



**“EL CAMBIO DE SUJETO FRENTE AL PRINCIPIO DE LEGALIDAD
Y PUBLICIDAD DE LOS ACTOS ADMINISTRATIVOS:
IMPLICANCIAS TRIBUTARIAS Y ECONÓMICAS”**

PARTE I

**TESIS PARA OPTAR AL GRADO DE
MAGÍSTER EN TRIBUTACIÓN**

Alumno: Cristhián Navarrete Cottet

Profesor Guía: Antonio Faúndez Ugalde

Santiago, Octubre 2018

INTRODUCCIÓN.

I.- Planteamiento del Problema.

1.- Contexto.

El día 30 de abril del año 2018, fue emitida por el Servicio de Impuestos Internos (en adelante SII o Servicio) la **Resolución Exenta N° 42** que ***“DISPONE CAMBIO DE SUJETO TOTAL DE DERECHO PARA EL CUMPLIMIENTO DE IVA. DEJA SIN EFECTO RESOLUCIÓN EX. SII N° 2 DE 12 DE ENERO DE 2018”***.

El referido acto administrativo, en términos generales, implementa una nueva regulación al cambio de sujeto en aquellos casos de contribuyentes que reiteradamente presenten brechas de cumplimiento tributario, asociadas a las obligaciones del Impuesto al Valor Agregado (en adelante, IVA), o a la facturación electrónica, redefiniéndose los requisitos para obtener la calidad de agente retenedor y de contribuyente sujeto a retención.

2.- Planteamiento del problema.

De esta forma, el acto administrativo en análisis, podría generar varias problemáticas e incidencias, tales como: ¿Las facultades que otorga la nueva Resolución Exenta N° 42-2018, se ajustarían a la Constitución y a la ley? y, de no ser así, ¿Existirán caminos de solución para aquellos Contribuyentes que, incluidos en las Nóminas, se sientan lesionados en sus derechos?

Pues bien, la Resolución en estudio a fin de dar aplicación al referido cambio de sujeto, crea dos registros o nóminas, a saber:

a) Nómina de contribuyentes sujetos a retención, donde se incorporará, mediante una o más resoluciones dictadas al efecto, a los contribuyentes cuyas operaciones gravadas

con IVA estarán afectas al cambio de sujeto, constituyéndose el referido registro por Contribuyentes que presenten reiteradamente brechas de cumplimiento tributario.

b) Nómina de agentes retenedores, donde se incluirá, mediante una o más resoluciones dictadas al efecto, a los contribuyentes obligados a actuar como agentes retenedores en las operaciones que realicen con Contribuyentes sujetos a retención.

Es así, como de la Resolución Exenta en análisis, surge el cuestionamiento relativo a su constitucionalidad y legalidad, como también aquel relativo a su publicidad, a la discrecionalidad del Director Nacional en el ejercicio de las facultades de cambio de sujeto y a los remedios y/o defensas que pudiesen tener los Contribuyentes agregados a las Nóminas que establece el acto administrativo en estudio.

Se estima que el problema identificado podría generar importantes consecuencias, sobre todo, considerando lo reciente de la Resolución en estudio, lo que implica que no exista aún jurisprudencia administrativa o judicial que la haya discutido, como así mismo, la nula o escasa opinión doctrinaria sobre la materia que permita dilucidar los posibles efectos o alcances que pudiesen producirse sobre la materia.

De esta forma, un pronto estudio sobre esta cuestión, se hace muy urgente, relevante y oportuno, pretendiendo con ello hacerse cargo de todas las consecuencias e incidencias que podrían generarse en dar aplicación al cambio de sujeto en el IVA, conforme los nuevos criterios establecidos por la Resolución en estudio.

II.-Hipótesis de trabajo.

Conforme lo expuesto, la hipótesis que se intentará validar en el presente trabajo, es la siguiente:

1.- Las facultades que otorga al SII la nueva Resolución Exenta N° 42-2018, son Inconstitucionales e ilegales y, en caso de verse afectado o lesionado por ella un Contribuyente, existen caminos de solución para subsanarlas.

III.-Objetivos generales.

El fin de este trabajo entonces, será definir la constitucionalidad y legalidad de la Resolución Exenta N° 42-2018.

De esta forma y con el objeto de poder ir desarrollando cabalmente éste estudio, es que el presente trabajo, en el próximo Capítulo, expondrá su Marco Teórico, que constituirá la base desde donde se sustentará nuestro análisis.

En el citado Capítulo, primeramente, se expondrá sobre el análisis histórico del IVA en Chile.

A continuación, se realizará una breve descripción del IVA, señalando sus principales características, hechos gravados, su devengamiento y base imponible, para terminar, explicando la operatoria del IVA, en relación al débito y crédito fiscal

Posteriormente, se tratará el cambio de sujeto en el IVA, su cambio y los fundamentos de esta institución.

Seguidamente, se expondrán las Resoluciones más relevantes de cambio de sujeto para el IVA que el SII ha dictado a la fecha.

Finalmente, y dando término a este Capítulo, daremos paso a una descripción más acabada de la Resolución Exenta N° 42-2018.

IV.- Metodología a desarrollar.

La sistematización que se desarrollará en este trabajo, implicará seguir un método de inferencia deductiva, en el que se analizará la Resolución Exenta N° 42-2018, para continuar de manera particular en la determinación de su constitucionalidad y legalidad.

MARCO TEÓRICO.

I.- Breve análisis histórico del IVA en Chile.

Desde una perspectiva histórica, el Impuesto al Valor Agregado, como se conoce y aplica hoy en nuestro país, ha sufrido importantes procesos hasta llegar a lo que se conoce en la actualidad como IVA.

Así, antes del Decreto Ley N° 825 del 31 de diciembre de 1974, podemos vislumbrar como un primer antecedente de un impuesto sobre la transferencia de bienes muebles, el establecido en la Ley de Timbres, Estampillas y Papel Sellado, del 1° de septiembre del año 1874, el que gravaba los contratos de venta o enajenación de bienes muebles con una tasa de 2 centavos por cada 100 pesos. Este impuesto se mantuvo con algunas variantes en las sucesivas leyes de Timbres y Estampillas, hasta la Ley N° 5.434 del 4 de mayo del año 1934, que fue la última que contempló un gravamen a las transferencias de bienes muebles.

Posteriormente, mediante la Ley N° 5.786 del 2 de enero del año 1936, se creó el Impuesto a la Internación, Producción y Cifra de Negocios, mediante el cual se deja de gravar todas las transferencias de bienes o mercaderías conforme el criterio anterior, pasando a grabarse solamente una vez, pero ahora en su base u origen. De esa forma, al haber dos bases o fuentes de origen de los bienes o mercaderías, se establecieron dos impuestos, uno a la Internación y otro a la Producción o Fabricación.

A continuación, la precedente modalidad de tributación, sufre una modificación respecto del impuesto que se estableciera a la Producción o Fabricación mediante la Ley N° 11.575 del 14 de agosto del año 1954, por cuanto el nuevo sistema gravaría todas las compraventas, y no dejaría como único hecho gravado sólo las realizadas por el fabricante, como era el caso hasta entonces.

El día 18 de agosto del año 1956, mediante la Ley N° 12.084, se aprobó un nuevo texto para el impuesto referido en el párrafo anterior, que, conforme la facultad concedida al Presidente de la República en esa época, fue publicado en forma independiente bajo el N° 12.120.

Posteriormente, se dicta la Ley N° 17.828 del 8 de noviembre del año 1972, mediante la cual se diferencian dos etapas en la imposición en la circulación de un bien, así se estableció una tasa del 17,5% en la venta efectuada por el productor al comerciante para, posteriormente, establecer una tasa del 4% en las ventas del comerciante al consumidor. Así mismo, la citada Ley establecía otras hipótesis, como el caso de que la venta se realizase directamente del productor al consumidor final, caso en el cual, la tasa sería del 21,5%, o bien, respecto de la compraventa entre comerciantes, operación que no quedó gravada y, además, reguló la venta entre productores, la que si se gravaría con tasa del 8%.

Más adelante, mediante el Decreto Ley N° 95 del 24 de octubre del año 1973, el sistema vigente a la época, es reemplazo por un impuesto monofásico, aplicado a nivel de productor, con una tasa del 24%, quedando las ventas entre productores sometidas a una tasa del 8%.

Muy seguidamente y luego de todo lo anterior, el 31 de diciembre del año 1974, es dictado el Decreto Ley N° 825 que, sustituyendo el impuesto a la compraventa de bienes corporales muebles existente, establece uno nuevo al “valor agregado” aplicado también a la venta de bienes corporales muebles, agregando además algunos impuestos especiales a las ventas y también a los servicios donde, es éste último caso, los impuestos trasladados, no daban derecho a crédito fiscal.

II.- Breve descripción del Impuesto al Valor Agregado.

1.- Generalidades.

El IVA es un impuesto utilizado en muchos países del mundo, tiene por objeto permitir al fisco reunir los recursos necesarios para cumplir con su plan de gasto público de gobierno. Este impuesto, en Chile, afecta toda transacción sobre los \$180, afectando al valor agregado en la venta de bienes corporales muebles e inmuebles y los servicios, también en la venta de ciertos productos (llamado Impuesto al lujo), como así mismo, en la venta de las bebidas alcohólicas, analcohólicas, productos similares y otras operaciones asimiladas a ventas o servicios.

Actualmente hoy en Chile, la tasa del impuesto es del 19%.

2.- Características del impuesto.

A continuación, y siguiendo a Massone (1995, pág. 35 y 36), se exponen las principales características de este impuesto:

- **Indirecto**, vale decir, que el contribuyente debe trasladar el impuesto a su cliente quien, en definitiva, será el que soportará efectivamente la carga tributaria.
- **General**, en cuanto no es específico o selectivo, afectando a casi todos los bienes y servicios.
- **Plurifásico**, toda vez que se aplica en todas las etapas o fases de comercialización.
- **No acumulativo**, en tanto se aplica sólo al margen de comercialización en cada etapa, no al precio de la venta o servicio, es decir, grava el “valor agregado”. Lo anterior se logra mediante el sistema de Crédito Fiscal (como se verá más adelante).

- **Proporcional**, ya que la alícuota no cambia con la variación de la base imponible, de manera que el tributo aumenta en proporción constante con el crecimiento de la base.
- **Periódico**, debido a que la obligación de pagarlo se repite en el tiempo. En el caso de Chile, el pago es mensual.

3.- Hechos gravados, devengamiento y base imponible del IVA.

Este impuesto tiene como **hecho gravado básico** a las ventas de bienes corporales muebles, inmuebles (excluidos los terrenos) y los servicios (art. 2, D.L. N° 825), como también, se gravan como **hechos gravados especiales** (art. 8, D.L. N° 825), ciertas operaciones asimiladas a ventas o servicios, que la ley a estimado igualmente gravar a pesar de no reunir todos los requisitos del hecho gravado básico o como un mecanismo de compensación dentro de la operatoria.

Por su parte y en términos muy generales, el **devengamiento** de los impuestos, atiende al momento en que concurren todos los elementos del hecho gravado, generando, desde ese momento, el nacimiento a la obligación tributaria y un crédito a favor del Fisco en contra el contribuyente sobre el monto del tributo, independiente de su exigibilidad, la que puede estar diferida a una fecha posterior del mismo devengo.

Ahora bien, en el caso del IVA, es el art. 9 del D.L. N° 825 el que establece en su letra **a)** que, en las ventas de bienes corporales muebles y prestaciones de servicios, el devengo será en la fecha de emisión de la factura o boleta. Sin embargo, en la venta de bienes corporales muebles, si la entrega de las especies fue anterior a dicha fecha o bien, cuando por la naturaleza del acto que da origen a la transferencia no se emitieron dichos documentos, el impuesto se devengará en la fecha de la entrega real o simbólica de las especies. En las prestaciones de servicios, si no se hubieren emitido facturas o boletas,

según corresponda, o no correspondiere emitir las, el tributo se devengará en la fecha en que la remuneración se perciba o se ponga, en cualquier forma, a disposición del prestador del servicio.

Posteriormente, en las letras **b)** a **f)** del mismo artículo, se describen normas especiales de devengamiento, según las distintas operaciones ahí descritas.

Finalmente, podemos señalar que, conforme el art. 15 del D.L. N° 825, la **base imponible** de este impuesto, está constituida por el valor de las operaciones, es decir, el precio de venta de los bienes o el valor de los servicios, señalando además que deberán adicionarse a dicho valor, si no estuvieren comprendidos en él, los siguientes rubros:

1°.- El monto de los reajustes, intereses y gastos de financiamiento de la operación a plazo.

2°.- El valor de los envases y de los depósitos constituidos por los compradores para garantizar su devolución.

3°.- El monto de los impuestos, salvo el mismo IVA.

4.- Operatoria del IVA. Débito y Crédito Fiscal.

Como se dijera, la base imponible en el IVA, es el monto de la operación, es decir, el precio de la venta del bien o del servicio prestado, por lo que este impuesto se determina a partir de la diferencia entre el Crédito Fiscal, que es el IVA soportado por el comprador en sus compras de bienes y/o servicios gravados con IVA, y el Débito Fiscal, que es el IVA recargado por este mismo comprador o prestador de servicios en sus ventas con IVA que realice en el mismo mes.

a) Débito Fiscal.

El Débito Fiscal, es la suma de los impuestos recargados en las operaciones de ventas o servicios del mes, el que puede experimentar algunos agregados y deducciones. Por ejemplo, se agrega al Débito Fiscal, el IVA correspondiente a intereses moratorios o por operaciones a plazo, a diferencias de precio, etc. Se deduce del Débito Fiscal el IVA correspondiente a descuentos, montos por devoluciones de mercaderías, y otras.

b) Crédito Fiscal.

El Crédito Fiscal, es la suma de los impuestos recargados en las adquisiciones de bienes y servicios del mes y, además, el impuesto soportado en las importaciones. No todas las compras dan derecho a utilizar el Crédito Fiscal, principalmente se refiere a si la compra se utiliza o no en el giro de la empresa y sea parte de la generación de la renta de esta última.

Considerando lo anterior, el IVA a pagar del mes corresponde a la cifra que resulta de restar el Débito Fiscal del Crédito Fiscal del mes. Si el resultado es positivo, se deberá ingresar el impuesto en arcas fiscales durante los 12 primeros días del mes siguiente y hasta el día 20, si la presentación y pago fuese electrónico. En cambio, si el resultado fuese negativo, constituye un Crédito Fiscal de IVA que se arrastra y puede aprovecharse en períodos posteriores o incluso pedir su devolución en casos especiales.

III.- Análisis del sujeto de IVA y cambio del mismo.

1.- Sujeto en el IVA.

Preliminarmente, puede señalarse que los sujetos pasivos del IVA son los vendedores y los prestadores de servicio. Es vendedor, cualquier persona natural o jurídica que se dedique a la venta de bienes corporales muebles o inmuebles (excluidos los terrenos), los

haya él producido directamente, o los haya adquirido de terceros. A su vez, es prestador de servicio, toda persona natural o jurídica que preste servicios en forma habitual y que corresponda a actividades de la industria, el comercio o los servicios donde el elemento capital sea más importante.

Así, el inciso 1° del art. 3 del D.L. N° 825, establece 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 (propiamente tales o las que la Ley equiparen a ellas),
- Servicios (propiamente tales o los que la Ley equiparen a ellos) y,
- Cualquier otra operación gravada con IVA.

2.- Cambio de sujeto en el IVA.

Establecido ya cual es, por regla general, el sujeto en el IVA, corresponde ahora analizar aquellos casos de excepción en que la Ley establece como sujeto del impuesto al comprador o beneficiarios de los servicios, lo que se conoce como el “cambio de sujeto”.

Sobre el particular, establece el inciso 3° del art. 3 del D.L. N° 825 que: *“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, para lo cual podrá considerar, entre otras circunstancias, el volumen de ventas y servicios o ingresos registrados, por los vendedores y prestadores de servicios y, o los adquirentes y beneficiarios o personas que deban soportar el recargo o inclusión. En virtud de esta facultad, la Dirección referida podrá disponer el cambio de sujeto del tributo también sólo por una parte de la tasa del impuesto, como asimismo autorizar a los vendedores o prestadores de servicios, que por la aplicación de lo*

dispuesto en este inciso no puedan recuperar oportunamente sus créditos fiscales, a imputar el respectivo impuesto soportado o pagado a cualquier otro impuesto fiscal incluso de retención o de recargo que deban pagar por el mismo período tributario, a darle el carácter de pago provisional mensual de la ley de la renta, o a que les sea devuelto por el Servicio de Tesorerías en el plazo de treinta días de presentada la solicitud, la cual deberá formularse dentro del mes siguiente al de la retención del tributo efectuado por el adquirente o beneficiario del servicio; pero en todos los casos hasta el monto del débito fiscal correspondiente.”.

De esta forma, la sustitución o cambio legal de sujeto establecido en la norma trascrita, está contemplada en el art. 11 del también D.L. N° 825, lo que, en concordancia con el art. 8 de la norma en estudio (hechos gravados especiales), serán contribuyentes o sujetos de IVA:

- Los vendedores de bienes corporales muebles,
- La empresa constructora respecto a los bienes construidos por ella o en parte por un tercero para ella,
- Los prestadores de servicios,
- Los importadores,
- Los aportantes,
- Las sociedades o comunidades en liquidación,
- La empresa de la cual se efectúan retiros,
- La empresa contratista respecto a los contratos de instalación o de confección de especialidades o a los contratos generales de construcción,
- La empresa que vende el establecimiento de comercio,
- El arrendador de bienes muebles, bienes inmuebles amoblados o con instalaciones,

- El arrendador de marcas, patentes de invención, fórmulas o procedimientos industriales,
- El que explota los estacionamientos de automóviles y otros vehículos,
- La Cooperativa en el caso de las primas de seguros,
- La empresa constructora en el caso de aportes de bienes raíces, retiros o ventas de establecimientos de comercio,
- La empresa constructora que sea promitente vendedora o arrendadora de bienes inmuebles con opción de compra,
- El vendedor de activos que no formen parte del activo realizable,
- Mandante o consignante en las ventas que se realicen por intermedio de consignatarios o mandatarios y,
- Mandatario o consignatario, respecto de las comisiones por ventas que realicen por cuenta de terceros.

Por su parte, dispone el inciso 4 del art. 3 que: *“Igualmente, la Dirección podrá determinar que las obligaciones que afecten a los contribuyentes a que se refieren los incisos primero y segundo correspondan a un vendedor o prestador del servicio, o al mandatario, también respecto del impuesto que debe recargar el adquirente o beneficiario, por las ventas o servicios que estos últimos a su vez efectúen o presten a terceros cuando se trate de contribuyentes de difícil fiscalización.”*

Posteriormente, señala el inciso 5 de la misma norma que: *“En los casos a que se refiere el inciso anterior, la Dirección podrá, para los efectos de la aplicación del Impuesto al Valor Agregado, determinar la base imponible correspondiente a la transferencia o prestación de servicio que efectúe el adquirente o beneficiario, cuando se trate de especies no sujetas al régimen de fijación de precios.”*

De las normas transcritas, puede colegirse entonces que el cambio de sujeto puede afectar total o parcialmente la retención del IVA asociado a las compras o ventas de

determinados productos o a la prestación de ciertos servicios y que éste puede afectar a operaciones, documentadas por medio de facturas, en las cuales intervengan agentes retenedores, que son contribuyentes autorizados por el SII para efectuar retenciones de IVA.

Puede señalarse sobre el particular que existen dos tipos de cambios de sujeto, uno asociado a las compras de productos o a la contratación de servicios por parte de los agentes retenedores, y otro asociado a las ventas de productos efectuados por este tipo de contribuyentes.

En los cambios de sujetos asociados a compras de productos o a la contratación de servicios por parte de los agentes retenedores, el adquirente retiene el total o una parte del IVA asociado a la transacción, variando el porcentaje de IVA que se retendrá de acuerdo con el cambio de sujeto específico dictado en resoluciones. Los productos o servicios para los cuales existe este tipo de cambio de sujeto son: arroz, construcción, chatarra, especies hidrobiológicas (pesca), ganado, legumbre, madera, productos silvestres, trigo, berries, etc. Por ejemplo, para las transacciones de especies hidrobiológicas, se debe retener el 10% del monto neto de la operación, siendo éste un cambio de sujeto con retención parcial. Para las compras de escaso valor unitario como chatarra y productores primarios de la minería como el ripio, producto para el cual existe un cambio de sujeto con retención total, se debe retener la totalidad del IVA, correspondiente al 19% del monto neto de la transacción.

Por su parte, en los cambios de sujeto asociados a ventas, los agentes retenedores que venden productos retienen un porcentaje del IVA de la transacción, cantidad que, para el contribuyente retenido, constituye un anticipo del IVA generado por las ventas. Los productos para los cuales se han definido estos cambios de sujeto son la carne y harina. Por ejemplo, para las ventas de carne efectuadas por los agentes retenedores, éstos retienen (o anticipan) un 5% del monto neto de la operación a sus compradores.

Finalmente, es muy importante hacer presente que el cambio de sujeto, en términos generales, debe ser aplicado siempre y cuando exista una Resolución dictada previamente por el SII, en que se establezca que las operaciones de compras o ventas de determinados productos o la prestación de determinados servicios deben ser sujetas a la retención de IVA.

3.- Fundamentos del cambio de sujeto.

En la génesis, el cambio de sujeto se creó como un mecanismo para documentar ventas o acreditar gastos cuando el vendedor o prestador de servicios no era contribuyente sea por tratarse de un particular que no cumplía los requisitos para ser clasificado como vendedor (Res.Ex. N°551, 1975) o bien por catalogarse al vendedor como un contribuyente de difícil fiscalización por la baja significancia económica, el tipo de actividad, nivel de instrucción y razón de ello, no se autorizaban documentos tributarios (Res.Ex. N°1496, 1976).

El IVA no está exento de costos de cumplimiento/administración, uno de ellos radica en la existencia de un sector amplio de pequeños comerciantes, micro y pequeñas empresas para las cuales es complejo gestionar las obligaciones tributarias, características que hacen poco confiable que sobre ellas recaiga la responsabilidad de recaudar y enterar en arcas fiscales el IVA comprometido en sus operaciones comerciales. Como este es un problema para aquellos contribuyentes y también para la autoridad tributaria quien busca maximizar la recaudación fiscal, se aplica el traslado de la obligación a un sujeto que se caracteriza por contar con antecedentes tributarios regulares, domicilio establecido, capital propio o volúmenes de ventas y/o compras significativas.

En resumen, este mecanismo está limitado a ciertas actividades primarias que exhiben dificultades naturales e intrínsecas de fiscalización, donde existen muchos agentes de tamaño pequeño con exposición a la informalidad. Es así como mediante estudios y

mediciones de evasión que se generaba en la comercialización del producto, se instauró el primer cambio de sujeto el cual recayó sobre el trigo, posteriormente y como medida de control sobre la cadena trigo-harina-pan, producto que por la modalidad de comercialización generaba una importante evasión, se instruyó la retención del impuesto sobre la harina.

En consecuencia, en función del método de obtención del producto primario (recolección directa o producción), se determina el tipo de retención que les afecta (total o parcial). Aquellos que preferentemente se recolectan y no tienen asociado costos significativos afectos a IVA, se les aplica una retención total del IVA (productos silvestres, chatarra, papeles y cartones, etc.), por otro lado, a aquellos productos con costos de producción asociados afectos a IVA, se les aplica una retención parcial de manera que puedan generar débitos fiscales suficientes sobre los cuales puedan imputar sus créditos fiscales y no requieran solicitar devoluciones por efecto del cambio de sujeto instaurado.

4.- Modificación al artículo 3 del D.L. Nº 825 introducida por la Ley Nº 20.780.

No podemos terminar este capítulo, sin referirnos a la modificación que mediante la Ley Nº 20.780, sufrió el inciso 3º del artículo 3 del D.L. Nº 825, cambio normativo que será muy relevante para el estudio que se realizará más adelante de las problemáticas a desarrollar en el presente trabajo.

Se citará a continuación en lo pertinente, que se destacará en negrilla, la modificación introducida: *“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, **para lo cual podrá considerar,***

entre otras circunstancias, el volumen de ventas y servicios o ingresos registrados, por los vendedores y prestadores de servicios y, o los adquirentes y beneficiarios o personas que deban soportar el recargo o inclusión. En virtud de esta facultad, ...”.

Como puede apreciarse y a diferencia de lo que ocurría antes de esta reforma, ahora la norma indica expresamente como criterios que podrá tener en cuenta la Dirección Nacional del SII para disponer del cambio de sujeto, el volumen de ventas y servicios o ingresos registrados por las personas que “originalmente” deben soportar el IVA en sus operaciones.

Tal inclusión legal tuvo como objetivo favorecer a las empresas de menor tamaño, tal como lo expresó el mensaje de la Ley N° 20.780, en lo relativo al cambio de sujeto, como se indica a continuación:

“iii. Cambio en el sujeto de pago del IVA

Una importante propuesta de la reforma es el cambio del sujeto en el pago del IVA que beneficiará a las empresas de menor tamaño. Al respecto, se establece una modificación en el artículo 3° de la ley del IVA, para que en el ejercicio de sus facultades el SII pueda considerar, entre otras circunstancias, el volumen de ventas y servicios o ingresos registrados, por los vendedores y prestadores de servicios y/o los adquirentes y beneficiarios o personas que deban soportar el recargo o inclusión del impuesto.

Así, las grandes empresas (con ventas por más de 100.000 unidades de fomento) podrán asumir como sujeto pagador del tributo.

Cabe destacar que esta iniciativa recoge la propuesta formulada por la moción del H. Senador Andrés Zaldívar y otros, presentada el 23 de mayo de 2012.” (Biblioteca del Congreso Nacional, 2014, Historia de la Ley N° 20.780, Primer Trámite Constitucional: Cámara de Diputados.).

IV.- Resoluciones más relevantes sobre cambio de sujeto.

En este punto, se aborda las principales normas administrativas sobre cambio de sujeto dictadas por la autoridad tributaria y que tenga directa relevancia con el desarrollo del trabajo, es así, como en el proceso de investigación se detectó 78 Resoluciones Exentas entre los años 1975 al 2014, la mitad de ellas se emitió entre 1990-2000, período en el cual se dictó la mayor parte de resoluciones que disponía el cambio de sujeto en actividades mayormente de la cadena primaria, es decir, al comercio de harina, oro y relacionados, trigo, productos agrícolas, chatarra, tabaco, mataderos y plantas faenadoras, gas licuado, arroz, especies hidrobiológicas, ganado vivo, madera legumbres.

En cuanto a las circulares, se detectaron 40 entre los años 1975 al 2014, 32 de ellas se emitieron en el período 1990-2000, mayormente se imparte instrucciones relacionadas a las resoluciones exentas emitidas en igual periodo; En cuanto a los oficios, se detectaron 19 desde 1976 a 2018, hay 5 de ellos relacionados a consultas sobre los medios de prepago de telefonía e internet.

Dentro de las principales resoluciones detectadas y que tienen por centro el trabajo a desarrollar, podemos describir a 4 de ellas;

Resolución Exenta N°1496 del 31/12/1976. Esta resolución está relacionada al cambio de sujeto total del IVA en contribuyentes de Difícil Fiscalización, la autoridad tributaria basa sus considerandos el objetivo principal de cautelar los intereses fiscales en contribuyentes que les resulta difícil el cumplimiento de obligaciones tributarias en relación con el otorgamiento de documentos legales, la declaración y pago de IVA que grava las operaciones de comerciantes de a) artículos usados de escaso valor unitario como recolectores de chatarra, huesos, trapos, papeles; b) las actividades de agricultores, artesanos, pescadores artesanales y cazadores (siempre que no emitan facturas de venta

y se trate de personas naturales) y c) los productores primarios de la minería (ripio, arena, minerales hasta el chancado o la molienda)

Resolución Exenta N°39 del 27/03/2008. Resolución clave respecto de la materia, invoca varias de las resoluciones dictadas que disponen cambio de sujeto de derecho del IVA en las ventas de arroz, berries, chatarra, servicios de construcción, ganado, legumbre, madera, oro, papeles y cartones, pesca, productos silvestres y trigo respectivamente. Se resolvió que las operaciones de ventas respaldadas con documentos tributarios electrónicos, por los contribuyentes que se encuentren autorizados por el SII para ser emisores electrónicos, de acuerdo a lo señalado en la Res.Ex. SII N°45, de 2003, quedarán excepcionadas del régimen de cambio de sujeto establecido, sin embargo, no podrán acogerse a la excepción establecida en esta resolución, aquellos contribuyentes que se encuentren incorporados en la nómina de contribuyentes de difícil fiscalización publicada por el Servicio de Impuestos Internos. La prohibición establecida en este numeral operará mientras el contribuyente permanezca en la nómina pudiendo solo acogerse una vez que haya sido excluido de la nómina señalada.

Resolución Exenta N°2 del 12/01/2018. Esta resolución es una de las más importantes pues deroga Res.Ex. N°39-2008, cuyo centro fue derogar variadas resoluciones considerando la exclusión de la condición de cambio de sujeto en aquellas actividades cuyas operaciones de ventas sean respaldadas con documentos tributarios electrónicos. Por ello, vuelve a fojas cero y determina nuevamente que los agentes retenedores que adquieran bienes o contraten servicios afectos al cambio de sujeto (en actividades mayormente de la primera línea productiva como el arroz, chatarra, papel y cartón, ganado, legumbres, especies hidrobiológicas, berries, etc.) deberán emitir facturas de compra respectivas y además retener y enterar en arcas fiscales el porcentaje de

impuesto establecidos en resoluciones derogadas por Res.Ex. N°39-2008, independiente de la condición de emisor electrónico que pueda tener el vendedor del producto.

Resolución Exenta N° 42 del 30/04/2018. Deja sin efecto la Res.Ex. N°2, 2018, crea Nómina de Contribuyentes Sujetos a Retención y Nómina de Agentes Retenedores, esta Resolución que es motivo de esta Tesis y es la que abordaremos a continuación con mayor profundidad.

V.- Resolución Exenta N° 42-2018.

Finalmente, corresponde analizar en detalle del acto administrativo objeto del presente trabajo.

Es así entonces que la Resolución dispuso en su Considerando 3° que, *“3°. Que, este Servicio en uso de sus facultades legales, por razones de buen servicio y a fin de otorgar el máximo de facilidades a los contribuyentes que estarán obligados por la referida resolución, y considerando reuniones de trabajo con distintos actores, ha estimado conveniente modificar los criterios que conducen al cambio de sujeto de la Resolución Ex. SII N° 2, de 12 de enero de 2018, lo que supone dejarla sin efecto.”*

Seguidamente, en su Considerando 4°, señalo que: *“4°. Que, este Servicio en uso de sus facultades, ha decidido implementar una nueva regulación referida al cambio de sujeto en aquellos casos de contribuyentes que reiteradamente presentan brechas de cumplimiento tributario asociadas a las obligaciones del Impuesto al Valor Agregado (IVA) o a la facturación electrónica, redefiniéndose los requisitos para obtener la calidad de agente retenedor y de contribuyente sujeto a retención.”*

Finalmente, en lo considerativo, esta Resolución dispuso en su acápite 6° que: *“6°. Que, en consideración al constante interés de este Servicio de mejorar tanto la calidad como la eficiencia de todos los procesos de fiscalización y, considerando el dinamismo con que*

sucedan los acontecimientos en la vida económica, esta Dirección ha decidido hacer uso de la facultad establecida en el inciso tercero del artículo 3° del D.L. N° 825, de 1974, cambiando totalmente el sujeto de derecho del IVA y traspasando la responsabilidad de la declaración y pago del tributo que afecta a los proveedores y prestadores de servicios de contribuyentes que reiteradamente presentan brechas de cumplimiento tributario asociadas a las obligaciones del IVA, a determinados adquirentes de los referidos bienes y servicios.”

De esta forma y basada principalmente en los fundamentos expuestos, la administración tributaria, resolvió dar aplicación al cambio de sujeto del IVA, por las ventas y prestaciones de servicios gravados con dicho impuesto que realicen los Contribuyentes sujetos a retención, a adquirentes o beneficiarios deservicios calificados como Agentes Retenedores, conforme se dispone en la misma resolución.

Agrega además que este cambio de sujeto, regirá con independencia de que los Contribuyentes involucrados en la operación sean emisores de documentos tributarios electrónicos.

Como ya se mencionara al inicio de este trabajo, el acto administrativo en análisis, crea dos registros o nóminas, estas son:

a) Nómina de contribuyentes sujetos a retención, donde se incorporará, mediante una o más resoluciones dictadas al efecto, a los contribuyentes cuyas operaciones gravadas con IVA estarán afectas al cambio de sujeto, constituyéndose el referido registro por Contribuyentes que presenten reiteradamente brechas de cumplimiento tributario asociadas a las obligaciones del IVA, dividiendo a estos en dos grupos:

i) Contribuyentes que presenten reiteradamente, entre otras, las siguientes brechas de cumplimiento tributario asociadas a las obligaciones del IVA:

- Omisión de declaraciones de Formularios 29, habiendo emitido documentos tributarios electrónicos con IVA débito fiscal;
- Subdeclaración de débitos fiscales en sus Formularios 29, habiendo emitido documentos tributarios electrónicos con IVA débito fiscal por montos superiores a los declarados;
- Sobre-declaración de IVA créditos fiscales en sus Formularios 29, en relación a los documentos tributarios electrónicos respectivos que tenga derecho a la utilización del IVA crédito fiscal.

ii) Contribuyentes que presenten de forma reiterada algunas de las siguientes brechas de cumplimiento tributario:

- Falta de pago de giros emitidos por postergación de IVA en la cantidad de períodos tributarios señalados en el artículo 64 de la Ley del IVA;
- Falta de pago de giros por declaraciones fuera de plazo de IVA, en cobranza de Tesorería, giros con convenio de pago caduco o de deudas declaradas incobrables;
- Domicilio inexistente, no ubicado y/o inconcurrente a notificaciones de requerimiento de antecedentes en el marco de una auditoría, o en un proceso de recopilación de antecedentes;
- Falta de declaración del impuesto anual a la renta que implique la omisión de los ingresos facturados o sin facturar, en la cantidad de períodos tributarios señalados en el artículo 64 de la Ley del IVA.

Precisa además la Resolución que, constituye reiteración para los efectos del cambio de sujeto regulado en ella, la verificación de alguna de las brechas de cumplimiento tributario descritas en la presente Resolución, por dos o más períodos.

Respecto a la permanencia en esta Nómina, explica la Resolución que ella tendrá una duración mínima de seis meses y que, transcurrido este plazo, el Contribuyente retenido, será excluido de la misma, condicionado, eso sí, a que haya solucionado sus brechas de cumplimiento tributario y no haya incurrido en nuevas brechas, indicándose que dichas brechas, serán las descritas en la presente Resolución.

Importante y preliminarmente, es hacer el alcance acá que, a pesar de lo señalado precedentemente, en principio, sin embargo, no se vislumbra una conceptualización maciza de “brecha de cumplimiento tributario” en el acto administrativo en análisis.

b) Nómina de agentes retenedores, donde se incluirá, mediante una o más resoluciones dictadas al efecto, a los contribuyentes obligados a actuar como agentes retenedores en las operaciones que realicen con Contribuyentes sujetos a retención.

A continuación, señala la Resolución, que las Nominas de Contribuyentes sujetos a retención y de agentes retenedores, serán publicadas semestralmente en la página web del SII, efectuándose dicha publicación, el último día hábil de junio y diciembre de cada año, comenzando a regir las obligaciones de retención al día siguiente de dicha publicación. Agrega además que, los Contribuyentes, en el desarrollo de sus operaciones, deberán verificar si su contraparte se encuentra incluida en alguna de las Nominas, según corresponda.

Junto a lo anterior, señala la Resolución, que los contribuyentes no incluidos en la Nómina de agentes retenedores, podrán solicitar su inclusión a la Dirección Regional correspondiente a su domicilio, o a la Dirección de Grandes Contribuyentes, según corresponda, siempre que acrediten que realizan operaciones con contribuyentes incluidos en la Nómina de Contribuyentes sujetos a retención. Asimismo, señala que los Directores Regionales y de Grandes Contribuyentes señalados, como también el

Subdirector de Fiscalización, podrán incorporar de oficio a uno o más Contribuyentes en la Nómina de agentes retenedores o en la Nómina de Contribuyentes sujetos a retención que presenten brechas tributarias reiteradas.

Posteriormente, precisa el acto administrativo en estudio, respecto del crédito fiscal, que los Contribuyentes a quienes se les retenga totalmente el IVA en virtud de esta Resolución, tendrán derecho a recuperar éste, al igual que el remanente que se origine imputándolo directamente al débito fiscal producto de otras ventas que generen en el período. Ahora bien, si efectuadas éstas imputaciones, subsistieren créditos fiscales o remanentes que no hayan podido ser imputados por no poseer débitos fiscales suficientes, el contribuyente podrá solicitar su devolución hasta el monto del débito fiscal retenido, o del remanente, si éste es menor, presentando una solicitud ante el SII por cada período tributario, dentro del mes siguiente al de la retención del tributo, una vez efectuada la declaración mensual que establece el artículo 64 del D.L. N° 825.

Agrega además que, si durante la verificación de los antecedentes que dan origen al crédito fiscal, se establecen créditos en exceso o que no reúnan los requisitos del artículo 23 del D.L. N° 825, deberán deducirse del crédito fiscal del período y, a partir del remanente si lo hubiera, recalcular el monto de la devolución.

Finalmente, el Director del SII, mediante la presente Resolución, delega en el Subdirector de Fiscalización, en los Directores Regionales, dentro de su jurisdicción y, en el Director de Grandes Contribuyentes, respecto de la nómina de grandes contribuyentes, la facultad de incorporar y eliminar a su juicio exclusivo, contribuyentes de las dos Nóminas en estudio, para lo cual éstos podrán atender a las circunstancias o características del comprador o beneficiario del servicio y, considerar también otras circunstancias propias del vendedor o prestador del servicio, del mercado u otras que determine relevantes para aplicar dicha medida.

Así mismo, se delega en los Directores Regionales, dentro de su jurisdicción y, en el Director de Grandes Contribuyentes, respecto de la nómina de grandes contribuyentes, la facultad de resolver las solicitudes de inclusión en la Nómina de agentes retenedores ya descrita en párrafos anteriores.

En último término, se señala que en las resoluciones que se dicten en uso de la(s) facultad(es) delegada(s) precedentemente, deberá dejarse constancia que ellas se dictan haciendo uso de las delegaciones descritas anteriormente.

Finalmente, y a modo complementario, podemos indicar que recientemente, con fecha 29 de junio del año 2018, el SII dictó la Resolución Exenta N° 54 que, en ejecución de la Resolución Exenta N° 42, viene en ***“FIJAR NÓMINAS DE AGENTES RETENEDORES Y DE CONTRIBUYENES SUJETOS A RETENCIÓN ...”***, señalando que, se fija la **Nómina de Agentes Retenedores**, conforme a listado que se incorpora a la Nómina de Agentes Retenedores ya existente en la página web del SII.

Así mismo, fija la Nómina de Contribuyentes Sujetos a Retención, conforme a listado que se incorpora a la Nómina de Contribuyentes Sujetos a Retención, que se encontrará disponible también en la página web del SII.

Agrega además esta Resolución que, la permanencia en esta última Nómina, se extenderá hasta el último día hábil del mes de diciembre del año 2018. Si transcurrido este plazo, el Contribuyente retenido ha solucionado su brecha de cumplimiento, será excluido de la Nómina.

CONSTITUCIONALIDAD Y LEGALIDAD DE LA RESOLUCIÓN EXENTA N° 42-2018.

I.- Los Tributos en la Constitución.

No cabe duda alguna que el inicio de un correcto análisis de la materia objeto del presente trabajo, debe situarse en una breve revisión de las normas tributarias establecidas en nuestra carta fundamental, particularmente las distintas normas y principios que representan las Garantías Constitucionales del Contribuyente y que, en su contra partida, establecen un límite al poder tributario del Estado.

De esta forma, podemos encontrar en nuestra Constitución Política de la República, variados principios en materia tributaria, tales como, la legalidad, igualdad y no discriminación arbitraria, proporcionalidad, equidad, no confiscatoriedad y no afectación de los tributos. Ahora bien, considerando los tópicos de la presente tesis, el análisis se enfocará en los principios de legalidad y de igualdad y no discriminación arbitraria, como límites a la referida potestad.

1.- Principio de Legalidad.

Este principio asegura que no puede haber tributo sin ley previa que lo establezca (*nullumtributum sine lege*). En palabras de Radovic (1998, pág. 59) *“El impuesto debe estar apoyado y sostenido por la ley, desde su origen hasta su extinción”*. Pero este principio no sólo se queda ahí, como señala Evans (1997, pág. 81) *“... corresponde al legislador no sólo crear el tributo, sino que establecer la totalidad de los elementos de la relación tributaria entre el Estado y el contribuyente, de modo que la obligación quede determinada en todos sus aspectos y pueda cumplirse sin necesidad de otros antecedentes. Un criterio reductor lleva el riesgo de una discrecionalidad administrativa que podría afectar garantías constitucionales como la igualdad ante la ley, la libertad de*

trabajo, la libertad empresarial, el derecho de propiedad y aun la seguridad en el ejercicio de tales derechos. ...”.

Este principio encuentra su consagración constitucional en el artículo 63 N° 14, norma que señala que sólo son materias de ley: *“Las demás que la Constitución señale como leyes de iniciativa exclusiva del Presidente de la República;”*. Así, el artículo 65 inciso 2°, establece que: *“Las leyes sobre tributos de cualquiera naturaleza que sean, sobre los presupuestos de la Administración Pública y sobre reclutamiento, sólo pueden tener origen en la Cámara de Diputados. Las leyes sobre amnistía y sobre indultos generales sólo pueden tener origen en el Senado”*. Por su parte, el artículo 65 inciso 4°, N° 1, dispone: *“Corresponderá, asimismo, al Presidente de la República la iniciativa exclusiva para:1º.- Imponer, suprimir, reducir o condonar tributos de cualquier clase o naturaleza, establecer exenciones o modificar las existentes, y determinar su forma, proporcionalidad o progresión;”*.

Con relación a lo anterior, el artículo 19 N° 20 inciso 1° y 2°, prescriben: *“La igual repartición de los tributos en proporción a las rentas o en la progresión o forma que fije la ley, y la igual repartición de las demás cargas públicas.*

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

A primera vista entonces, se aprecia que es la ley y sólo ella la que puede establecer los tributos y configurar sus elementos, quedando reservada sin embargo la interpretación, aplicación y fiscalización de la ley tributaria al SII, como se verá más adelante.

2.- Principio de Igualdad y No Discriminación Arbitraria.

El principio de igualdad ante la ley se encuentra consagrado genéricamente en el artículo 19 N° 2 de nuestra Carta Fundamental, al señalar en su inciso 2° que: *“Ni la ley ni*

autoridad alguna podrán establecer diferencias arbitrarias;”. Sin embargo, es el inciso 1° del artículo 19 N° 22 de nuestra Constitución, el que al consagrar: “La no discriminación arbitraria en el trato que deben dar el Estado y sus organismos en materia económica.”, eleva el concepto de igualdad a la no discriminación arbitraria, entendida como una “equidad horizontal” que para Radovic (1998, pág.66 y 67), consiste en un “tratamiento igual para los iguales”, así, señala: “La idea es que diferentes personas, grupos o sectores que se encuentran en posiciones equivalentes deban también sujetarse a reglas tributarias similares.”, advirtiendo así mismo que: “Ahora bien, resulta esencial para realizar en el ámbito del Derecho Tributario el principio de igualdad, consagrado frecuentemente por las normas constitucionales, la delimitación precisa de las atribuciones y obligaciones de la administración, como también los derechos y deberes de los administrados.”.

Así las cosas, para que este principio se vea vulnerado, no basta que exista “discriminación” por parte del Estado o sus Organismos (dentro de los que obviamente se encuentra el SII), sino que además esta debe ser “arbitraria”, de esta forma señala Fermandois (2001, pág. 267 y 270) que discriminación arbitraria: “... es aquella injusta, irracional, que niega beneficios a quienes legítimamente tienen derecho a ello o impone gravámenes a quienes no merecen soportarlos;...”. De esa forma, opina el mismo autor: “... el riesgo de infringir este precepto aumenta peligrosamente en materia económica, por la existencia de múltiples entes administrativos encargados de fiscalizar aspectos de la vida económica particular, entes que aparecen frecuentemente dotados de atribuciones normativas e interpretativas conferidas por ley. Estas facultades abren un ámbito de discrecionalidad administrativa que siendo neutra ante la Constitución como técnica, pero que no asegura pleno respeto a la igualdad económica sólo por tener respaldo legal. Por el

contrario, exige un análisis más exigente del intérprete y especialmente del juez, sea para respaldar o impugnar es acto estatal.”.

II.- Potestad Tributaria. Límites.

Ligado a lo anterior, un segundo aspecto relevante a considerar, es el relativo a la Potestad Tributaria que para Massone (1979, pág. 28), siguiendo a Antonio Berliini y Albert Hensel, *“es la facultad de instituir impuestos y tasas, como también deberes y prohibiciones de naturaleza tributaria; es, en otras palabras, el poder general del Estado aplicado a un sector determinado de la actividad estatal: la imposición”*. Si bien el Estado posee en relación a los tributos las facultades recién señaladas, estas deben ser ejercidas dentro de ciertos límites que, como señala Radovic (1998, pág. 28), están restringidas:

- a) En el ámbito nacional, por los principios constitucionales tributarios ya reseñados en el párrafo I.-, precedente.
- b) En el ámbito internacional, por las normas para evitar la doble tributación internacional.

De esta forma entonces, podemos asentar que el Estado, en el ejercicio legítimo de su potestad tributaria, deber respetar, en el orden interno, las garantías establecidas en favor de los contribuyentes en nuestra Carta fundamental.

III.- Cambio de sujeto en el IVA.

1.- Conceptos previos.

Preliminarmente y para un mejor análisis de nuestro tema, importante es precisar que el sujeto de un impuesto es parte de los elementos de la obligación tributaria la que, según expone Pérez (2003, pág. 1973), haciendo suyo el concepto dado por Giuliani Fonrouge, la define como *“el vínculo jurídico en virtud del cual un sujeto (deudor), debe dar a otro*

sujeto que actúa ejercitando el poder tributario (acreedor), sumas de dinero o cantidades de cosas determinadas por ley”.

Así, Pérez señala que los elementos de toda obligación será el sujeto activo, sujeto pasivo y objeto, precisando que, en el caso de la obligación tributaria, el sujeto activo o acreedor será siempre el Estado, el sujeto pasivo o deudor será el contribuyente y el objeto de la obligación tributaria, será la entrega de una cantidad de dinero.

Finalmente, señala el autor que la única fuente de la obligación tributaria será la ley, lo que además es consistente con lo ya expuesto en los párrafos anteriores de este trabajo.

2.- Sujeto pasivo en el IVA.

Pues bien, ya determinados los elementos de toda relación jurídico tributaria u obligación tributaria, debemos ahondar en la figura del sujeto pasivo de la misma y, especialmente, en el IVA.

Sobre este punto, Araya (2002, pág. 8), siguiendo a Fernando Provoste, señala que el sujeto pasivo: *“es la persona que, según la ley, está obligada para con la Administración a satisfacer el impuesto y a cumplir con los demás deberes accesorios”.*

Además, muy acertadamente, señala Araya que: *“Es importante hacer notar, a fin de precisar el concepto anterior, que el sujeto pasivo no es la persona que, desde un punto de vista financiero, soporta el peso del tributo -en el caso del IVA, el comprador o beneficiario del servicio- sino aquella a la que incumbe el cumplimiento de las obligaciones antes mencionadas y a la que corresponde, dada su calidad de parte en la relación jurídica, el ejercicio de los derechos correlativos frente a la Administración.”.*

De esta forma y como ya habíamos adelantado en el número 1.- del párrafo III.- del Marco Teórico (pág. 11 y 12), son sujetos pasivos en el IVA, conforme lo dispone el artículo 3

inciso 1° del D.L. N° 825, los vendedores y los prestadores de servicios que realicen alguno de los hechos gravados establecido en la misma norma.

3.- Cambio de sujeto en la ley N° 20.780.

Tal como se expresó en el número 2.- del párrafo III.- del Marco Teórico (pág. 12), según lo establece el artículo 3 inciso 3° del D.L. N° 825, existe la posibilidad de cambio en el sujeto pasivo del IVA, pudiendo invertirse la carga tributaria del recargo o inclusión del impuesto en el adquirente, beneficiario del servicio o persona que soporta la inclusión.

De esta forma, la posibilidad de cambio de sujeto pasivo ha estado siempre inserta en el D.L. N° 825, dictándose ya una vasta cantidad de Resoluciones de cambio del mismo, tal como se expusiera en el párrafo IV.- del Marco Teórico (pág. 18 y siguientes).

Por su parte y tal como establece la misma norma, el cambio de sujeto puede surgir de la misma ley o de las normas generales que imparta al respecto la Dirección Nacional del SII, a su juicio exclusivo. Pues bien, con la dictación de la Ley N° 20.780, se inserta en el inciso 3 de la norma en estudio, lo siguiente: “... ***para lo cual podrá considerar, entre otras circunstancias, el volumen de ventas y servicios o ingresos registrados, por los vendedores y prestadores de servicios y, o los adquirentes y beneficiarios o personas que deban soportar el recargo o inclusión.***”.

Según se consignó en el número 4.- del párrafo III.- del Marco Teórico (pág. 17 y 18), el mensaje de la Ley N° 20.780, en lo relativo a la agregación recién citada, justifico la modificación en atención a que: “... *beneficiará a las empresas de menor tamaño.*”, agregando que: “*Así, las grandes empresas (con ventas por más de 100.000 unidades de fomento) podrán asumir como sujeto pagador del tributo.*”.

Debe consignarse también que el inciso 4° del mismo artículo 3 del D.L. N° 825, que no ha sufrido modificaciones, dispone que también la Dirección (Nacional), podrá disponer el cambio de sujeto cuando se trate de contribuyentes de difícil fiscalización.

De esta forma, podemos concluir y sintetizar que, conforme el artículo 3 del D.L. N° 825, podrá cambiarse el sujeto pasivo del IVA, en los siguientes casos:

1) Cuando la propia ley lo determine;

2) Cuando lo disponga la Dirección Nacional, a su juicio exclusivo, considerando lo siguiente:

2.1.) **“otras circunstancias”** que pudiesen darse, tal como lo expresa la actual norma;

2.2.) **volumen de ventas y servicios o ingresos registrados**, por los vendedores y prestadores de servicios y, o los adquirentes y beneficiarios o personas que deban soportar el recargo o inclusión.

2.3.) que el sujeto pasivo originario, vendedor o prestador de servicio, sea un contribuyente de **difícil fiscalización**.

4.- Interpretación de la ley tributaria.

De la síntesis expuesta en el acápite anterior, puede concluirse que los casos en que puede establecerse el cambio de sujeto en el IVA, son claros y determinados, excepto, el consignado en las expresiones **“otras circunstancias”**, incluidas en la modificación de la Ley N° 20.780.

Estimamos que la señalada expresión, al menos, genera razonablemente la duda sobre su encuadramiento o circunscripción a los ya estudiados principios de legalidad, de igualdad y no discriminación arbitraria y su consagración constitucional.

Ante tal interrogante, debemos entonces detenernos en cómo, de ser posible, puede interpretarse tal expresión del legislador y si, en definitiva, esa interpretación habilitaría o no al SII para resolver el cambio de sujeto en un caso determinado por una causal distinta a las establecidas por el legislador, asilándose en estas *“otras circunstancias”*.

Como se mencionó anteriormente, corresponde al SII la aplicación interpretación, aplicación y fiscalización de la ley tributaria, de esta forma, el artículo 6, letra A., N° 1° inciso 1° del Código Tributario, confiere la facultad al Director Nacional de Impuestos Internos de: *“1°. Interpretar administrativamente las disposiciones tributarias, fijar normas, impartir instrucciones y dictar órdenes para la aplicación y fiscalización de los impuestos.”*.

Sobre el particular, explica Zurita (Sin año de edición, pág. 104) que: *“Si bien toca al poder legislativo interpretar la ley de un modo generalmente obligatorio (art. 3 del Código Civil) y al poder judicial interpretarla y aplicarla en lo particular, nuestra legislación reconoce la llamada potestad interpretativa entregada a ciertos órganos que, por el tecnicismo de las materias sometidas a su competencia, se les faculta para elaborar documentos oficiales, generalmente en la forma de circulares o dictámenes, mediante los cuales interpretan la legislación sometida a su imperio.”*, y, en palabras de Ducci (1997, pág. 183), esta facultad: *“tiene por objeto propender a una uniformidad en la interpretación y aplicación de las normas Tributarias.”*

Pues bien, asentado entonces que el SII tiene la facultad legal de interpretar la norma tributaria, debemos preguntarnos entonces ¿cómo debe ejercer dicha facultad?

Sobre el particular, está ampliamente establecido en la doctrina que las leyes tributarias deben interpretarse restrictivamente y no admiten interpretación analógica.

Así, Massone (1979, pág. 55), señala que: *“Es necesario advertir, además, que, en virtud del principio de la legalidad de los impuestos, consagrado por nuestra Constitución*

Política del Estado, las normas que determinan los elementos esenciales del impuesto (no, en consecuencia, todas las normas tributarias), no son susceptibles de aplicación analógica. Lo mismo debe entenderse en relación a las exenciones y, en general, a cualquier materia cuya creación esté reservada a la ley”.

En la misma línea, Ducci (1997, pág. 64), precisa que: *“Son de interpretación restrictiva las leyes penales. ... Por último, deben considerarse de igual naturaleza las leyes que imponen gravámenes o cargas. En este grupo indudablemente tienen especial importancia las leyes tributarias.”.*

IV.- Potestad Reglamentaria del SII para cambiar sujeto en el IVA.

Otro elemento importante a considerar en nuestro análisis, es que además la facultad que se da al SII para cambiar sujeto a través de su Director Nacional, lo es *“a su juicio exclusivo”*. Este tipo de facultades, según Zurita (Sin año de edición, pág. 238) *“...no describen un supuesto de hecho para su ejercicio, resulta peligroso otorgar una facultad de esa naturaleza sin fijar sus límites, ...”*, señalando justamente como ejemplo el cambio de sujeto del inciso 3° del artículo 3 del D.L. N° 825.

De esa forma, el citado autor propone que la falta de previsión del supuesto de hecho que autoriza el ejercicio de esta potestad, no implica que ella se aplique ampliamente, por cuanto quedará subsistente la motivación del acto administrativo como requisito de legitimidad y el principio de racionalidad del acto administrativo.

Así las cosas, resulta necesario entonces entrar definitivamente al análisis de la Resolución Exenta N° 42-2018, tanto desde el punto de vista de su respeto al principio de legalidad, como al encuadramiento en las facultades dadas a la Dirección Nacional del SII en su dictación.

V.- Constitucionalidad y Legalidad de la Resolución Exenta N° 42-2018.

Siguiendo a Zurita, compartimos que los actos administrativos en que se utilice tal facultad, podrán adolecer de tres tipos de vicios:

- a) Que no existan en la realidad hechos que motiven la resolución;
- b) Que la resolución no haga alusión a ellos en su parte considerativa y,
- c) Que el supuesto de hecho invocado se corresponda al indicado por la ley.

Al listado anterior, estimamos debe agregarse, además:

- d) Que no imponga o genere discriminaciones arbitrarias respecto de las personas sobre las que recaerán sus efectos.

Así, aplicando tales cuestiones a la Resolución Exenta N° 42-2018, podemos ir coligiendo lo siguiente:

- 1) Efectivamente, el considerando 4° de la citada Resolución, contempla como circunstancia de hecho que motiva el cambio de sujeto “... **aqueellos casos de contribuyentes que reiteradamente presenten brechas de cumplimiento tributario asociadas a las obligaciones del Impuesto al Valor Agregado (IVA) o a la facturación electrónica ...**”. De esta forma, se soslayaría el vicio contemplado en la letra b) anterior.
- 2) En cuanto a la existencia de hechos que motiven o justifiquen la Resolución en análisis de la letra a) anterior, vemos también que se sortearía un posible vicio en esta materia, toda vez que, en la realidad, efectivamente existen contribuyentes que reiteradamente presentan brechas de cumplimiento tributario, por lo que, a nuestro juicio, en este punto se da una justificación fáctica de esta nueva redefinición de los requisitos para tener la calidad de agente retenedor y de contribuyente sujeto a retención.

3) Sobre el aspecto de la letra c) que podría generar un vicio del acto, puede apreciarse que el sustento de hecho que plantea el acto administrativo en estudio, no se encuentra dentro de las hipótesis que dispone la ley, descritas en el punto III.-, párrafo 3.- anterior.

Como ya se expuso anteriormente, el principio de legalidad obliga a que todos los elementos de la obligación tributaria deben estar definidos en la ley, dentro de los que se encuentra el sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria.

Lo anterior, sin embargo, no obsta a que, como en el caso del cambio de sujeto, la misma ley sea quien pueda delegar esta potestad a un órgano administrativo, como en este caso al SII, para que sea este quien pueda determinar quien, en definitiva, será el sujeto pasivo, junto con las consecuencias que de ello deriven.

Pues bien, para esto la propia ley debe ser precisa y clara, debiendo circunscribir nítidamente el alcance de esta delegación, como la forma de ejercer dicha facultad con el objeto de evitar arbitrariedades o situaciones antijurídicas.

Se concluye entonces en este punto que la Resolución 42-2018, invoca un supuesto de hecho que no se corresponde al señalado en la ley, ni puede derivar de algún elemento que ella proponga.

4) Finalmente, sobre la discriminación arbitraria, estimamos que claramente la Resolución en estudio, vulnera este principio, toda vez que no solo discrimina respecto de los contribuyentes que presente brechas de cumplimiento tributario, sino que, además, es arbitraria en la inclusión en la respectiva Nóminas dentro de este segmento de contribuyentes, toda vez que, sin razonamiento alguno, se incluyen a algunos contribuyentes con brecha de cumplimiento, dejando fuera a otros que calzan con el supuesto fáctico invocado.

Así las cosas y considerando la restrictiva interpretación que debe tenerse de la ley tributaria, ejercicio en el que debe evitarse además la analogía como método de interpretación, es que concluimos que la Resolución en estudio, en este ítem, tampoco se ajustaría a las hipótesis de hecho contempladas en la ley.

A lo anterior debemos agregar que el artículo 3 del D.L. N° 825, tampoco da reglas o mecanismos que permitan al ente fiscalizador arribar a determinados casos en los que pudiese aplicar su facultad delegada, quedando únicamente relegado en su aplicación a la existencia del factor del **volumen de ventas y servicios o ingresos registrados**, por los vendedores y prestadores de servicios y, o los adquirentes y beneficiarios o personas que deban soportar el recargo o inclusión y, para el caso que el sujeto pasivo originario, vendedor o prestador de servicio, sea un contribuyente de **difícil fiscalización**.

Finalmente, si buscamos el espíritu del legislador en la reforma incluida a esta norma por la Ley N° 20.780, como ya se transcribió, se aprecia con claridad que su fin fue beneficiar a las empresas de menor tamaño, más no, potenciar o mejorar la actividad fiscalizadora o recaudatoria del SII, por lo que, y como se expondrá en la segunda parte de este trabajo, la Resolución Exenta N° 42-2018, no solo no se ajusta al espíritu de la reforma introducida, sino que justamente va en contra de ella, irrogando perjuicio a estas empresas y sus clientes.

VI.- Impugnación de la inclusión en los registros.

Como se dijo en la segunda parte de esta investigación, la Resolución 54-2018, que, en cumplimiento de la Resolución 42-2018, fija las Nóminas latamente referidas en este trabajo para el período 01 de agosto al 31 de diciembre del año 2018, ya ha sido objeto de impugnación por parte de distintos contribuyentes que, viéndose afectados por su

inclusión en dichos Registros, vía peticiones administrativas, han logrado que el SII los excluya aduciendo distintas razones.

De esta forma y ante evidencias prácticas, resulta claro que un primer camino de impugnación, está representado directamente por la vía administrativa ante el órgano fiscalizador.

Ahora bien, ¿Qué sucederá si el SII ante un requerimiento administrativo, resuelva no excluir a un contribuyente de las nóminas?. Pues bien, a nuestro entender, estimamos que el camino natural es impugnar mediante un reclamo por vulneración de derechos ante los Tribunales Tributarios y Aduaneros.

A continuación, cabe preguntarse entonces que acto administrativo es el que podrá impugnarse por este reclamo judicial.

Somos de la opinión que podrá impugnarse la resolución que no dio lugar a la solicitud de exclusión de alguna de los registros, sin perjuicio que, además, no vemos inconveniente que se recurra judicialmente en forma directa de la Resolución que incluya al afectado como Contribuyente sujeto a retención o como nuevo Agente retenedor.

En cuanto al plazo, conforme lo establecido en el artículo 155 y 157 del Código Tributario, este reclamo deberá ser presentado dentro del plazo de 15 días hábiles, contados desde la ejecución del acto o desde que se haya tenido conocimiento cierto del mismo.

Así mismo, las citadas normas deponen que esta acción se interpondrá ante el Tribunal Tributario y Aduanero correspondiente a la jurisdicción en que se haya dictado, en este caso, la Resolución recurrida.

Finalmente, se indica también que, para este tipo de reclamos, no será necesario patrocinio de abogado.

CONCLUSIONES.

De la exposición y análisis efectuado en este trabajo, puede concluirse que la hipótesis ha quedado validada, esto es, que las facultades que otorga al SII la nueva Resolución Exenta N° 42-2018, son Inconstitucionales e Ilegales y, frente a la lesión que sufra un Contribuyente por ellas, existen caminos de solución tanto administrativos, como jurisdiccionales.

Se concluye lo anterior, en base a que el sujeto, como elemento de la obligación tributaria, debe ser determinado por ley, conforme los principios Constitucionales ya vistos, de esta forma, cualquier cambio que de él se quiera realizar, debe sujetarse tanto a la Constitución, como a la ley.

De esta forma, la Resolución en cuestión no se ajusta a la ley -inciso 3° del artículo 3 del D.L. N° 825-, que permitiría al SII, en uso de su potestad reglamentaria, disponer del cambio de sujeto, pues, como pudimos ver, para que ello sea posible, conforme una interpretación restrictiva de la citada norma, los hechos que sirvan de base para ello deben estar claramente descritos en la norma, por lo que al no encontrarse la brecha de cumplimiento tributario dentro de las hipótesis que plantea la ley, y ante la imposibilidad de una aplicación analógica de la expresión “*entre otras circunstancias*” utilizada en la ley, se vulnera ésta y, consecuentemente, no se da el debido respeto o resguardo a las Garantías Constitucionales que representan el estatuto de protección del administrado, frente a la potestad tributaria ejercida por el Estados, en este caso, a través del SII.

Así mismo, se valida que existen remedios administrativos y judiciales para impugnar estos actos administrativos lesivos, tal como ya se señaló previamente.