

Capítulo VII

LAS RELACIONES JURIDICO TRIBUTARIAS

Sección Primera

Generalidades.

72.—LAS RELACIONES JURIDICAS Y LAS ENTRADAS DEL ESTADO.

La relación jurídica puede definirse como un vínculo entre elementos del ordenamiento, regulado por el derecho, y que tiene por objeto garantizar la satisfacción de determinados intereses individuales o sociales. Los elementos entre los cuales se establece este vínculo pueden ser, según los casos, dos o más sujetos, un sujeto y una cosa o bien, dos o más cosas entre ellas ¹⁴⁶.

El estudio de las relaciones jurídicas reviste singular interés dentro del derecho tributario, ya que, gracias a ella, el Estado y los demás entes públicos obtienen los medios económicos que necesitan para cumplir sus fines.

En efecto, el Estado, para procurarse los bienes (principalmente dinero) que necesita para alcanzar sus fines, debe, jurídicamente hablando, recurrir a uno o más de los siguientes medios:

a) celebrar contratos con terceros, poniéndose con ellos en un pie de igualdad (contrato).

b) apropiarse, en virtud de su potestad de imperio, con o sin contraprestación, de los bienes que necesita y que pertenecen a los sujetos sometidos a su soberanía (expropiación y requisición).

¹⁴⁶ Guido Zanobini: Obra citada, Volumen I, pág. 143.

c) imponer a sus súbditos la obligación de efectuar una determinada prestación en su favor (impuesto).

d) condicionar la obtención de una determinada utilidad para el interesado, al pago de una suma o, en forma más general, al cumplimiento de una prestación (tasa).

Además de las categorías antes enunciadas, debemos tener presente otras dos de tipo complementario, dirigidas a potenciarlas o a darles eficacia: los deberes y las prohibiciones tributarias ¹⁴⁷.

73.—CLASIFICACION DE LAS ENTRADAS DEL ESTADO.

La división más conocida de las entradas del Estado y de los otros entes públicos, es aquella que distingue entre las entradas de derecho privado y las entradas de derecho público o tributos.

Esta distinción tiene un fundamento exclusivamente jurídico, en cuanto se basa en la naturaleza de la relación entre el ente público y el particular, de la cual surge el derecho del primero para exigir una suma de dinero. Según ella, las entradas de derecho privado se obtienen en virtud de un negocio jurídico privado; los tributos, en cambio, son percibidos por el Estado como consecuencia de su potestad de imperio.

Aunque la distinción descansa en un concepto claro y preciso, la discriminación concreta de una y de otra especie de entradas ofrece las mayores dificultades ¹⁴⁸.

Además, el empleo del vocablo "tributo" como concepto genérico es relativamente reciente. En el derecho español y en el latinoamericano, la expresión equivalente usada hasta principios del siglo, fue la de "contribución"; también debe atribuírse el mismo sentido a la palabra "gravamen" ¹⁴⁹.

¹⁴⁷ Antonio Berliri: *Principi*, Volumen I, págs. 201 y 202.

¹⁴⁸ A. D. Giannini: *Obra citada*, pág. 35.

¹⁴⁹ Ramón Valdés Costa: *Obra citada*, pág. 227.

74 -
cion
difer
del h
:
dico
índice
conad
L
segan
genc
prie-
:
tari
púb
:
7
trib
se y
de l
quie
I.
elabo
ha per
adquir
divers
micas
190
en im
el res

150. A. 4.
151. Ar
152. Gé.
155. A. 7

74.—CLASIFICACION DE LOS TRIBUTOS.

Los tributos suelen clasificarse en impuestos, contribuciones o tributos especiales y tasas ¹⁵⁰.

Según el criterio predominante, cada tipo de tributo se diferencia de los demás, fundamentalmente, por la naturaleza del hecho jurídico que da origen al tributo, como sigue:

a) el impuesto se caracteriza por tener como hecho jurídico tributario a un hecho de la vida común, tomado como índice de capacidad económica, y porque su cobro no está condicionado a la utilización de un servicio público;

b) la contribución de mejoras, principal exponente del segundo tipo de tributo, se caracteriza por tener como hecho generador a un aumento o incremento del valor venal de la propiedad inmueble, derivado de una obra pública;

c) la tasa se caracteriza porque el hecho jurídico tributario es aquí la utilización efectiva o potencial de un servicio público divisible y mensurable ¹⁵¹.

En síntesis, puede afirmarse que, en el caso de las contribuciones y tasas, el nacimiento de la obligación tributaria se vincula al desempeño de una actividad estatal y, en el caso de los impuestos, a un hecho totalmente indiferente a cualquier actividad estatal ¹⁵².

La distinción mencionada es una distinción surgida y elaborada por la ciencia de las finanzas y que, desde ésta, ha penetrado en el ordenamiento jurídico, dentro del cual ha adquirido una configuración propia, debido a la substancial diversidad de las categorías jurídicas y de aquellas económicas ¹⁵³.

No obstante esta adaptación, la distinción de los tributos en impuestos, contribuciones y tasas, se nos presenta como el resultado de un trasplante un tanto forzado de conceptos

¹⁵⁰ A. D. Giannini: Obra citada, pág. 35.

¹⁵¹ Amílcar de Araujo Falcao: Obra citada, págs. 108 y 109.

¹⁵² Geraldo Ataliba: *Hipótesis de Incidencia Tributaria*, págs. 348 y 349.

¹⁵³ A. D. Giannini: Obra citada, pág. 35.

que, si bien pueden tener relieve en el campo económico, son irrelevantes en la esfera jurídica.

En primer lugar, el legislador, en sus disposiciones, utiliza estos términos con promiscuidad y sin un claro conocimiento de la definición de que han sido objeto en la ciencia de la hacienda.

También se ha sostenido que, desde un punto de vista jurídico, las llamadas contribuciones o impuestos especiales no son sino lisa y llanamente impuestos; por su parte, la existencia de las tasas, como categoría distinta de los impuestos, sólo puede concebirse, si se las logra estructurar en base a elementos que efectivamente las diferencien del impuesto y que envuelvan una reglamentación jurídica diversa de la que es propia de este último.

Sección Segunda

El Impuesto

75.—DEFINICIONES DE IMPUESTO.

Resulta oportuno mencionar algunas definiciones de impuesto que nos servirán de antecedente para adoptar una definición que concuerde con los propósitos de este trabajo y con nuestro pensamiento.

Para Ernst Blumenstein, el impuesto es una prestación en dinero que el Estado o un ente público territorial por él habilitado, gracias a su soberanía territorial, obtiene de los individuos sometidos a ella, para cubrir sus necesidades financieras ¹⁵⁴.

A. D. Giannini define el impuesto como la prestación pecuniaria que un ente público tiene el derecho de exigir en virtud de su potestad de imperio, originaria o derivada, en los casos, en la medida y en los modos establecidos por la ley, con el fin de conseguir una entrada ¹⁵⁵.

¹⁵⁴ Ernst Blumenstein: *Sistema di Diritto delle Imposte*, pág. 3.

¹⁵⁵ A. D. Giannini: *Obra citada*, pág. 39.

de d
ley c
de t
o un
acto
exten
tai...
pre...
vir...
cica...
pre...
pre...
una...
a te...
de l...
r...
buta...
exig...
tituid...
o ecor...
tiva...
un pe...
o gas...
su in...
gació...
dient...
156 An...
157 Ca...
158 Car...
159 Bol...
Trib...
160 Unio...
Lat...

Antonio Berliri nos dice que el impuesto es la obligación de dar o de hacer, coactivamente impuesta en virtud de una ley o de un acto por ella expresamente autorizado, en favor de un ente público, que tiene por objeto una suma de dinero o una especie valorada y que no constituye la sanción de un acto ilícito, salvo que la sanción misma no consista en la extensión a cargo de un tercero, de una obligación tributaria ¹⁵⁶.

Para Carlos M. Giuliani Fonrouge, son impuestos las prestaciones en dinero o en especie, exigidas por el Estado en virtud del poder de imperio, a quienes se hallen en las situaciones consideradas por la ley como hechos imponibles ¹⁵⁷.

Según el Ordenamiento Fiscal Alemán, los impuestos son prestaciones en dinero, instantáneas o periódicas, que no representan la retribución de un servicio especial prestado por una entidad pública, y son exigidos para procurar ingresos, a todos aquellos a cuyo respecto se verifique el presupuesto de hecho al cual la ley vincula el deber de la prestación ¹⁵⁸.

En el artículo 26, N° 1, letra c), de la Ley General Tributaria de España, se dice que son impuestos los tributos exigidos sin contraprestación, cuyo hecho imponible está constituido por negocios, actos, o hechos de naturaleza jurídica o económica, que ponen de manifiesto la capacidad contributiva del sujeto pasivo, como consecuencia de la posesión de un patrimonio, la circulación de los bienes o la adquisición o gasto de la renta ¹⁵⁹.

El Modelo de Código Tributario para América Latina, en su artículo 15, define el impuesto como el tributo cuya obligación tiene como hecho generador una situación independiente de toda actividad estatal relativa al contribuyente ¹⁶⁰.

¹⁵⁶ Antonio Berliri: *Principi*, Volumen I, pág. 206.

¹⁵⁷ Carlos Giuliani Fonrouge: *Obra citada*, Volumen I, pág. 261.

¹⁵⁸ Carlos Giuliani Fonrouge: *Obra citada*, Volumen I, pág. 260.

¹⁵⁹ Boletín Oficial del Estado, Colección Textos Legales: *Ley General Tributaria*, pág. 45.

¹⁶⁰ Unión Panamericana: *Modelo de Código Tributario para América Latina*, pág. 15.

76.—NUESTRA DEFINICION.

Nosotros, teniendo presente las definiciones anteriores, creemos oportuno afirmar que *el impuesto es una obligación coactiva, establecida por la ley en favor de un ente público, con la función de enriquecerlo.*

De esta definición se desprende la necesidad de analizar los elementos de que está compuesta y que con los siguientes: 1º El impuesto es una obligación; 2º El impuesto tiene carácter coactivo; 3º El impuesto está establecido por la ley; 4º El impuesto está establecido en favor de un ente público; 5º El impuesto tiene como función enriquecer al acreedor.

77.—PRIMER ELEMENTO: EL IMPUESTO ES UNA OBLIGACION.

El impuesto es, desde un punto de vista jurídico, una obligación ¹⁶¹, esto es, un vínculo jurídico entre personas determinadas, en cuya virtud una se encuentra para con la otra en la necesidad de dar o hacer una cosa ¹⁶².

La naturaleza obligatoria del impuesto lo distingue de la tasa, ya que ésta es, según la concepción que aceptamos, una prestación espontánea, y no un vínculo obligatorio.

Del hecho de ser el impuesto una obligación, derivan tres consecuencias dignas de relieve:

a) el cumplimiento por parte del contribuyente es siempre, por lo menos en un sentido lógico, sucesivo al nacimiento de la obligación, debiendo, por lo tanto, distinguirse ambos hechos;

b) la prestación del contribuyente envuelve la extinción de una obligación surgida previamente y encuentra, en consecuencia, en esta última, su propia causa;

c) si el contribuyente no cumple espontáneamente la prestación debida, el ente público puede obligarlo a cumplirla ¹⁶³.

Desde un punto de vista económico o contable, el pago

¹⁶¹ Antonio Berliri: *Principi*, Volumen I, pág. 225.

¹⁶² Ramón Meza Barros: *Manual de Derecho Civil, De las Obligaciones*, pág. 18.

¹⁶³ Antonio Berliri: *Principi*, Volumen I, pág. 225.

de i
ra
de
cio
trib
cuenc

78.—C

D

por

F

tipi

esta

los

pap

no

la d

sella

corr

no

el em

neces

sino

decir

diner

dad

en el

el res

en qu

gación

inclus

no pu

extinc

F

gliese,

pillas

Ant

164 Ant

del impuesto envuelve la salida de un bien del activo (generalmente dinero) y, al mismo tiempo, la extinción de una deuda que gravaba su pasivo, sin que se altere, en consecuencia, la consistencia y entidad del patrimonio mismo. El contribuyente se empobrece no cuando paga el impuesto, sino cuando surge para él la obligación de pagarlo.

78.—OBJETO DE LA OBLIGACION: DAR O HACER.

La obligación en que se concreta el impuesto debe tener por objeto un dar o un hacer.

El pago de una suma de dinero al Estado es el caso más típico y el que ha merecido mayor atención por parte de los estudiosos. Sin embargo, él no es el único, ya que, en todos los impuestos que se pagan mediante timbres, estampillas, papel sellado y formularios, la obligación del contribuyente no es una obligación de dar, sino una obligación de hacer: la de aplicar un timbre, o bien, la de usar estampillas, papel sellado o formularios, y de proceder a su anulación, según corresponda.¹⁶⁴

Para considerar que los impuestos que se pagan mediante el empleo de especies valoradas son obligaciones de dar, sería necesario sostener que el uso de éstas y su anulación no son sino prestaciones accesorias de una obligación pecuniaria, es decir, de una obligación que tendría por objeto un pago en dinero. Pero esto implica, como lógica consecuencia, la necesidad de sostener que el contribuyente cumple su obligación en el momento en que adquiere la especie valorada y paga el respectivo precio al Estado.

Tal tesis, sin embargo, es insostenible. En el momento en que el contribuyente adquiere la especie valorada, la obligación tributaria puede no haber surgido todavía (puede incluso ignorarse si surgirá alguna vez), por lo que el Estado no puede recibir el precio de la especie valorada a título de extinción o pago de una obligación tributaria.

En verdad, según lo reconocen destacados autores (Pugliese, Giannini, Berliri) y nuestra Ley de Timbres, Estampillas y Papel Sellado, la adquisición de una especie valorada

¹⁶⁴ Antonio Berliri: *Principi*, Volumen I, pág. 229.

no es otra cosa que una verdadera y propia compraventa; en consecuencia, la obligación de usar y anular una especie valorada no es accesoria a otra obligación, sino que por sí sola agota toda obligación del contribuyente, que se reduce, por lo tanto, a una típica obligación de hacer ¹⁶⁵.

La mención de las especies valoradas, merece una explicación. Se trata de bienes cuya utilidad económica consiste únicamente en servir para la extinción de una prestación coactivamente impuesta, o para pagar una tasa; en otras palabras, de bienes que sólo tienen valor o utilidad económica en la medida en que el ente que los ha creado y que tiene el monopolio de su producción o venta, impone obligatoriamente su consumo, como medio de extinguir un impuesto instituido por tal ente, o para absolver una tasa ¹⁶⁶.

79.—SEGUNDO ELEMENTO: EL IMPUESTO TIENE CARACTER COACTIVO.

La obligación en que el impuesto se traduce está establecida en forma coactiva, esto es, dicha obligación no es libremente asumida ni querida por el contribuyente.

Esta característica diferencia netamente al impuesto tanto de la tasa como de las contraprestaciones contractuales: de la tasa, porque ésta es una prestación espontánea, esto es, libremente querida por el contribuyente; de las contraprestaciones contractuales, en cuanto ellas también derivan de la libre voluntad del particular que sirve de base al contrato.

Es necesario, sin embargo, hacer una aclaración, a propósito de la coactividad del impuesto. Al decir que éste es una obligación coactiva, se quiere decir que él es una obligación que surge independientemente de la voluntad del contribuyente, en otras palabras, una de aquellas obligaciones que se suelen llamar obligaciones legales; no se quiere decir, en cambio, que el hecho al cual la ley vincula el nacimiento de la obligación deba ser también independiente de la voluntad del contribuyente ¹⁶⁷.

¹⁶⁵ Antonio Berliri: *Principi*, Volumen I, pág. 230.

¹⁶⁶ Antonio Berliri: *Principi*, Volumen I, págs. 235 y 236.

¹⁶⁷ Antonio Berliri: *Principi*, Volumen I, pág. 231.

80.—

cip
linque e
sigue
de cá
y los
ria 188E
tivo e
vision
al hec

81.—

un ent
elprimer
virtud

17

taria u
nuestro
cido en
Municip
viend...

82.—C

FU
Lafuncion
jeto pa
carga

168 Am

169 Am

170 Ant

80.—TERCER ELEMENTO: EL IMPUESTO ESTA ESTABLECIDO POR LA LEY.

El principio de la legalidad de los tributos es un principio esencial dentro del estado de derecho y constituye una limitación a la potestad tributaria.

Como consecuencia de este principio, resulta necesario que en la ley formal estén determinados, por lo menos, los siguientes elementos: el hecho generador del tributo, la base de cálculo o base imponible, la correspondiente tasa o alícuota y los sujetos directos e indirectos de la obligación tributaria ¹⁶⁸.

Es interesante señalar que en el moderno derecho positivo comparado, la referencia expresa el requisito de la previsión legal resulta constante, cada vez que se trata de definir al hecho jurídico tributario ¹⁶⁹.

81.—CUARTO ELEMENTO: EL IMPUESTO ESTA ESTABLECIDO EN FAVOR DE UN ENTE PUBLICO.

El impuesto está establecido necesariamente en favor de un ente público.

El sujeto activo de la obligación tributaria puede ser, en primer lugar, el ente público que ha establecido el tributo en virtud de su propia potestad tributaria (el Estado).

También puede ser sujeto activo de la obligación tributaria un ente público desprovisto de potestad tributaria; en nuestro derecho, esto sucede cuando el tributo está establecido en favor de un ente distinto del Estado, tal como las Municipalidades y, hasta hace poco, la Corporación de la Vivienda.

82.—QUINTO ELEMENTO: EL IMPUESTO TIENE COMO FUNCION ENRIQUECER AL ACREEDOR.

El impuesto tiene como propia finalidad y como propia función, la de enriquecer al sujeto activo a expensas del sujeto pasivo, como también la de repartir la correspondiente carga entre todos los sujetos pasivos ¹⁷⁰.

¹⁶⁸ Amílcar de Araujo Falcao: *El Hecho Generador*, pág. 13.

¹⁶⁹ Amílcar de Araujo Falcao: *El Hecho Generador*, pág. 13.

¹⁷⁰ Antonio Berliri: *Principi*, Volumen I, pág. 218.

Para entender bien esta característica, es necesario hacer una distinción entre el fin extrínseco de la ley (en otras palabras, el motivo que induce al legislador a dictar una norma) y el fin intrínseco de la misma, esto es, la finalidad a que la ley está destinada según su naturaleza (independientemente de la intención del legislador) y que se refleja en su función.

El hecho de que el móvil que ha inducido al legislador a la institución de un impuesto sea la protección de la industria nacional, la ruina económica de una minoría política o étnica, el deraliento de ciertos gastos o inversiones, no excluye que ese impuesto tenga siempre como función el enriquecimiento del ente público ¹⁷¹.

El enriquecimiento que el impuesto produce para el ente público, es un enriquecimiento definitivo; esta característica sirve para distinguir el impuesto del préstamo forzoso, con o sin intereses, frente al cual el ciudadano también está confinado por la ley a depositar una determinada suma en arcas fiscales, pero por un período limitado, o, en todo caso, adquiriendo un derecho de crédito hacia el Estado mismo ¹⁷².

El impuesto no sólo sirve para enriquecer al sujeto activo, sino también para repartir la correspondiente carga entre todos los sujetos pasivos. De este modo, junto a la relación sujeto activo-sujeto pasivo, el impuesto crea, a menudo en forma refleja, pero a veces directamente, relaciones entre los sujetos pasivos ¹⁷³.

El aspecto repartitorio del impuesto ha sido evidente en el pasado; basta recordar que, muy a menudo, el impuesto no tenía el carácter de permanente, sino eventual, y servía para que el Estado recuperara el dinero empleado en un determinado gasto, repartiéndolo entre todos los ciudadanos en base al censo, al catastro, etcétera, en otras palabras, en base a un instrumento dirigido a identificar a los contribuyentes y a

¹⁷¹ Antonio Berliri: *Principi*, Volumen I, pág. 218.

¹⁷² A. D. Giannini: *Obra citada*, pág. 53.

¹⁷³ Antonio Berliri: *Principi*, Volumen I, pág. 215.
Maurice Duverger: *Obra citada*, págs. 4 y 5.

del r
del a

83.—

S

procu

uno d

de as

una v

fin, si

p

del la

sida

nial

entr. l

impe

con

mi

nifier

es ac

cida

tores:

las ent

gidos

la ent

do, a

rrencia

portacio

consula

84.—L

Er

idealme

necesari

Sin emb

el hecho

¹⁷⁴ Autor

¹⁷⁵ A. I

determinar la relación porcentual en que cada uno de ellos debía contribuir ¹⁷⁴.

83.—FINES NO FISCALES DEL IMPUESTO.

Según hemos visto, la función del impuesto es aquella de procurar una entrada al Estado, y esta función constituye uno de los caracteres distintivos que diferencian al impuesto de las penas pecuniarias que, si bien también proporcionan una ventaja económica al Estado, no están destinadas a este fin, sino a infligir un sacrificio al trasgresor de la ley.

Pero es necesario destacar que aquel fin no es exclusivo del impuesto, ya que otros medios concurren a cubrir la necesidad financiera del Estado, tales como las rentas patrimoniales y las tasas; al mismo tiempo, el fin de procurar una entrada al Estado tampoco constituye el motivo único de la imposición. El impuesto, en efecto, se presta para ser usado con objetivos no fiscales.

El campo en el cual más amplia e intensamente se manifiesta el fenómeno del impuesto dirigido a fines no fiscales es aquel de los derechos aduaneros. En este campo es conocida la distinción entre derechos fiscales y derechos protectores: los primeros tienen como único objeto el acrecentar las entradas del Estado; los segundos, en cambio, están dirigidos a obstaculizar (si se trata de derechos de importación) la entrada de mercaderías extranjeras al territorio del Estado, a fin de proteger a la industria nacional contra la concurrencia extranjera, o impedir (si se trata de derechos de exportación) la salida del territorio de cosas necesarias para el consumo interno ¹⁷⁵.

84.—LOS IMPUESTOS CON DESTINACION DETERMINADA.

En la economía financiera del Estado, el impuesto está idealmente destinado a afrontar el conjunto de los gastos necesarios para los servicios públicos llamados indivisibles. Sin embargo, no es contrario a su esencial estructura jurídica el hecho de que el rendimiento de un determinado impuesto

¹⁷⁴ Antonio Berliri: *Principi*, Volumen I, pág. 215.

¹⁷⁵ A. D. Giannini: *Obra citada*, págs. 53 y 54.

sea, en cambio, por disposición de la ley, específicamente destinado a proveer los medios necesarios para un determinado servicio público.

Esta particular destinación del impuesto no influye en su estructura jurídica, dado que la obligación del sujeto pasivo surge, también en este caso, por el simple verificarse del hecho tributario y es jurídicamente independiente del empleo que, en virtud de una norma extraña a la relación tributaria, el ente público deba hacer de la suma recaudada.

Sección Tercera

Clasificación de los Impuestos

85.—DIRECTOS E INDIRECTOS. CRITERIO DE DISCRIMINACION.

Todos los estudiosos de la materia, sean ellos economistas o juristas, convienen en que los impuestos se dividen, en directos e indirectos; pero tal acuerdo cesa para dar lugar a las más profundas diferencias, apenas se trata de delimitar los dos grupos y de establecer el criterio que debe servir de base para decidir si un determinado impuesto debe clasificarse como directo o indirecto.

Así, la distinción se ha sustentado en los siguientes criterios de discriminación:

a) el método de recaudación, de manera que serían impuestos directos aquellos cuya percepción se realiza en base a un rol, indirectos los otros;

b) El "objeto del impuesto", en el sentido de que los primeros gravarían los capitales y los segundos el trabajo; o bien, las manifestaciones inmediatas de la capacidad contributiva, como la renta y el patrimonio, o, por el contrario, las manifestaciones mediatas de tal capacidad, como el consumo de algunos productos, la transferencia de la riqueza, etc.;

c) la incidencia del impuesto, de manera que serían directos los impuestos que inciden sobre el contribuyente a quien le son demandados; indirectos, en cambio, aquellos en que éste consigue transferir a otro, de manera que el verdadero

conci
vé. c

ga. 0
dir
po. s
che e

crir fr
cier
estab
que la
tro de

86.— Y

sona
by

butar
te. E
la rent
las con
tiene o
conform

Int
condic
a cuan
gunda
venier
lucrat.
tos ob
sujeto.
G.

176, Antu.

177 Carle

178 Fabi.

contribuyente no los paga directamente al Estado, sino a través de otra persona que, en cierto sentido, paga por él;

d) la naturaleza del hecho jurídico de que nace la obligación de pagar el impuesto, hecho que consistiría, para los directos, en la simple existencia del contribuyente o en la posesión de determinado bien; para los indirectos, en un hecho eventual del contribuyente o en una actividad suya ¹⁷⁶.

Ahora bien, si el legislador, como sucede en Chile, no discrimina entre los impuestos directos e indirectos, estableciendo para ambos una disciplina común o, a lo sumo, sólo establece diferencias de orden subalterno, debemos concluir que la distinción carece de toda trascendencia y validez dentro del campo jurídico.

56.—CLASIFICACION DE LOS IMPUESTOS: PERSONALES Y REALES.

Los impuestos directos suelen dividirse, a su vez, en personales (subjctivos) y reales (objetivos) ¹⁷⁷.

Impuesto personal es aquel que establece diferencias tributarias en función de condiciones inherentes al contribuyente. Ejemplo: el Impuesto Global Complementario, al gravar la renta de las personas naturales, se intercala siempre por las condiciones propias de ellas (si el individuo es casado, si tiene personas a su cargo, etc.) haciendo variar el impuesto conforme a esas condiciones.

Impuesto real es aquel que no toma en consideración las condiciones inherentes al contribuyente, gravando por igual a cualquier persona. Ejemplo: el Impuesto a la Renta de Segunda Categoría que grava con una tasa fija la renta proveniente del ejercicio de ciertas profesiones u ocupaciones lucrativas, no atiende al tipo de profesión o de los rendimientos obtenidos en su ejercicio. El es idéntico para todos los sujetos pasivos ¹⁷⁸.

Giuliani Fonrouge estima que, a pesar de la frecuente

¹⁷⁶ Antonio Berliri: *Principi*, Volumen I, págs. 272 y 273.

¹⁷⁷ Carlos M. Giuliani Fonrouge: *Obra citada*, Volumen I, pág. 263.

¹⁷⁸ Fabio Fanucchi: *Obra citada*, pág. 41.

utilización (c) esos términos y de la importancia del factor subjetivo en la evolución de los sistemas fiscales, debe reconocerse que la división ha perdido nitidez, ya que en la tributación contemporánea se combinan de tal modo el factor personal y el factor objetivo, que carecen de validez antiguas atribuciones ¹⁷⁹.

La observación del autor recién citado es acertada. En verdad, la clasificación comentada es el resultado de un enfoque económico o financiero que no tiene ninguna trascendencia o alcance jurídico.

El impuesto nace como consecuencia de la verificación de un hecho que, en cuanto produce tal efecto, es un hecho jurídico tributario. Dicho hecho puede estar compuesto de varios elementos (personales, reales, etc.), pero cada uno de ellos tiene el mismo significado jurídico (su ausencia impide el nacimiento de la obligación tributaria); no cabe, en consecuencia, asignar a alguno de dichos elementos mayor importancia que a los otros, ni mucho menos hacer sobre dicha base una clasificación de tipo jurídico.

Sección Cuarta

El Tributo Especial

87.—CONCEPTO.

Según A. D. Giannini, el tributo especial es una prestación debida: (a) por quienes, encontrándose en una determinada situación, obtienen una *mayor ventaja* económica como consecuencia del desarrollo de una actividad administrativa, frente a todos los otros a quienes la misma actividad aprovecha; b) por quienes, como consecuencia de las cosas por ellos poseídas, del ejercicio de una industria, de un comercio o de otra actividad, provocan un *gasto* o un mayor gasto al ente público.

Según el mismo autor, pertenecen a la primera especie

¹⁷⁹ Carlos M. Giuliani Fonrouge: Obra citada, Volumen I, pág. 263.

y e u
but
hecl
prof
de r
ty
en con
el me v
Pa
tambié
como la
individ
de obra
Pa
la comp
blico, e
él con
sible, u
tes su
La
bla de
lo 26.
hecho
de un
con-ec
cimien
E
su art
especia
rador l
o de ac
180 A. D
181 Carlo
182 José
183 Bolet.

y constituyen su aplicación más importante y típica, los tributos llamados de mejoras, cuyo carácter específico es el hecho de que son debidos por el incremento de valor que se produce en la propiedad inmobiliaria a raíz de la ejecución de una obra pública.

El fundamento jurídico del tributo especial consistiría, en consecuencia, en la particular ventaja del individuo o en el mayor gasto del ente público ¹⁸⁰.

Para Carlos Giuliani Fonrouge, los tributos especiales, también llamados contribuciones especiales, pueden definirse como la prestación obligatoria debida en razón de beneficios individuales o de grupos sociales derivados de la realización de obras públicas o de especiales actividades del Estado ¹⁸¹.

Para José L. Pérez de Ayala, la contribución especial es la compensación pagada con carácter obligatorio, al ente público, con ocasión de una prestación o actividad realizada por él con fin de utilidad pública y no en forma individual y divisible, pero que proporciona también ventajas especiales a ciertos sujetos ¹⁸².

La Ley General Tributaria de España también nos habla de las contribuciones especiales y las define, en su artículo 26, N° 1 letra b), diciendo que son aquellos tributos cuyo hecho imponible consiste en la obtención por el sujeto pasivo de un beneficio o de un aumento de valor de sus bienes, como consecuencia de la realización de obras públicas o del establecimiento o ampliación de servicios públicos ¹⁸³.

El Modelo de Código Tributario para América Latina, en su artículo 17, inciso primero, expresa que la contribución especial es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador beneficios derivados de la realización de obras públicas o de actividades estatales y cuyo producto no debe tener un

¹⁸⁰ A. D. Giannini: Obra citada, pág. 41.

¹⁸¹ Carlos M. Giuliani Fonrouge: Obra citada, Volumen I, pág. 265.

¹⁸² José L. Pérez de Ayala: *Derecho Tributario*, I, pág. 58.

¹⁸³ Boletín Oficial del Estado: Obra citada, pág. 44.

destino ajeno a la financiación de las obras o las actividades que constituyen el presupuesto de la obligación ¹⁸⁴.

Algunos autores limitan las contribuciones especiales a la llamada contribución de mejoras, por considerar que algunos gravámenes generalmente incluidos en esta categoría constituyen verdaderos impuestos; otros incorporan, además, las prestaciones debidas por la posesión de cosas o el ejercicio de actividades que exigen una erogación o mayores gastos estatales, como en el caso de la utilización de caminos públicos.

Así, Giuliani Fonrouge incluye en esta categoría, no solamente las contribuciones relacionadas con la valorización de la propiedad, sino también las de seguridad social y las vinculadas con fines de regulación económica o profesional.

Para él, la "contribución especial" comprende la contribución de mejoras por revalorización inmobiliaria a consecuencia de obras públicas, ciertos gravámenes de vialidad por utilización de vías de comunicación (caminos, puentes, túneles, canales) y algunos tributos sobre vehículos motorizados, y diversas contribuciones llamadas parafiscales, destinadas a financiar la seguridad social, la regulación económica, actividades de fomento, etc. ¹⁸⁵.

En todo caso, el principal exponente de los tributos o contribuciones especiales es la contribución de mejoras, vale decir, el tributo cobrado en razón de la valorización producida en un inmueble del contribuyente, como consecuencia de una obra pública concreta, realizada en el lugar en que está situado el inmueble ¹⁸⁶.

88.—CRITICA AL CONCEPTO DE TRIBUTO ESPECIAL.

Es necesario observar que el hecho de que una determinada categoría de ciudadanos haya obtenido una mayor ventaja de la ejecución de un gasto público, puede justificar el establecimiento de un impuesto especial que grave tal cate-

¹⁸⁴ Unión Panamericana: Obra citada, pág. 23.

¹⁸⁵ Carlos M. Giuliani Fonrouge: Obra citada, Volumen I, pág. 266.

¹⁸⁶ Manoel Lourenzo dos Santos: Obra citada, pág. 64.

rif
pe
otr

fun
asce
eje
deter
de
idénti
minar
existu
de bre

depend
buto, z
tribut
oblig
perce

I
como
difer

89.—L
L
interes
Se
a memo
nes con

187 Anto

188 Anto

ría de personas y que absorba en todo o en parte tal ventaja; pero esto no implica que tal impuesto deba ser diverso de los otros.

Si el legislador establece que todos los propietarios de fundos atravesados por un camino deben pagar un impuesto ascendente al 20 o al 30% del mayor valor derivado de la ejecución de una obra pública y que este mayor valor debe determinarse en base a un avalúo, tal impuesto y el impuesto de bienes raíces serían, desde un punto de vista jurídico, idéntico, salvo la diversidad de los hechos jurídicos que determinan el nacimiento de la obligación de impuesto. Entre ellos existiría menor diferencia que aquella que separa el impuesto de bienes raíces del impuesto a la renta ¹⁸⁷.

El hecho de que "la deuda no curja si la ventaja falta" depende del ser la ventaja misma el hecho generador del tributo, de lo que resulta que el no nacimiento de la obligación tributaria en tal caso es igual a la falta de nacimiento de la obligación de pagar el impuesto a la renta cuando falta la percepción de dicha renta.

En resumen, el tributo especial puede ser considerado como una subespecie de impuesto, no ya como una institución diferente de éste ¹⁸⁸.

Sección Quinta

La Tasa

89.—LA TASA. SU DISTINCION FRENTE AL CONTRATO.

La segunda gran categoría de las relaciones jurídicas que interesan al derecho tributario es la de las tasas.

Se trata de un sector particularmente delicado, ya que a menudo la línea de separación entre las tasas y las relaciones contractuales es tan sutil que resulta difícil decidir si nos

¹⁸⁷ Antonio Berliri: *Principi*, Volumen I, pág. 209.

¹⁸⁸ Antonio Berliri: *Principi*, Volumen I, pág. 212.

encontramos frente a una u otra de las dos instituciones: tasa o contrato ¹⁸⁹.

Así, entre la suma pagada por un estudiante para matricularse en una escuela universitaria, y aquella pagada por el comprador de un automóvil producido por una fábrica estatal, sentimos que hay una profunda diferencia; sin embargo, no es fácil precisarla. La primera constituye una tasa, y la segunda el precio de un servicio industrial ¹⁹⁰.

90.—DEFINICIONES DE TASA.

Maurice Duverger nos dice que la palabra tasa es empleada en diferentes sentidos. En uno de estos sentidos, la tasa es el precio pagado por el usuario de un servicio público no industrial, como contrapartida de prestaciones o ventajas que recibe de este servicio. Así, el franqueo de la correspondencia es una tasa postal, los derechos de matrícula pagados por los estudiantes de la enseñanza superior son tasas ¹⁹¹.

Para A. D. Giannini, la tasa es la prestación pecuniaria debida a un ente público en virtud de una norma legal y en la medida por ésta establecida, por el desarrollo de una actividad del ente mismo que concierne en forma particular al obligado ¹⁹².

Para este autor, el impuesto y la tasa tienen la misma estructura jurídica; ambos dan vida a una obligación legal que surge apenas se verifica el presupuesto de hecho a que la ley la vincula y que tiene por objeto la prestación de una suma de dinero en la medida inderogablemente establecida por la misma ley.

Según Giannini, el elemento diferenciador de las dos especies de tributos está dado por la naturaleza del presupuesto; esto es, el impuesto se vincula, según él, a una situación de

¹⁸⁹ Antonio Berliri: *Principi*, Volumen I, pág. 295.

A. D. Giannini: Obra citada, págs. 42, 43 y 48.

Carlos M. Giuliani Fonrouge: Obra citada, Volumen I, pág. 265.

¹⁹⁰ Maurice Duverger: Obra citada, pág. 84.

¹⁹¹ Maurice Duverger: Obra citada, pág. 83.

¹⁹² A. D. Giannini: Obra citada, pág. 42.

hecho
la ma
tribu
a la
ningu
ente p
una s
vincul
rela i
que
por l
activ
defin
ente
especie
una con
ja y de
seguida
La
su arue
aquellos
ción del
o la rec
se ref.
pasivo
E.
su artí
obligac
de un
Su pro

¹⁹³ A. D.
¹⁹⁴ Carlos
¹⁹⁵ Anto
¹⁹⁶ Boletín

hecho que es objeto de imposición en cuanto es considerada la manifestación directa o indirecta de cierta capacidad contributiva, a una situación, por ende, que toca exclusivamente a la persona del obligado y a la esfera de su actividad, sin ninguna relación, ni siquiera de hecho, con la actividad del ente público; en cambio, el presupuesto de la tasa consiste en una situación de hecho que determina o necesariamente se vincula al desarrollo de una actividad del ente público en relación al obligado ¹⁹³.

Giuliani Fonrouge, inspirándose en Giannini, nos dice que tasa es la prestación pecuniaria exigida compulsivamente por el Estado en virtud de la ley, por la realización de una actividad que afecta especialmente al obligado ¹⁹⁴.

Antonio Berliri sostiene, en cambio, que la tasa puede definirse como una prestación de dar o hacer en favor de un ente público que tiene por objeto una suma de dinero o una especie valorada, espontáneamente efectuada, que constituye una condición necesaria para obtener una determinada ventaja y de la cual no se puede pedir la restitución una vez conseguida la ventaja en razón de la cual ha sido efectuada ¹⁹⁵.

La Ley General Tributaria de España define la tasa, en su artículo 26, número 1, letra a), diciendo que tasas son aquellos tributos cuyo hecho imponible consiste en la utilización del dominio público, la prestación de un servicio público, o la realización por la Administración de una actividad que se refiera, afecte o beneficie de modo particular al sujeto pasivo ¹⁹⁶.

El Modelo de Código Tributario para América Latina, en su artículo 16 nos dice, en cambio, que tasa es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador la prestación efectiva de un servicio público individualizado en el contribuyente. Su producto no debe tener un destino ajeno al servicio que

¹⁹³ A. D. Giannini: Obra citada, pág. 42.

¹⁹⁴ Carlos M. Giuliani Fonrouge: Obra citada, Volumen I, pág. 263.

¹⁹⁵ Antonio Berliri: *Principi*, Volumen I, pág. 207.

¹⁹⁶ Boletín Oficial del Estado: Obra citada, pág. 44.

constituye el presupuesto de la obligación. No es tasa la contraprestación recibida del usuario en pago de servicios no inherentes al Estado ¹⁹⁷.

Para Amílcar de Araujo Falcao, objetivamente, tasa es el tributo cuyo hecho generador consiste en la utilización efectiva o potencial —esto es, la utilización misma o la disponibilidad— de un servicio público de prestación divisible o mensurable. Para el mismo autor, subjetivamente, tasa es el tributo cuyos contribuyentes son aquellas personas que utilizan efectiva o potencialmente determinado servicio público de prestación divisible y mensurable ¹⁹⁸.

91.—NUESTRA DEFINICION.

Nosotros, teniendo presente las definiciones anteriores e inspirados básicamente en la concepción de Antonio Berliri, creemos que la tasa puede definirse como *una prestación espontánea, establecida por la ley en favor de un ente público, como condición para obtener cierta ventaja, y con la función de enriquecerlo*.

De esta definición se desprende la necesidad de analizar los elementos de que está compuesta y que son los siguientes: 1º) La tasa es una prestación; 2º) La tasa tiene carácter espontáneo; 3º) La tasa está establecida por la ley; 4º) La tasa está establecida en favor de un ente público; 5º) La tasa es una carga; 6º) La tasa permite al contribuyente obtener cierta ventaja; 7º) La tasa tiene como función enriquecer al ente público.

92.—PRIMER ELEMENTO: LA TASA ES UNA PRESTACION.

La tasa es una prestación, pero no una obligación. Esto significa que, tratándose de la tasa, no existe con anterioridad al pago ninguna obligación entre el ente público y el particular; en otras palabras, el contribuyente que paga una tasa no paga porque *debe pagar*, sino únicamente porque *quiere pagar*. Si el contribuyente no paga, el Estado no puede cons-

¹⁹⁷ Unión Panamericana: Obra citada, pág. 21.

¹⁹⁸ Amílcar de Araujo Falcao: Sistema Tributario Brasileiro, Discriminacao de Rendas, pág. 60.

tre...
solu...
L
téc...
el C...
jur...
cun...
taje...
r...
pue...
de...
vento...
gener...
93.—...
*
espo...
yorn...
es un...
la ta...
D...
tánc...
acto...
no este...
plirlo...
199 Ar...
Este...
la tasa...
200 Ar...
201 An...
202 Ant...
Seg...
puntos...
en seg...
ger: C...
203 An...

treñirlo a pagar, sino solamente puede rechazar el servicio solicitado ¹⁹⁹.

En verdad, el pago de la tasa no es un *pago* en sentido técnico, no es la *prestación de lo que se debe* a que se refiere el Código Civil, ni está destinado a extinguir una relación jurídica preexistente, sino una dación que se efectúa para cumplir una condición necesaria para obtener cierta ventaja ²⁰⁰.

La prestación del contribuyente, en que consiste la tasa, puede tener por objeto: la entrega de un bien o la anulación de una especie valorada. Cuando la prestación del contribuyente se concreta en la entrega de un bien, éste es, por regla general, una suma de dinero ²⁰¹.

22.—SEGUNDO ELEMENTO: LA TASA TIENE CARACTER ESPONTANEO.

La tasa, además de ser una prestación, es una prestación *espontánea* ²⁰². Precisamente, lo que la caracteriza y que mayormente la diferencia del impuesto —que, según hemos visto, es una obligación de carácter coactivo— es su espontaneidad; la tasa es siempre un acto espontáneo, un acto no debido ²⁰³.

Debemos hacer notar que, al decir que la tasa es *espontánea*, no expresamos que sea voluntaria, ya que para que un acto sea voluntario, es necesario no sólo que quien lo cumple no esté constreñido a cumplirlo, sino también que quiera cumplirlo; en cambio, para que sea espontáneo, basta la inexisten-

¹⁹⁹ Antonio Berliri: *Principi*, Volumen I, pág. 305.

Estamos obligados a pagar el impuesto, pero somos libres de pagar la tasa o de no pagarla. Maurice Duverger: *Obra citada*, pág. 86.

²⁰⁰ Antonio Berliri: *Principi*, Volumen I, pág. 305.

²⁰¹ Antonio Berliri: *Principi*, Volumen I, pág. 317.

²⁰² Antonio Berliri: *Principi*, Volumen I, pág. 304.

Según Maurice Duverger, la tasa se distingue del impuesto en dos puntos esenciales. En primer lugar, ella representa una contrapartida; en segundo lugar, ella es facultativa y no obligatoria. Maurice Duverger: *Obra citada*, pág. 85.

²⁰³ Antonio Berliri: *Obra citada*, Volumen I, pág. 304.

cia de coacción, sin que sea necesaria una indagación sobre la efectiva voluntad del agente.

De esto resulta que si bien el pago de la tasa es siempre un hecho jurídico, no es necesariamente un negocio jurídico ²⁰⁴.

94.—TERCER ELEMENTO: LA TASA ESTA ESTABLECIDA POR LA LEY.

Este elemento es una simple aplicación del principio establecido en el artículo 44 N° 1 de nuestra Constitución Política y, dada su claridad, no requiere mayores comentarios.

95.—CUARTO ELEMENTO: LA TASA ESTA ESTABLECIDA EN FAVOR DE UN ENTE PUBLICO.

Al igual que el impuesto, la tasa está establecida necesariamente en beneficio de un ente público. La claridad de este elemento nos ahorra mayores comentarios.

96.—QUINTO ELEMENTO: LA TASA ES UNA CARGA.

El derecho puede subordinar la satisfacción del interés de una persona al sacrificio de un interés distinto de la misma: pensemos en la necesidad de presentar una demanda al juez, realizando el trabajo y los gastos consiguientes, a fin de que el juez administre justicia. Esta necesidad corresponde a una figura conocida hoy con el nombre de carga o gravamen ²⁰⁵.

La carga consiste, precisamente, en el deber de observar, en el ejercicio de un derecho subjetivo, una determinada conducta o de acompañar tal ejercicio con determinadas acciones o prestaciones, con la sanción de la pérdida del derecho en caso de inobservancia ²⁰⁶.

La carga, al igual que la obligación, se resuelve en una necesidad, en una impotencia, pero más atenuada que aquella que corresponde a la obligación: la persona, frente a la obligación, tiene una elección limitada, el sacrificio espontáneo

²⁰⁴ Antonio Berliri: *Principi*, Volumen I, pág. 304.

²⁰⁵ Francesco Carnelutti: *Teoría General del Derecho*, pág. 221.

²⁰⁶ Guido Zanobini: *Obra citada*, Volumen I, pág. 162.

o el s.
carga,
de uno

de un
hay en
a otro

debi
necesar

LA

en que
patrio
bilita.

satisfe

97.—SE
CO
Se

una co
palab
diente v

Est

del ca.
una p.
una v.

lidad.
rio ²¹⁰
Si

de un
sea ese
favor
circunst

²⁰⁷ Fran

²⁰⁸ Franc

²⁰⁹ Ver

²¹⁰ Anto

o el sacrificio coactivo de su interés; en cambio, frente a la carga, tiene una elección más amplia, elige entre el sacrificio de uno u otro de sus intereses ²⁰⁷.

Además, mientras en la obligación hay una subordinación de un interés del obligado a un interés de otro, en la carga hay una subordinación de un interés de la persona gravada a otro interés de la misma persona ²⁰⁸.

Por último, el cumplimiento de una obligación es un acto debido; en cambio, la satisfacción de una carga es un acto necesario para la satisfacción de un interés.

La tasa es una carga o gravamen, ya que la prestación en que ella se traduce implica un sacrificio, una disminución patrimonial para el contribuyente, y que se realiza para posibilitar la obtención de una determinada ventaja o para la satisfacción de otro interés del mismo contribuyente.

97.—SEXTO ELEMENTO: LA TASA PERMITE AL CONTRIBUYENTE OBTENER CIERTA VENTAJA.

Según la definición que hemos dado ²⁰⁹, la tasa constituye una condición necesaria para obtener cierta ventaja; en otras palabras, no existe tasa sin que se obtenga una correspondiente ventaja para el contribuyente.

Esta característica no es sino una lógica consecuencia del carácter espontáneo de la tasa; en efecto, nadie realizaría una prestación a que no está obligado, si de ello no obtiene una ventaja, a menos que esté movido por espíritu de liberalidad, hipótesis que escapa del campo del derecho tributario ²¹⁰.

Si dentro del concepto de tasa es esencial la existencia de una ventaja para el contribuyente, no puede decirse que sea esencial que dicha ventaja consista en el desarrollo en su favor de una actividad de la administración. Esta última circunstancia puede considerarse normal, pero no esencial.

²⁰⁷ Francesco Carnelutti: *Teoría General del Derecho*, pág. 221.

²⁰⁸ Francesco Carnelutti: *Teoría General del Derecho*, pág. 223.

²⁰⁹ Ver el párrafo 91 de esta obra.

²¹⁰ Antonio Berliri: *Principi*, pág. 319.

ya que pueden existir casos en que el contribuyente, mediante el pago de una tasa, consiga cierta ventaja, sin que la administración desarrolle ninguna actividad especial.

En efecto, pensemos en una ley que prohíba desarrollar determinada actividad, pero, al mismo tiempo, establezca que ella puede ser desarrollada, previo pago de una tasa, sin necesidad de autorización especial ²¹¹.

98.—SEPTIMO ELEMENTO: LA TASA TIENE COMO FUNCION ENRIQUECER AL ENTE PUBLICO.

La tasa tiene como función enriquecer al ente público en cuyo beneficio está establecida.

En este aspecto, la tasa no tiene ninguna diferencia con respecto al impuesto; en consecuencia, nos remitimos, en lo que dice relación con el estudio de este elemento, a lo dicho a propósito del análisis de la definición de impuesto ²¹².

Sección Sexta

Otras Relaciones Tributarias

99.—OTRAS RELACIONES TRIBUTARIAS.

Del ordenamiento jurídico del impuesto no derivan solamente la obligación de pagar y el correspondiente derecho de exigir una suma determinada, una vez cumplidos los requisitos que la ley establece.

En efecto, con el fin de hacer más seguras y expeditas la "determinación" y la recaudación del tributo, el legislador impone, no sólo al contribuyente, sino también a otras personas, múltiples deberes, ya positivos, como la denuncia o declaración de los hechos a los cuales la ley vincula la obligación de impuesto, ya negativos, como la prohibición de autorizar actos para los cuales no se haya satisfecho el correspondiente impuesto ²¹³.

²¹¹ Antonio Berliri: *Principi*, pág. 321.

²¹² Ver el párrafo 82 de esta obra.

²¹³ A. D. Giannini: *Obra citada*, pág. 57.

²¹⁴ Guido

²¹⁵ Anto.
I, pág.

²¹⁶ Guido

En general, cualquier necesidad jurídica de observar un determinado comportamiento, positivo o negativo, constituye un deber en sentido jurídico ²¹⁴.

El aspecto más característico de la diferencia entre estos deberes y las obligaciones propiamente tales, se advierte en el caso de su violación: si el sujeto pasivo de una obligación no la cumple, el acreedor tiene acción por daños; si la persona viola un deber establecido por una norma legal, el Estado puede aplicarle una sanción.

Ahora bien, en el campo tributario no podemos hablar de obligaciones de hacer ni de obligaciones de no hacer, ya que el legislador conmina sanciones de carácter civil o penal, a cargo de quien actúa en desconformidad al precepto legislativo ²¹⁵.

Dentro de los deberes negativos, existe una categoría particular que está constituida por las "limitaciones"; estas limitaciones consisten en la sustracción de algunas facultades al contenido normal de ciertos derechos (por ejemplo, limitaciones al derecho de propiedad) ²¹⁶.

²¹⁴ Guido Zanobini: *Obra citada*, Volumen I, pág. 162.

²¹⁵ Antonio Berliri: *Principi di Diritto Tributario*, Volumen II, Tomo I, pág. 169.

²¹⁶ Guido Zanobini: *Obra citada*, Volumen I, pág. 162.

THE ... OF ...

... THE ...

... THE ...

... THE ...

... THE ...

