sobre el fundamento de hechos y no de estimaciones personales del juez”⁶⁸.

En nuestra opinión, tanto el juicio de tipicidad como la tipicidad misma, en calidad de elemento del delito, configuran “instrumentos idóneos y necesarios para garantizar la seguridad y la certeza jurídica” para la protección de los más elementales derechos, que se conjugan en una convivencia social pacífica.

Ahora, como se desprende de la inteligencia de la consagración de la tipicidad en nuestra Carta Fundamental, la cual reza que: "Ninguna **ley** podrá establecer penas sin que la conducta que se sanciona esté expresamente descrita en ella."⁶⁹ Resulta posible colegir que el ciudadano con anterioridad a su obrar ya cuenta con el conocimiento suficiente, en virtud, de una ley vigente que describe qué conductas se entienden como constitutivas de delito y, en consecuencia, se encuentran penadas por la misma y cuales no lo son y, por lo tanto, pueden ser llevadas a cabo libremente. En este sentido la misión del derecho penal se frustraría si las conductas estuvieran vagamente establecidas en la ley, o peor aún fuera de ella.

Este principio, no es sólo una institución jurídica, sino que es la base de todo un sistema político que considera la libertad individual como el más elevado valor social.⁷⁰ La ley será, entonces, quien determine las penas y los hechos delictivos, describiendo sólo algunas conductas ilícitas constitutivas de delitos, las cuales serán sancionadas por el derecho penal. Por lo que no existirá delito sin tipo, ni tipo que no esté expresamente señalado y descrito en la ley.

En un determinado sistema jurídico tributario en el que resultan recogidos los principios de legalidad, tipicidad, igualdad, irretroactividad de la ley, etc. siempre está presente el ineludible objetivo de dotar de seguridad jurídica a todos los integrantes de la comunidad. La vigencia de los principios referidos como eje central del Estado de Derecho y componente fundamental de un derecho penal garantizador, debe estar más allá de cualquier vejación, afectación o trasgresión circunstancial que se efectúe por parte de cualquier administración. La violación circunstancial o sistemática de todos o cualquiera de estos principios no supone un deterioro o debilitación de su valía en el mundo jurídico, menos aún del rol protagónico que debe jugar en toda estructura

⁶⁸ RADBRUCH, Gustav (1951): *Introducción a la Filosofía del Derecho*, Breviario del Fondo de Cultura Económica México, Buenos Aires, p. 40.

⁶⁹ Artículo 19 N°3 inciso final de la Constitución Política de la República de Chile.

⁷⁰ ETCHEBERRY Alfredo (1999): *Derecho Penal, Parte General*, Tomo I, Ed. Jurídica de Chile, 3ª edición, Santiago, Chile, p.78.

jurídica propia de un Estado de Derecho; en tales casos será un elemento relevante para la supervivencia y vigencia de éstos la puesta en práctica y el funcionamiento a plenitud de los instrumentos tendientes a lograr el más pronto restablecimiento y ulterior fortalecimiento de los principios ofendidos.⁷¹

Para finalizar este apartado no podemos dejar de mencionar la conclusión sustentada por la Corte de Apelaciones de Arica, respecto a la cual adscribimos íntegramente, al señalar que: *Desde la perspectiva de este Tribunal, la única fuente válida y legítima para describir conductas como infraccionales y determinar sus sanciones, es la ley, formada con sujeción a las normas constitucionales que rigen la materia, de manera tal que no es aceptable que una Resolución las fije, porque en definitiva, significaría legislar en la materia.*⁷²

2. Artículo 3º inciso 3º de la ley de Impuesto a las Ventas y Servicios.

En lo relativo a esta norma es posible también constatar que ha sido fuente de vulneraciones al principio de Reserva de ley, nos interesa mencionarla pues el Tribunal Constitucional ha señalado que sí respeta la constitución y, por ende, es totalmente válida, lo cual nosotros controvertimos.

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, elemento que debe estar establecido en la ley pero que, en cambio, se entrega su determinación como facultad a un órgano administrativo como lo es el Director Nacional del Servicio de Impuestos Internos.

2.1 Distinción previa: sujeto del hecho y sujeto de la relación.

Debemos distinguir el sujeto del hecho, del sujeto de la prestación, es decir, de la obligación tributaria que nace, especialmente el sujeto pasivo, de la relación jurídica u obligación tributaria que deriva de dicho hecho.⁷³

⁷¹ FRANCO, Marcello (2016): “El principio de tipicidad como garantía fundamental de certeza jurídica en el campo del derecho penal fiscal” En: *Revista del Instituto Penal de derecho Uruguayo*, N°7, p. 181.

⁷² Sentencia Corte de Apelaciones de Arica, Rol 1-2011, 12 de abril 2011.

⁷³ MASSONE: *El impuestos a las ventas y servicio* p. 49.

Por regla general, estos sujetos van a coincidir, es decir, el autor del hecho jurídico tributario será al mismo tiempo el sujeto pasivo de la obligación tributaria y por eso hablamos de un contribuyente.

Sin embargo, no siempre coinciden. Entonces, por una parte, tenemos al sujeto autor del hecho: aquel que tiene una relación directa con el hecho tributario mismo, es quien detenta la riqueza, quien realiza la actividad o ejerce el derecho que conforme a la ley constituye el hecho tributario, el hecho generador de la obligación tributaria.

El sujeto del hecho gravado es aquella persona a quien se atribuye directamente tal hecho, es decir la persona que está en conexión íntima o tiene una relación personal y directa con el hecho gravado, es el titular del patrimonio, el que ejerce las actividades económicas o hace uso del derecho que, conforme a la ley, genera la obligación tributaria. En otras palabras, es quien dispone o es titular de la riqueza o de los beneficios económicos que configuran el hecho gravado. En definitiva, es el autor o causante del hecho tributario.

Por otro lado, tenemos el sujeto pasivo de la obligación tributaria, que es quien está llamado a realizar la prestación debida que adicionalmente deberá cumplir con otros deberes en cuanto sujeto pasivo. El sujeto pasivo de la relación jurídica es aquella persona que debe realizar la prestación o que debe dar la suma de dinero que constituye el objeto de la obligación tributaria.

2.2 Sujeto activo y Sujeto pasivo.

En relación al sujeto activo resulta claro para toda la doctrina que el titular del crédito tributario será el Estado, en virtud de su soberanía financiera. Ahora bien, existen otros organismos que de alguna manera pueden crear confusión sobre este postulado. Así, por ejemplo, existen otros órganos de Derecho Público que son autónomos respecto de la administración central. Es el caso los Estados federales y, en Chile, de las Municipalidades, que son recaudadoras y beneficiarias de tributos. De estos organismos se dice, sin embargo, que sólo poseen soberanía financiera derivada y subordinada al Estado, que es el único que puede dictar con absoluta independencia normas de carácter impositivo.

Por otro lado, existe la posibilidad de confundir también al sujeto activo del impuesto con las instituciones vinculadas a la recaudación del impuesto. Estas simplemente actúan en representación del Fisco, y son más bien el medio en que el Estado puede intervenir en el mundo

jurídico. Aquí podemos señalar al Servicio de Impuestos Internos, la Tesorería General de la República y el Consejo de Defensa del Estado. Por último, se debe cuidar de no confundir al sujeto activo con el beneficiario del Impuesto. Es del caso señalar que el número 20° del artículo 19 de la Constitución Política de la República se establece que:

“Los tributos que se recauden, cualquiera que sea su naturaleza, ingresarán al patrimonio de la Nación y no podrán estar afectos a un destino determinado” La misma disposición señala una excepción a esta regla, pero respecto de impuestos con identificación local o regional, lo que sin duda no es el caso del IVA que aplica a los hechos gravados dentro del territorio de la República.

Como sujeto pasivo, entonces, tenemos al Contribuyente y podemos señalar que por éste se entiende: aquella persona que está obligada en virtud de un hecho que se le atribuye directamente. Ya se hemos señalado que el contribuyente es el obligado principal, lo que significa que debe pagar al Fisco en su propio nombre y a su propio cargo antes del vencimiento de la deuda, en razón de que se le atribuye titularidad de un hecho gravado al que la ley ha consagrado como indicativo de capacidad contributiva. En el contribuyente, entonces, recaerá el sacrificio económico que el tributo implica⁷⁴ por ser él quien ostenta la capacidad económica que el ordenamiento tributario estima propicio gravar.

2.3 Cambio de sujeto pasivo.

Este punto resulta fundamental pues nos permite realizar un análisis comparativo respecto de nuestro tema de estudio ya que en esta hipótesis nos encontramos también con una vulneración al principio de reserva legal.

El artículo 3 de la ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios, perteneciente al párrafo tercero *“de los contribuyentes”* señala en su inciso tercero:

*“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...**”*

⁷⁴ PÉREZ DE AYALA, José y PÉREZ DE AYALA, Miguel (2000): *Fundamentos de Derecho Tributario*, Edersa, Madrid, 4ª Edición, pp. 120 y 121.

Esta norma regula la figura del sustituto, en donde el legislador, después de haber elegido el hecho jurídico revelador de la capacidad económica a cuya realización se conecta el nacimiento del deber de contribuir, puede establecer que, en determinados casos excepcionales en relación a los principios que regulan dicho impuesto, el deber de pagar el tributo no nazca de aquel hecho sino de otro más o menos ligado con él⁷⁵.

En este caso, el sustituto, valga redundar, sustituye completamente al contribuyente, tomando su lugar y quedando sujeto no junto, sino en cambio del sustituido al cumplimiento de todas las obligaciones, tanto materiales como formales, que derivan del vínculo jurídico del impuesto. Normalmente la sustitución tendrá lugar cuando haya una relación entre sustituto y sustituido que lo amerita, y por supuesto, razones poderosas para establecerla.

Una de las razones que llevan a este cambio del contribuyente de derecho son originadas por razones de orden tributario. Es así que, en algunos de los casos como la evasión tributaria, verdadero flagelo de las sociedades, debe ser combatida con todas las armas legales que las administraciones tributarias disponen para estos efectos, como asimismo, para un mejor control administrativo, las autoridades estiman que la mejor manera de hacerles frente es mediante la sustitución del sujeto pasivo, en este caso, el vendedor o prestador de servicios por el adquirente o comprador y beneficiario del servicios.⁷⁶

Debemos aclarar que no cuestionamos las razones del porque se establece la figura del sustituto, lo que se quiere demostrar en este trabajo es que la sustitución es excepcional y debe estar estipulada en la ley, de lo contrario puede ser una forma de establecer uno de los elementos de la obligación tributaria, de carácter discrecional con graves consecuencias constitucionales.

En este caso la norma en cuestión se refiere la sustitución que hace la ley, la que no requiere de mayor reproche, que es el caso del artículo 11, cuando el vendedor y prestador del servicio no tiene domicilio o residencia en Chile. El problema, esta con la segunda parte de la norma, cuando el impuesto afecta al comprador o beneficiario no porque lo diga la ley, sino que porque el Director del Servicio hace el cambio de sujeto en virtud de esta disposición.

⁷⁵ BERLIRI, Antonio (1971): *Principios de Derecho Tributario*, Volumen II, Estudio Preliminar y Notas por Narciso Amorós Rica y Eusebio González García, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, p.220.

⁷⁶GOMEZ ACUÑA José (2001): *Impuestos a las Ventas y Servicios*, Lexis Nevis, Santiago, p. 46.

2.4 La facultad de la Dirección nacional del servicio de impuestos internos para cambiar el sujeto pasivo del impuesto al valor agregado.

Como ya habíamos comentado, el IVA afecta al vendedor o prestador de servicios y, en general, a las personas que realizan las diversas operaciones que la ley equipara a ventas y servicios.

Sin embargo, el artículo 3 del Decreto Ley N°825, faculta al Servicio de Impuestos Internos para cambiar el sujeto de derecho del IVA, trasladando la obligación de su pago, en el caso de este tributo, al comprador o beneficiario del servicio según corresponda. El ejercicio de estas facultades requiere la dictación por parte de la Dirección Nacional del SII de una resolución que establezca y precise de una manera general, los casos en que operaron el cambio de sujeto previsto en la disposición legal en comento, los contribuyentes a cuyo cargo se pone la obligación de declarar y pagar el IVA y las condiciones y exigencias a que se deben someter.⁷⁷

Por tratarse de materias entregadas a juicio exclusivo de la Dirección Nacional del S.I.I. no son “reclamables”, según lo dispone el artículo 126 inciso final del Código Tributario. Estas “Normas Generales” deben estar referidas a grupos de contribuyentes, así lo entiende el Servicio de Impuestos Internos cuando señala que “La facultad de la Dirección Nacional del S.I.I. para efectuar el cambio del sujeto pasivo de derecho del impuesto al IVA que contempla el inciso 3° del artículo 3° del D.L. N° 825 (sic) y las modalidades que pueden acompañar dicho cambio, introducidas por la letra a) del artículo 58 de la Ley N° 18.768 de 1988, en el mencionado precepto legal no pueden ejercitarse respecto de un determinado contribuyente, sino para un grupo de ellos en forma indeterminada”.⁷⁸

La Resolución N°1496 de 1977 establece contribuyentes de difícil fiscalización por grupos. Pero en la práctica el cambio de sujeto opera sólo en los casos en que el Servicio lo determina, sin señalar grupos de contribuyentes lo cual ha motivado recursos de protección en su contra, con resultado variado.

Más recientemente, el Servicio de Impuestos Internos ha dictado la Resolución N°40 del año 2001, que según su parte considerativa, tiene por objetivo, además de “facilitar el pago de

⁷⁷ GOMEZ ACUÑA: *Impuestos a las Ventas y Servicios* pp.47-48.

⁷⁸ Oficio N° 1.427 del Servicio de Impuestos Internos, de 11 de mayo 1990.

los impuestos y cautelar de esta manera el interés fiscal”, el de “entregar alternativas para el cumplimiento tributario de los agentes económicos”

Como lo señalaba de antiguo Massone “cabe plantearse la posible inconstitucionalidad de las normas legales que facultan a un órgano del estado, como es el Servicio de Impuestos Internos, para modificar un elemento esencial de la obligación tributaria: el sujeto pasivo de la misma. Al parecer, tal facultad está en contraposición con el principio de la legalidad de los tributos”

Conforme al mismo, el establecimiento de los tributos y, en consecuencia, la definición e individualización de los elementos esenciales de la obligación tributaria son materias propias de una ley. Según la constitución política del estado, solo es materia de ley “imponer, suprimir, reducir o condonar tributos de cualquier clase o naturaleza, establecer exenciones o modificar las existentes, y determinar su forma, proporcionalidad o progresión (art. 60, numero 14), en relación con el artículo 62, inciso 4º, numero 1º). Ni siquiera el Presidente de la República, en uso de su potestad reglamentaria, tiene tales facultades; mucho menos puede tenerlas un órgano jerárquicamente inferior, cual es el Servicio de Impuestos Internos”.

El Servicio referido, al reconocer que las normas que dicta en uso de esta facultad tienen carácter indeterminado, no hace sino destacar que ellas son substancialmente normas generales. Dicha generalidad y el hecho de imponer la obligación tributaria a una persona que no es el autor del hecho gravado y que, además, no está señalada en la ley parecen confirmar la existencia de una violación del principio de legalidad tributaria. Sin embargo, no puede perderse de vista que nuestra Corte Suprema ha sido tradicionalmente cautelosa frente a la posibilidad de aceptar la Inconstitucionalidad de alguna norma tributaria.

Pero, esta norma ni siquiera es un caso de un concepto jurídico indeterminado, puesto que no se le pide al órgano administrativo interpretar un concepto, ni le entrega parámetros para que realice la ejecución de la ley, sino que derechamente le remite la regulación de un elemento fundamental dentro de la imposición del tributo, la cual debiese ser en su totalidad regulada por ley.

Si bien, hoy no es la Corte Suprema sino el Tribunal Constitucional el encargado de velar por el resguardo de las normas y principios establecidos en la Constitución, esta magistratura es todavía más “cautelosa” a siquiera declarar la inaplicabilidad por inconstitucionalidad de dicho inciso, argumentando: “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.”⁷⁹

Al parecer el Tribunal Constitucional para esta norma en concreto tiene un concepto distinto de potestad reglamentaria de ejecución, ya que en la misma sentencia esta Magistratura Constitucional insistió en su doctrina en cuanto al alcance limitado de la cooperación reglamentaria en la materia, al decir: “que 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” (Considerando n° 22).

Destacable en esta causa, resulta el análisis del voto minoritario, que estaba por la tesis de acoger el requerimiento que además realiza una crítica al fallo, y una crítica al cambio de precedente respecto a la tendencia anterior en estas materias. Así los argumentos del voto en contra aducen a que en sucesivas sentencias, el Tribunal Constitucional había fijado claros contornos del principio de legalidad de los tributos, consagrada en el artículo 19 n°20 de la Constitución. Para lo cual citan las causas rol 247 de 1996, 822 de 2007 y 1234 de 2009, en las que se explica cómo se consagra en nuestra Constitución la garantía de reserva legal.

Este voto en contra denuncia que, no obstante, el rigor de la garantía en cuestión (que no admitiría regulaciones en materia tributaria por parte de normas inferiores a una ley), el Tribunal Constitucional ha aceptado, en ciertas oportunidades, la complementación en materia tributaria,

⁷⁹ Sentencia del Tribunal Constitucional, Rol 2038, 31 de enero del 2013, considerando 25.

por vía del reglamento de ejecución del Presidente de la República, pero siempre cumpliéndose estrictas condiciones.

Como claramente se desprende, 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 estime convenientes para la ejecución de las leyes.

De acuerdo con lo anterior debemos dejar claramente establecido y en contra de lo que piensa el Tribunal Constitucional, que no constituyen “reglamentos” aquellos actos que, aun afectando a un número indeterminado de personas, poseen un objeto particular (...) En este caso, las “normas generales” emanadas del Servicio de Impuestos Internos 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.

Así resulta de manifiesto que nos encontramos frente a un cambio de criterio en la manera respecto de la que se ha venido fallando con anterioridad, sumado lo anterior a la débil razonabilidad del fallo en cuestión por incurrir en confusiones jurídicas acerca de lo que es un reglamento, o un acto administrativo, cuestiones que en su conjunto, debilitan el Principio de Reserva Legal Tributaria en la forma consagrada en nuestra Constitución.

De esta manera, podemos concluir que estas infracciones dejan en evidencia que en materia tributaria nos vemos enfrentados a una situación en que reiteradamente se vulneran principios consagrados por nuestro Ordenamiento Jurídico, ya que estos casos no son los únicos, también podemos encontrar normas de dudosa configuración, como el artículo 5 del Reglamento de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios o los artículos 1, 3 y 4 n°2 de la ley 17.235 sobre Impuesto Territorial, por cuanto estos no respetarían el Principio de Reserva Legal en materia tributaria dado que al momento de establecer uno de los elementos del tributo, cual es la base imponible, “no se precisarían en la ley aspectos medulares de la contribución de que se trata, o bien, se entregan materias que son de su esencia a la decisión de un órgano administrativo como lo es el Servicio de Impuestos Internos”.

Finalmente, podemos apreciar que el contexto de estudio al que nos hemos avocado no constituye un suceso aislado, al contrario, se ha vuelto una práctica reiterativa y del todo cuestionable por parte de nuestro legislador.

CONCLUSIONES

A partir del análisis desplegado en la presente tesina, en primer lugar, relativos a aspectos teóricos del principio de Reserva Legal en nuestro ordenamiento Jurídico, como también de la potestad reglamentaria en materia tributaria con sus distintas vertientes y, en segundo lugar, un estudio crítico realizado respecto al artículo 71 bis del reglamento de la ley de impuesto a las ventas y servicios, a partir del cual, podemos afirmar que las evidentes falencias existentes tanto en su regulación legal como en la interpretación administrativa del Servicio de Impuestos Internos transgreden de forma manifiesta diversos Principios Constitucionales del Derecho Tributario, incluso máximas fundamentales de un ordenamiento jurídico como lo es el Principio de Legalidad.

En la especie, el artículo 71 bis inciso primero, contiene una serie de infracciones, la primera infracción consiste en que el reglamento realiza una remisión de competencias al Director del Servicio de Impuestos Internos, relativa a la definición de ciertos criterios formales, a saber: requisitos y condiciones esenciales de las facturas. Lo anterior, a todas luces, constituye un ejercicio no válido de la Potestad Reglamentaria, toda vez, que debe ser el propio reglamento quién regule dichos criterios formales y no realizar una remisión de competencias -que no posee-, a un órgano de la administración produciéndose un fenómeno de degradación normativa, esto es, aquello que debía estar en el reglamento termina, en definitiva, siendo regulado por una resolución de un órgano de la Administración.

Luego, en el inciso segundo, nos encontramos con una serie de problemáticas. En primer lugar, el reglamento establece una sanción (en conexión con el artículo 23 n°5 del decreto ley n° 825 de 1974) en la cual se priva al contribuyente de crédito fiscal. De esta forma, es evidente constatar que el reglamento se excede en sus potestades al establecer en el mismo una sanción que altera directamente la base imponible (elemento esencial del tributo) del impuesto a enterar en arcas fiscales, aumentando la entidad del mismo y, sin lugar a dudas, excediéndose el reglamento en sus potestades y vulnerando directamente el principio de reserva legal.

Situándonos ya en el último eslabón, el artículo 71 bis llega aún más lejos, al incurrir en una doble vulneración de la garantía constitucional contenida en el artículo 19 N°3 de nuestra carta fundamental, en los siguientes términos:

Primero, hay una vulneración del principio de reserva de ley penal, la cual estatuye que las penas sólo pueden ser establecidas por ley. De esta manera, en relación al artículo 97 n°10, frente a la interrogante ¿puede el reglamento establecer cuándo habrá o no una infracción penal? La respuesta evidentemente deberá ser, en todo caso, **negativa** ya que, necesariamente, ha de ser la ley quien abogue por el establecimiento de dichos supuestos.

En segundo lugar, impone las sanciones que establece el artículo 97 n° 10 del Código Tributario, cuando los documentos a que se refiere su inciso primero sean emitidos sin cumplir con los requisitos establecidos en dicho reglamento o “**por la Dirección del Servicio de Impuestos Internos**”. En consecuencia, frente a este panorama nos encontramos con una evidente vulneración al Principio de Tipicidad, toda vez que sería un órgano de la administración quien estaría llenando de contenido el tipo penal.

Respecto del artículo 3 inciso 3° del Decreto Ley 825, (Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios) equivale a una hipótesis en que la ley remite al órgano administrativo, a saber, la Dirección Nacional del Servicio de Impuestos internos, una regulación que debió estar contenida en la ley. El precepto legal reenvía en blanco al órgano administrativo, sin establecer o dar parámetros claros de cómo el órgano debía realizar dicha regulación para evitar la discrecionalidad, puesto que le remite la regulación o cambio del sujeto pasivo a su juicio exclusivo. Además, la norma va más allá estableciendo así la figura del sustituto, la cual es una excepción a la normalidad de las cosas, pues el sustituto no verifica el hecho tributario. Este precepto ya ha sido cuestionado en las discusiones del Tribunal Constitucional, en donde se declaró plenamente válida postura que, desde luego, no compartimos en absoluto por los

argumentos ya esgrimidos y que fueron enunciados por el voto de minoría en el fallo al que hacemos alusión de forma clara y convincente.

De esta manera sostenemos tajantemente que “la vigencia de los principios referidos como eje central del Estado de Derecho y componente fundamental de un derecho penal garantizador, debe estar más allá de cualquier vejación, afectación o trasgresión circunstancial que se efectúe por parte de cualquier administración”⁸⁰. Por lo que estos Principios, a nuestro juicio, se erigen en la realidad jurídica como instrumentos idóneos y necesarios para garantizar la seguridad y la certeza jurídica, fundamentales para la protección de los más elementales derechos y garantías que se conjugan en una convivencia social pacífica.

⁸⁰ FRANCO “El principio de tipicidad como garantía fundamental de certeza jurídica en el campo del derecho penal fiscal” p.185.

BIBLIOGRAFÍA

- **Libros.**

- 1) AYLWIN AZÓCAR, Patricio; AZÓCAR BRUNNER, Eduardo (1996): *Derecho Administrativo*, Edic. Universidad Nacional Andrés Bello, Santiago.
- 2) ASTE MEJÍAS, Christian (2002): *Curso de Código Tributario*, Santiago, Editorial de Aste Ltda.
- 3) BERLIRI, Antonio (1971): *Principios de Derecho Tributario*, Volumen II, Estudio Preliminar y Notas por Narciso Amorós Rica y Eusebio González García., Editorial de Derecho Financiero, Madrid.
- 4) CAZOR, ALISTE, Kamel (2002): *La Sumisión a Derecho de los Actos y Disposiciones del Presidente de la República*, Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales de la Universidad Central de Chile, Cit. E. SILVA CIMMA (1995): *Derecho Administrativo Chileno y Comparado. Actos, contratos y bienes*, Santiago, Editorial Jurídica.
- 5) CERPA CABRERA, Nelson (2012): *Principios Constitucionales del Derecho Tributario*, Memoria de grado (para optar el título de licenciado en ciencias jurídicas y sociales), Santiago, Facultad de Derecho Universidad de Chile.
- 6) ETCHEBERRY Alfredo (1999): *Derecho Penal, Parte General*, Tomo I, Ed. Jurídica de Chile, 3ª edición, Santiago.
- 7) EVANS DE LA CUADRA, Enrique Y EVANS ESPÍÑEIRA, Eugenio (2010): *Los Tributos ante la Constitución*, Segunda edición actualizada, Editorial Jurídica de Chile, Santiago.
- 8) FERMANDOIS VÖHRINGE, Arturo (2010): *Derecho Constitucional Económico*, Santiago, Tomo II, Ediciones UC.
- 9) FIGUEROA VALDÉS, Juan (1985): *Las garantías constitucionales del contribuyente en la Constitución Política de 1980*, Santiago, Editorial Jurídica de Chile.
- 10) GIULIANI FONROUGE, Carlos (1965): *Derecho financiero*, Buenos Aires, Editorial Depalma, volumen I.
- 11) MASSONE PARODI, Pedro (1979): *Principios de Derecho Tributario*, Valparaíso, Edeval. Segunda edición.
- 12) MASSONE PARODI, Pedro (1995): *El impuesto a las ventas y servicios*, Valparaíso, Edeval.
- 13) MASSONE PARODI, Pedro (2013): *Principios del Derecho Tributario*, Santiago de Chile, Legal Publishing: Thompson Reuters.

- 14) MEZA, Bárbara; IBACETA, David: (2007): *El Principio Constitucional de Legalidad en Materia Tributaria*, Santiago, Cuadernos del Tribunal Constitucional, N°37.
- 15) PÉREZ DE AYALA, José y PÉREZ DE AYALA, Miguel (2000): *Fundamentos de Derecho Tributario*, Edersa, Madrid, 4ª Edición.
- 16) PIERRY ARRAU, Pedro (1991): *El ámbito de la ley, en el AA. VV*, Proceso Legislativo en Chile, Valparaíso, CEAL-UCV.
- 17) RADBRUCH, Gustavo (1951): *Introducción a la Filosofía del Derecho*, Breviario del Fondo de Cultura Económica-México, Buenos Aires.
- 18) RADOVIC SCHOEPEN, Angela (1998): *Obligación tributaria*, Santiago, Editorial Jurídica Conosur.
- 19) RUIZ, Víctor Hugo (2005): *Apuntes Actualizados del Impuesto a las Ventas y Servicios, Serie de documentos docentes (SDD)* Universidad de Talca, Año 3, N° 1.
- 20) SANTAMARÍA PASTOR, Juan (1988): *Fundamentos del Derecho Administrativo*, Madrid, Editorial Centros de Estudios Ramón Arces, Vol. I.
- 21) SILVA CIMMA, Enrique (1996): *Derecho Administrativo chileno y comparado, introducción y fuentes*, cuarta edición, Editorial Jurídica de Chile.
- 22) UGALDE PRIETO, Rodrigo y GARCÍA ESCOBAR Jaime (2005): *Curso sobre Delitos e Infracciones Tributarias*, Editorial Lexis Nexis, 1ª edición. Santiago.
- 23) VALLEJOS Castro, Eduardo (1998): *La Prueba en el Delito Tributario*, Santiago, Editorial Jurídico-Tributaria S.A.
- 24) VERDUGO MARINKOVIC, Mario.; PFEFFER URQUIAGA, Emilio; NOGUEIRA ALCALA, Humberto (1994): *Derecho Constitucional*, Tomo I, Santiago, Editorial Jurídica de Chile.
- 25) ZAFFARONI, Eugenio (1981): *Tratado de Derecho Penal: parte general*, Buenos Aires, Ediar.
- 26) ZAPATA, Patricio (2000): *La jurisprudencia del Tribunal Constitucional* Corporación Tiempo 2000.

- **Artículos en Revistas**

- 27) AVILÉS HERNANDEZ, Víctor (2016): “Congreso Nacional y protección del principio de legalidad de los tributos”. En: *Revista de Derecho Público*, volumen 65, pp.110-117.

- 28) AVILÉS HERNANDEZ, Víctor (2010): “Principio de la legalidad de los tributos, facultades legislativas y potestades de la administración”. En: TAVOLARI, Raúl (edit), *Doctrinas esenciales – Derecho Constitucional*, Santiago, Editorial Jurídica, pp.241-176.
- 29) BASCUÑÁN RODRÍGUEZ, Antonio, (1998): “El principio de la distribución de competencia como criterio de solución de conflictos de normas jurídicas”. En: *Revista Chilena de Derecho*, Número especial, pp.33-34.
- 30) CARMONA SANTANDER, Carlos, “Un nuevo estadio en la relación Ley-Reglamento: el ámbito del reglamento”. En: *Revista de Derecho Público*, 2001, n°63, pp.154-190.
- 31) CAZOR, ALISTE, Kamel (1999): “La Potestad Reglamentaria autónoma en la Constitución Chilena”. En: *Revista de Derecho*, Vol X, pp.75-79.
- 32) CAZOR ALISTE, Kamel; PFEFFER URQUIAGA, Emilio (2015):“La búsqueda de criterios orientadores en la configuración de las potestades normativas en Chile”. En: *Revista Ius et praxis*, n° 1, pp.191-227.
- 33) CEA EGAÑA, José (1984): “Dominio Legal y Reglamentario en la Constitución de 1980”. En: *Revista Chilena de Derecho*, Volumen 11, N° 2, 417-431.
- 34) CORDERO QUINZACARA, Eduardo (2009): “El sentido actual del dominio legal y la potestad reglamentaria”. En: *Revista de derecho (Valparaíso)*, N°32, pp.409-440.
- 35) DUMAY PEÑA, Alejandro (1997): “Interpretación de la excma. Corte suprema a las normas legales que regulan los requisitos del crédito fiscal en el iva”. En: *Revista de Derecho y Jurisprudencia y Gaceta de los Tribunales*, N°2-1997, pp.91-100.
- 36) DUMAY PEÑA, Alejandro, “Penalidad que corresponde a la infracción tributaria consistente en la emisión defectuosa de alguno de los documentos que establece el D.L. N° 825”. En: *Revista de Impuestos N° 7*.
- 37) FERMANDOIS YOHRINGER, Arturo (2001): “La Reserva Legal: una garantía sustantiva que desaparece”. En: *Revista Chilena de Derecho*. Vol. 28 N°2, pp. 287-298.
- 38) FRANCO, Marccello (2016): “El principio de tipicidad como garantía fundamental de certeza jurídica en el campo del derecho penal fiscal”. En: *Revista del Instituto Penal de derecho Uruguayo*, N°7, pp. 180-186.
- 39) SOTO KLOSS, Eduardo (1999): “Ley y Reglamento: sus relaciones en el Derecho chileno”. En: *Revista Jus Publicum* n°3, pp.39- 47.
- 40) RUBIO LLORENTE, Francisco (1993): “El Principio de Legalidad”. En: *XIII Revista Española de Derecho Constitucional*, N° 39, pp. 9-42.

41) YÁÑEZ HENRÍQUEZ, José (2014): “Impuesto al Valor Agregado: eficiencia y crecimiento”. En: *Revista de Estudios Tributarios*, N°9, Santiago.

- **Revistas**

42) Revista Derecho y Jurisprudencia (1952): t. XLVIII, sec. 1ª, 2ª parte.

43) Revista Derecho y Jurisprudencia (1931): t. XXVIII, sec. 2ª, 2ª parte.

44) Revista Derecho y Jurisprudencia (1960): t. LVII, sec. 1ª, 2ª parte.

45) Revista Derecho y Jurisprudencia (1993): t. XC, sec. 5ª-

- **Jurisprudencia**

46) Sentencia del Tribunal Constitucional, Rol N° 183, de 17 de mayo de 1994.

47) Sentencia del Tribunal Constitucional, Rol N° 2038, 31 de enero del 2013.

48) Sentencia de Corte de Apelaciones de Arica, Rol N° 1-2011, de fecha 12 de abril de 2011.

49) Sentencia Tribunal Tributario y Aduanero de Temuco, RIT ES-08-00013-2012 de 10 de mayo 2012

50) Sentencia Tribunal Tributario y Aduanero de Temuco, RIT ES-08-00056-2012 de 03 de septiembre 2012.

- **Otros.**

51) Manual del Servicio de Impuestos Internos, Volumen N° 5, Párrafo 5730.07

52) Oficio N° 1.427 del Servicio de Impuestos Internos, de 11 de mayo 1990.