

Capítulo I

LA OBLIGACION TRIBUTARIA

Sección Primera

Los elementos de la obligación tributaria

100.—IDEAS PREVIAS.

La obligación tributaria es, como toda otra obligación, un vínculo jurídico en virtud del cual alguien tiene el derecho de pretender de otro un determinado comportamiento de contenido patrimonial ²¹⁷.

Para analizar la obligación tributaria, el mejor método es examinar, limitándose a los puntos en que ella presenta características propias, los tres elementos que integran la obligación, esto es: a) el vínculo o relación jurídica; b) los sujetos de la relación, y c) el contenido u objeto de la relación.

Después de ello, será necesario examinar la vida, si así puede decirse, de la obligación, vale decir, su nacimiento, su eventual transformación, y su extinción, sea en la hipótesis de su cumplimiento, sea en aquella de su incumplimiento total o parcial ²¹⁸.

Una parte de la doctrina agrega a la obligación otro elemento, la causa; pero esta circunstancia es ajena a la relación jurídico tributaria, pues aparte de su imprecisión, adquiere caracteres metajurídicos ²¹⁹.

²¹⁷ Antonio Berliri: *Principi*, Volumen II, pág. 59.

²¹⁸ Antonio Berliri: *Principi*, Volumen II, Tomo I, pág. 60.

²¹⁹ Carlos M. Giuliani Fonrouge: *Obra citada*, Volumen I, pág. 345.

Sección Segunda

Primer elemento: El vínculo o relación jurídica

101.—EL IMPUESTO COMO RELACION JURIDICA.

En relación a la obligación tributaria, es necesario hacerse cargo de la siguiente cuestión: ¿es siempre el impuesto una relación obligatoria? ²²⁰. Existen, en efecto, dos situaciones en que se ha puesto en duda la naturaleza obligacional del impuesto: en los derechos aduaneros y en el impuesto inmobiliario ²²¹.

Así, se ha sostenido que el derecho a la prestación del impuesto puede recaer inmediatamente sobre una persona física o jurídica (impuestos personales), o bien, inmediatamente sobre una cosa (impuestos reales). Esta división, establecida desde un punto de vista jurídico, no coincide, a pesar de la similitud de términos, con la división empleada por la ciencia financiera y fundada en consideraciones económicas ²²². Por el contrario, ella responde al mismo criterio con que se la formula dentro del derecho civil.

Analizaremos brevemente el problema frente a los derechos aduaneros y frente al impuesto inmobiliario.

102.—LA RELACION JURIDICA EN LOS DERECHOS DE ADUANA.

Según algunos, la obligación de pagar el impuesto aduanero no es una obligación legal; aún más, no es ni siquiera una obligación, sino una carga que pesa sobre el objeto sometido al tributo.

Partiendo de la idea de que el Estado no permite que una mercadería ingrese al comercio interno si el impuesto aduanero no ha sido pagado, se sostiene que el pago del derecho de aduana sería la condición bajo la cual el Estado permite

²²⁰ Antonio Berliri: *Principi*, Volumen II, Tomo I, pág. 55.

²²¹ Carlos M. Giuliani Fonrouge: *Obra citada*, Volumen I, pág. 333.

²²² Franz von Myrbach Rheinfeld: *Précis de Droit Financier*, págs. 119 y siguientes.

el tr
ce-
ci-
sob-

ción
la ob
como
cer at
cierta

E
un par
tituya
sino u
mente,
otras

que t
Lo
carga,
Estad
que s
L.

a una
dos s
consti
plimie
gios e

²²³ Anto.

²²⁴ Anter-
Ernst

²²⁵ Anto
nale
En ig
nale,
Carlo.

²²⁶ Articul
rica La
Ramón.

el tráfico de la mercadería. Como consecuencia de esta concepción, la obligación aduanera no pesaría como una obligación sobre un deudor determinado, sino, como un derecho real, sobre una mercadería determinada.

En este razonamiento hay una *premisa*: que la obligación aduanera no es una obligación; y una *consecuencia*: que la obligación no grava sobre un deudor sino sobre la cosa como una carga real. La premisa puede ser discutible y merecer atención, mientras que, en cambio, la conclusión debe ser ciertamente rechazada.

En efecto, puede que para el ordenamiento jurídico de un país, en un momento dado, el derecho de aduana no constituya un *impuesto* que se adeuda por el paso de la frontera, sino una *carga* a que está sometido tal paso o, más exactamente, la nacionalización de las mercaderías extranjeras. En otras palabras y usando la terminología correcta, puede ser que el derecho de aduana no sea un impuesto, sino una tasa ²²³.

Lo que, en cambio, no puede ser, es que, obligación o carga, impuesto o tasa, la relación se establezca, no entre el Estado y el importador, sino entre el Estado y la mercadería que se va a importar ²²⁴.

La obligación de pagar el impuesto corresponde siempre a una persona y la relación jurídico fiscal se da siempre entre dos sujetos ²²⁵. En otras palabras, la obligación tributaria constituye una relación de carácter personal, aunque su cumplimiento se asegure mediante garantía real o con privilegios especiales ²²⁶.

²²³ Antonio Berliri: *Principi*, Volumen II, Tomo I, pág. 89.

²²⁴ Antonio Berliri: *Principi*, Volumen II, Tomo I, pág. 90.
Ernst Blumenstein: Obra citada, pág. 41.

²²⁵ Antonio Mario Pesenti: *I Soggetti Passivi della Obligazione Doganale nella Legge Italiana*, págs. 7 y 13.
En igual sentido ver: Mario Di Lorenzo: *Corso di Diritto Doganale*, Volume Primo, págs. 88 y 89.
Carlos M. Giuliani Fonrouge: Obra citada, Volumen I, pág. 334.

²²⁶ Artículo 18, inciso 2º, del Modelo de Código Tributario para América Latina. Unión Panamericana: Obra citada, pág. 25.
Ramón Valdés Costa: Obra citada, págs. 248 y 249.

103.—LA RELACION JURIDICA EN EL IMPUESTO INMOBILIARIO.

La naturaleza del derecho del Estado que nace del impuesto ha parecido también incierta, en relación a los tributos sobre la propiedad inmobiliaria. En efecto, dicho derecho ha sido considerado por algunos, no como un simple derecho de crédito, sino como un derecho real ²²⁷.

Como resabio de esta posición, el artículo 765 del Código Fiscal de Panamá dice que el Impuesto de Inmuebles "grava el inmueble quien quiera que sea el dueño o usuario y tendrá preferencia, sobre cualquier otro gravamen que pese sobre dicho bien" ^{226 a}.

Esta forma de ver las cosas se relaciona, históricamente, con la doctrina del derecho medieval y comunal, que consideraba el impuesto inmobiliario con el mismo criterio que las demás cargas con que estaba gravada la propiedad de la tierra; no corresponde, sin embargo, al actual desarrollo de la legislación tributaria, que regula el impuesto inmobiliario según el mismo esquema que los otros impuestos ²²⁸.

Por lo demás, no existe ninguna disposición de la cual se pueda deducir el carácter real del derecho del Estado al tributo inmobiliario. Por el contrario, el artículo 46 de la Ley sobre Impuesto Territorial dispone que "el impuesto a los bienes raíces será pagado por el dueño o por el ocupante de la propiedad, ya sea éste usufructuario o mero tenedor", es decir, por una persona a la cual no podemos atribuirle otro carácter que el de sujeto pasivo de un derecho personal o crédito.

Finalmente, el derecho del Estado tiene por objeto la prestación de una suma de dinero debida por las personas que, según las normas respectivas, la ley designa como sujeto pasivo del impuesto. Esta persona responde, como cualquier

^{226 a} Ramón E. Fábrega F. y José T. Campodónico Córdova: Código Fiscal de Panamá con Notas, Concordancias y Leyes que lo reforman o adicionan.

²²⁷ A. D. Giannini: Obra citada, pág. 65.

²²⁸ A. D. Giannini: Obra citada, pág. 66.

otr
con
to
dici

de l
dite f

104.—

tene
tienc
const
que
para
co de

La

contra
de lin
lares
lizar
perso
da col
de la
propic
admin

Si
tructur

²²⁹ A. F

²³⁰ Carl

²³¹ A. D
En es
Volumen
Gust
Erns

²³² A. D

otro deudor, no solamente con el respectivo inmueble, sino con todos sus bienes y continúa respondiendo, por el impuesto determinado a su cargo, incluso si ha dejado de poseer dicho inmueble ²²⁹.

En suma, no puede haber duda sobre el carácter personal de la obligación, no obstante las medidas de garantía del crédito fiscal ²³⁰.

104.—NATURALEZA PÚBLICA O PRIVADA DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA.

La relación de impuesto, considerada en su conjunto, pertenece fundamentalmente al derecho público: en efecto, ella tiene su raíz en la potestad de imperio del Estado, de la cual constituye una de las más típicas manifestaciones, de modo que se considera que el poder concedido por la ley a un ente para imponer tributos es un índice seguro del carácter público del ente mismo ²³¹.

La relación misma implica, además de la obligación del contribuyente de pagar una suma al ente público, una serie de limitaciones que la ley pone a la actividad de los particulares y el poder que la ley concede al ente público para realizar numerosos actos, mediante los cuales se impone a las personas sujetas a la potestad de dicho ente, una determinada conducta positiva o negativa. Estas limitaciones derivadas de la ley y estos actos de voluntad se ajustan a los esquemas propios del derecho público y, especialmente, del derecho administrativo ²³².

Sin embargo, la deuda impositiva, considerada en su estructura jurídica intrínseca, no se diferencia de la obligación

²²⁹ A. D. Giannini: Obra citada, pág. 67.

²³⁰ Carlos M. Giuliani Fonrouge: Obra citada, Volumen I, pág. 335.

²³¹ A. D. Giannini: Obra citada, pág. 73.

En el mismo sentido ver: Carlos M. Giuliani Fonrouge: Obra citada, Volumen I, pág. 337.

Gustavo Ingresso: *Diritto Finanziario*, págs. 575 y 576.

Ernst Blumenstein: Obra citada, págs. 10 y 241.

²³² A. D. Giannini: Obra citada, pág. 74.

de derecho privado: el ente público acreedor tiene el derecho de exigir y el deudor tiene el deber de cumplir aquella prestación precisa que está establecida en la ley tributaria, frente a la cual los dos sujetos son jurídicamente iguales ²³³.

Sección Tercera

La causa como elemento de la obligación tributaria

105.—LA CAUSA EN MATERIA TRIBUTARIA.

Numerosos autores consideran a la causa como elemento integrante de la obligación tributaria. Se repite, en el derecho tributario, un problema que ha apasionado a los cultores del derecho privado, pues frente a aquella corriente doctrinal, aparece otra que le niega trascendencia y sostiene que la causa carece de significación ²³⁴.

El principal sostenedor de la teoría causalista dentro del derecho tributario, es Benvenuto Griziotti, quien nos dice que también las obligaciones de derecho público deben tener un fin práctico que es justamente la causa del vínculo jurídico. El fin práctico respecto a las obligaciones tributarias consiste, según Griziotti, en los beneficios generales o particulares que obtiene el contribuyente por obra del Estado o por el hecho de pertenecer al Estado, a la sociedad o a la economía nacional que el Estado representa ²³⁵.

Agrega el autor citado que el derecho de la imposición tiene necesariamente su origen y su fundamento o título jurídico en la soberanía del Estado, la cual se ejercita sobre quien al mismo pertenece. El hecho, empero, de pertenecer al Estado, no constituye, por sí mismo, en el Estado de derecho, un título suficiente para la imposición. Si un contribuyente no

²³³ A. D. Giannini: Obra citada, pág. 76.

²³⁴ Carlos M. Giuliani Fonrouge: Obra citada, Volumen I, pág. 397.

²³⁵ Benvenuto Griziotti *Principios de Política, Derecho y Ciencia de la Hacienda*, pág. 275.

part
vida
en
tiene
tes d
causa

106 —
S

tam
siguie

A

ya de
del ne
de cat
rencia
en cal
un ac
que el
víncul

D

sólo p
cio ju
negoc
ha si
libre
ellas:

C

son ir
públic
pensa
tación
ente p
dado e

106 Ben

237 A. r

238 Ant

239 A. I

participa en los beneficios particulares derivados de la actividad del Estado, no puede ser gravado lógicamente más que en los límites de los presuntos beneficios generales que obtiene por formar parte del Estado; lo que exceda de esos límites debe estimarse como una imposición injustificada o sin causa ²³⁶.

106.—CRITICA A LA TEORIA CAUSALISTA.

Según los anticausalistas, la teoría causalista es absolutamente inaceptable y, para ello, nos dan, entre otras, las siguientes razones:

A) En el derecho privado, la causa es un elemento, no ya de la obligación, sino del contrato o, más genéricamente, del negocio jurídico; en el derecho administrativo, el concepto de causa ha sido elaborado, con el mismo criterio, con referencia a los actos administrativos. La obligación impositiva, en cambio, tiene su fuente, no en un negocio jurídico, ni en un acto administrativo, sino directamente en la Ley, por lo que el concepto de causa queda, por definición, fuera de los vínculos tributarios ²³⁷.

B) La causa está en función de la voluntad, por lo que sólo puede hablarse de ella en relación al contrato o al negocio jurídico y, correlativamente, a la obligación contractual o negocial. No se puede extender el concepto de causa, tal cual ha sido elaborado para las obligaciones que nacen de una libre determinación de la voluntad, fuera de los límites de ellas: faltaría la base esencial, es decir, la voluntad ²³⁸.

C) El nacimiento y el monto de la deuda de impuesto son independientes de una contraprestación por parte del ente público. La prestación de los servicios públicos no es indispensable para el nacimiento de la deuda de impuesto; la prestación de dichos servicios tampoco constituye un deber que el ente público tenga que cumplir por el hecho de haber recaudado el tributo ²³⁹.

²³⁶ Benvenuto Griziotti: Obra citada, pág. 282.

²³⁷ A. D. Giannini: Obra citada, pág. 60.

²³⁸ Antonio Berliri: *Principi*, Volumen II, Tomo I, pág. 95.

²³⁹ A. D. Giannini: Obra citada, pág. 62.

D) La causa no puede basarse en el principio de la capacidad contributiva, en cuanto indicio indirecto de las ventajas que derivan para el individuo por su pertenencia al Estado, porque la apreciación de la capacidad contributiva es hecha por el legislador, al establecer los impuestos; en consecuencia, si la capacidad contributiva constituye la razón o fundamento de la norma legislativa de la cual deriva la deuda de impuesto, no puede después revivir como elemento esencial de la deuda misma ²⁴⁰.

Sección Cuarta

Los sujetos activos

107.—LOS SUJETOS DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA.

El impuesto, siendo fundamentalmente una relación obligatoria, presupone la existencia de dos sujetos: uno, el sujeto activo, al cual la ley atribuye determinados derechos o poderes; el otro, el sujeto pasivo, al cual la ley impone determinadas obligaciones ²⁴¹.

Este postulado derivado del derecho común sufre o, por lo menos, parece sufrir, una importante excepción, en aquellos casos en que un mismo ente es sujeto activo y pasivo de una relación tributaria ²⁴².

108.—EL SUJETO ACTIVO.

El sujeto activo de la obligación tributaria es el ente o persona jurídica acreedora del tributo ²⁴³.

Puede ser sujeto activo de la obligación tributaria, en primer lugar, el ente público que ha establecido, en virtud de

²⁴⁰ A. D. Giannini: Obra citada, pág. 62.

²⁴¹ A. D. Giannini: Obra citada, pág. 79.

²⁴² Antonio Berliri: *Principi*, Volumen II, Tomo I, pág. 84.

Sobre esta materia, puede verse este trabajo, párrafos 59 y 60.

²⁴³ Artículo 21 del Modelo de Código Tributario para América Latina. Unión Panamericana, Obra citada, pág. 27.

su p
ga.ó
jet.
pro
el c
pue
E
ber
aqu
por
iden
ante
esta
E
la d
tiende
tad
Or
al prob
pagar
del su
Al
pales
nería
Tesor
perten
la Ley
pagara
mente
P
disposi
omisió
244 Antor
245 Antc
246 Gerald
247 Anto

su propia potestad, el tributo al cual se refiere aquella obligación; en otras palabras, el Estado. También puede ser sujeto activo de la obligación tributaria, un ente público desprovisto de potestad tributaria ²⁴⁴; tal era, hasta hace poco, el caso de la Corporación de la Vivienda, con respecto al Impuesto Habitacional.

En relación con la individualización del sujeto activo, debemos destacar que, tratándose de impuestos fiscales o de aquellos instituidos en favor de un determinado ente (Corporación de la Vivienda), sólo se presenta el problema de identificar al sujeto pasivo, siendo, en cambio, conocido de antemano el acreedor: el Estado o el ente en cuyo favor está establecido el tributo ²⁴⁵.

En estos casos, no es preciso que la ley sea expresa en la designación del sujeto activo. Si nada dice la ley, se entiende que el sujeto activo es la persona titular de la potestad tributaria ²⁴⁶.

Tratándose, en cambio, de impuestos municipales, junto al problema de la identificación del contribuyente que debe pagar el tributo, tenemos el problema de la individualización del sujeto activo que tiene derecho a percibirlo ²⁴⁷.

Al respecto, el artículo 30 de la Ley de Rentas Municipales dispone que las patentes que establece el Código de Minería sobre las pertenencias mineras serán pagadas en la Tesorería de la comuna en que se encuentren ubicadas las pertenencias mineras. Por su parte, según el artículo 35 de la Ley de Rentas Municipales, las patentes de vehículos se pagarán en la Tesorería Comunal del lugar en que ordinariamente se guarden aquéllos.

Pero, en el caso de otros impuestos municipales, falta una disposición que indique cuál es la comuna acreedora; esta omisión depende, a veces, de la naturaleza misma del hecho

²⁴⁴ Antonio Berliri: *Principi*, Volumen II, Tomo I, pág. 113.

²⁴⁵ Antonio Berliri: *Principi*, Volumen II, Tomo I, pág. 114.

²⁴⁶ Geraldo Ataliba: artículo citado, pág. 344.

²⁴⁷ Antonio Berliri: *Principi*, Volumen II, Tomo I, pág. 114.

tributario que no deja dudas al respecto, pero, en otros casos, en cambio, depende indudablemente de una imperfección de la ley ²⁴⁸.

Sección Quinta

Los sujetos pasivos

109.—CONCEPTO Y CLASE DE SUJETOS PASIVOS.

En el derecho tributario, el sujeto pasivo es la persona natural o jurídica que según la ley resulta obligada al cumplimiento de las prestaciones tributarias ²⁴⁹.

En el ámbito de los sujetos pasivos, se pueden distinguir tres figuras distintas: a) el contribuyente, esto es, aquella persona que está obligada en virtud de un hecho que se le atribuye directamente; b) el responsable, esto es, aquella persona que está obligada en virtud de un hecho que se le atribuye a este último; c) el sustituto, esto es, aquella persona que está obligada *en lugar* del contribuyente y en virtud de un hecho que se atribuye a este último ²⁵⁰.

110.—EL CONTRIBUYENTE.

Es deudor del impuesto, en primer lugar, el contribuyente, esto es, aquella persona que está obligada en virtud de un hecho que se le atribuye directamente.

²⁴⁸ Antonio Berliri: *Principi*, Volumen II, Tomo I, pág. 115.

²⁴⁹ Artículos 30, 31, 32 y 37 de la Ley General Tributaria de España, Boletín Oficial del Estado: Obra citada, págs. 46 y 48. Artículo 22 del Modelo de Código Tributario para América Latina. Unión Panamericana: Obra citada, pág. 27.

²⁵⁰ Artículos 14 y 15, D. P. 29 gennaio 1958, n. 645, T. U. delle Leggi sulle Imposte Dirette, A. D. Giannini - S. Scoica: *Códice delle Leggi Tributarie*, págs. 167 y 168.

Antonio Berliri: *Corso*, pág. 121.

é c
q
l' p
o 10

sc
la ob
que
cer t
gació

la ex
sivo
econó
reúne
com.

111.

cuent
lla ret.

Se
sencia
rio de
un pl.
nión

251 Gera
252 Ori

Trib
253 Artí
rica
254 Artí
S. A
255 En r
se el

Con el propósito de precisar el concepto, se ha dicho que el contribuyente es la persona que está en conexión íntima ²⁵¹, que tiene relación personal y directa con el hecho generador; la persona que obtiene una ventaja económica del acto, hecho o negocio gravado ²⁵².

También se ha dicho que los contribuyentes son las personas respecto de las cuales se verifica el hecho generador de la obligación tributaria ²⁵³; las personas naturales o jurídicas que tienen patrimonio, ejercen actividades económicas o hacen uso de un derecho que, conforme a la ley, genera la obligación tributaria ²⁵⁴.

En suma, la legislación tributaria y los autores emplean la expresión contribuyente para designar a aquel sujeto pasivo (noción jurídica) que además es contribuyente (noción económica); se refieren, al usarla, a aquella persona que reúne la calidad de sujeto pasivo o deudor tributario y la de contribuyente ²⁵⁵.

111.—LA SOLIDARIDAD.

Cabe preguntarse qué sucede si varias personas se encuentran, con respecto a un mismo hecho tributario, en aquella relación que permite atribuirle tal hecho en forma directa.

Según algunos autores, en tal caso, estaríamos en presencia de una obligación solidaria, ya que el carácter solidario de la obligación que incumbe a varias personas constituye un principio general dentro del derecho tributario. Esta opinión se basa en la esencia misma de la obligación impositiva.

²⁵¹ Geraldo Ataliba: artículo citado, pág. 343.

²⁵² Orlando Silveira Nóbrega: *Apostila di Direito Tributario, Sistema Tributario Nacional*, pág. 16.

²⁵³ Artículo 24, inciso 1°, del Modelo de Código Tributario para América Latina. Unión Panamericana: *Obra citada*, pág. 29.

²⁵⁴ Artículo 4° del Código Tributario del Perú. Editorial Mercurio S. A.: *Obra citada*, pág. 16.

²⁵⁵ En relación al concepto de contribuyente puede también consultarse el párrafo 127 de esta obra.

la cual es considerada por la ley como única con respecto a su origen y a su objeto, lo que constituye, precisamente, el fundamento de la solidaridad ²⁵⁶.

Siguiendo este criterio, algunas legislaciones o proyectos han consagrado el principio de la solidaridad como una norma general en materia tributaria. A modo de ejemplo, podemos citar los artículos 34 de la Ley General Tributaria de España, 23 del Modelo de Código Tributario para América Latina y 6º del Código Tributario del Perú ²⁵⁷.

En nuestro derecho, creemos que, en virtud del artículo 2º del Código Tributario, debemos aplicar los principios de derecho común contenidos en el Código Civil y según los cuales, tratándose de obligaciones con sujeto múltiple, las obligaciones simplemente conjuntas constituyen la regla general (artículos 1511 y 1526 del Código Civil).

Nuestra legislación tributaria, sin embargo, contempla diversos casos de solidaridad. A modo de ejemplo, citaremos los siguientes:

1) En los casos de comunidades cuyo origen no sea la sucesión por causa de muerte o la disolución de la sociedad conyugal, como también en los casos de sociedades de hecho, los comuneros o socios serán solidariamente responsables de la declaración y pago de los impuestos de la Ley de Impuesto a la Renta que afecten a las rentas obtenidas por la comunidad o sociedad de hecho. Sin embargo, el comunero o socio se liberará de la solidaridad, siempre que en su declaración individualice a los otros comuneros o socios, indicando su domicilio y actividad y la cuota o parte que les corresponde en la comunidad o sociedad de hecho (artículo 6º de la Ley sobre Impuesto a la Renta).

2) En el caso de comunidades y sociedades de hecho, los comuneros y socios serán solidariamente responsables de todas las obligaciones de la Ley sobre Impuesto a las Ventas

²⁵⁶ A. D. Giannini: Obra citada, pág. 97.

²⁵⁷ Boletín Oficial del Estado: Obra citada, pág. 47.
Unión Panamericana: Obra citada, pág. 27.
Editorial Mercurio S. A.: Obra citada, pág. 105.

y f
de
las
due
te d
dividi
en fo
puest
4
es de
gravac
darian
sancio
tampl
112.-
A
declara
miento
puede
El
con el
a este
persona
por de
atribu
La
gación
contril
ción co
del tri
258 A. D
259 Artic
Unió
260 A. D

y Servicios que afecten a la respectiva comunidad o sociedad de hecho (artículo 3º, inciso 2º, de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios).

3) Cuando una propiedad raíz pertenezca a dos o más dueños en común, cada uno de ellos responderá solidariamente del pago de los impuestos, sin perjuicio de que éstos sean divididos entre los propietarios, a prorrata de sus derechos en la comunidad (artículo 47, inciso 1º, de la Ley sobre Impuesto Territorial).

4) El Impuesto de Timbres, en cuanto aquí nos interesa, es de cargo de quien emite, otorga o suscribe un documento gravado. Si son varios, todos los obligados al pago serán solidariamente responsables del entero del impuesto y de las sanciones respectivas (artículo 16 de la Ley de Timbres, Estampillas y Papel Sellado).

112.—EL RESPONSABLE.

Además del contribuyente, la ley tributaria muchas veces declara obligada al pago del tributo, o también al cumplimiento de otros deberes fiscales, a una persona distinta que puede denominarse "responsable de impuesto" ²⁵⁸.

El responsable es aquella persona que está obligada *junto* con el contribuyente y en virtud de un hecho que se atribuye a este último. También se ha dicho que los responsables son personas que, sin tener el carácter de contribuyentes, deben, por disposición expresa de la ley, cumplir las obligaciones atribuidas a éstos ²⁵⁹.

Los motivos que inducen al legislador a extender la obligación tributaria a personas que no revisten el carácter de contribuyentes, son de simple naturaleza fiscal y dicen relación con la necesidad de hacer más expedito y seguro el cobro del tributo ²⁶⁰.

²⁵⁸ A. D. Giannini: Obra citada, pág. 105.

²⁵⁹ Artículo 27 del Modelo de Código Tributario para América Latina. Unión Panamericana: Obra citada, pág. 31.

²⁶⁰ A. D. Giannini: Obra citada, pág. 105.

La obligación del responsable de impuesto aparece, por su contenido, como una obligación accesoria; pero el obligado principal y el responsable están sujetos solidariamente al pago del tributo. En otras palabras, la administración financiera no está obligada a dirigirse en vía principal al sujeto pasivo y subsidiariamente al responsable, sino que es libre para hacer valer su pretensión contra uno u otro, o contra ambos al mismo tiempo ²⁶¹. Lo dicho, naturalmente, no impide que la ley pueda establecer expresamente que la responsabilidad será subsidiaria ²⁶².

La legislación chilena nos ofrece diversos ejemplos de responsabilidad, entre los cuales podemos citar los que se establecen en las siguientes disposiciones: artículos 78 y 170, inciso sexto, ambos del Código Tributario; artículo 76 de la Ley sobre Impuesto a la Renta; artículos 41, inciso 2º, 71, inciso 5º, y 73, incisos 3º y 4º, los tres de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios; y artículo ¹²⁶26 de la Ley de Timbres, Estampillas y Papel Sellado. Además, podemos citar el artículo 71 del Código Tributario.

En el último ejemplo mencionado, la responsabilidad es subsidiaria, por disposición de la ley. En los demás casos, la responsabilidad es solidaria, conforme a la regla general.

113.—EL SUSTITUTO.

La ley tributaria, al extender las obligaciones de impuesto a personas diversas del sujeto pasivo, puede dar todavía un paso adelante, sustituyendo completamente al contribuyente por una persona diversa, la cual toma el lugar del primero y está, en consecuencia, sujeta, no junto, sino a cambio del mismo, al cumplimiento de todas las obligaciones, tanto materiales como formales, que derivan del vínculo jurídico de impuesto. A esta persona, la moderna doctrina del derecho tributario le da el nombre de "sustituto de impuesto" ²⁶³.

²⁶¹ A. D. Giannini: Obra citada, pág. 107.

²⁶² En España, la responsabilidad subsidiaria es la regla, en virtud del artículo 37, inciso 2º, de la Ley General Tributaria. Boletín Oficial del Estado: Obra citada, pág. 48.

²⁶³ A. D. Giannini: Obra citada, pág. 107.

L
que, p
hecho
ría na
sona,
con es
corria
les, de
está x
al te
—
—
perse
virtu
ha di
que, i
obliga
la ob'
bajo r
S
de aqu
bio, se
ciente
casos ex
una su
Con
73 y 7
artículo
efecto. u
—
264 Anton
265 Artie
cial a
266 Artie
na. U
Articu
Obra
267 Anton

La figura de la sustitución tributaria se tiene toda vez que, por efecto de una norma excepcional, la verificación del hecho generador que, frente a los principios generales, debería hacer nacer la obligación tributaria a cargo de una persona, la hace nacer a cargo de un tercero que se encuentra con ese hecho o con su autor en una determinada relación y, correlativamente, quien, en virtud de esos principios generales, debería haber sido el único sujeto pasivo del tributo, o está exento o está sujeto sólo en vía subsidiaria con respecto al tercero ²⁶⁴.

El sustituto del impuesto es, según hemos dicho, aquella persona que está obligada, *en lugar* del contribuyente y en virtud de un hecho que se atribuye a este último. Además, se ha dicho que el sustituto del contribuyente es el sujeto pasivo que, por imposición de la ley y en lugar del contribuyente, está obligado a cumplir las prestaciones materiales y formales de la obligación tributaria ²⁶⁵. El sustituto es también conocido bajo el nombre de agente de retención o percepción ²⁶⁶.

Según que el tercero tome en todo y por todo el lugar de aquel que habría debido estar obligado al pago o, en cambio, se coloque junto a este último en una posición prevaleciente, pero sin excluirlo del todo, de modo que, si bien en casos excepcionales, deba responder al sujeto activo, se tiene una sustitución total o parcial ²⁶⁷.

Como ejemplo de sustitución podemos citar los artículos 73 y 74 de la Ley sobre Impuesto a la Renta. Conforme al artículo 83 de la misma ley, esta sustitución es parcial. En efecto, dicha disposición establece que: "La responsabilidad

²⁶⁴ Antonio Berliri: *Principi*, Volumen II, Tomo I, pág. 138.

²⁶⁵ Artículo 23 de la Ley General Tributaria de España. Boletín Oficial del Estado: Obra citada, pág. 46.

²⁶⁶ Artículo 30 del Modelo de Código Tributario para América Latina. Unión Panamericana: Obra citada, pág. 33.
Artículo 9 del Código Tributario del Perú. Editorial Mercurio S. A.: Obra citada, pág. 17.

²⁶⁷ Antonio Berliri: *Principi*, Volumen II, Tomo I, pág. 139.

por el pago de los impuestos sujetos a retención en conformidad a los artículos anteriores recaerá únicamente sobre las personas obligadas a efectuar la retención, siempre que el contribuyente a quien se le haya debido retener el impuesto acredite que dicha retención se efectuó. Si no se efectúa la retención, la responsabilidad por el pago recaerá también sobre las personas obligadas a efectuarla, sin perjuicio de que el Servicio pueda girar el impuesto al beneficiario de la renta afecta y de lo dispuesto en el artículo 73".

Son varias las razones que pueden inducir al legislador a adoptar la figura en estudio; la situación más común es aquella en que el bien que constituye el presupuesto del tributo, se encuentra originalmente en la disponibilidad de una persona diversa del sujeto pasivo, de modo que resulta oportuno someter a la obligación de pago del impuesto a la primera, en lugar de la segunda. Así sucede en el caso de los estipendios debidos por un industrial o por un profesional a sus empleados ²⁶⁸.

A la consideración mencionada, debe agregarse la ventaja que deriva para la administración financiera, de la posibilidad de cumplir los actos de determinación y de recaudación del tributo en relación a una sola persona, y no a una pluralidad de contribuyentes ²⁶⁹.

En cuanto a los efectos de la sustitución de impuesto, ellos se resumen en el concepto de que el sustituto toma el lugar del sujeto pasivo, tanto en el aspecto formal como en el material ²⁷⁰. En otras palabras, la obligación tributaria surge únicamente en relación al sujeto (sustituto) que pague los intereses, los sueldos, los salarios o las demás rentas sujetas a retención del impuesto; además, la relación jurídica de impuesto se desarrolla únicamente entre tal sujeto y el Fisco. Los sujetos que perciben los intereses o las demás rentas, permanecen totalmente extraños a la relación tributaria y pueden

²⁶⁸ A. D. Giannini: Obra citada, pág. 107.

²⁶⁹ A. D. Giannini: Obra citada, pág. 108.

²⁷⁰ A. D. Giannini: Obra citada, pág. 111.

sola: 2
imp: 15
cont: 15
te 272
plade: 15
la re: 15

114.—L.
D.
den se: 15
Sir: 15
no par: 15
debido
den a pro:
trimonio:
que no:
hacer. A:
determina:

271 Bruno
cat. A.
ressi che:
confronti
Finanziari
pág. 130.

272 A. D.

273 Artículo
Artículo:
Unión Pan.
Artículo:
S. A.: Obra:

274 Ramón

solamente intervenir en el procedimiento de determinación del impuesto ²⁷¹.

Para que sea admisible una responsabilidad de parte del contribuyente, es necesario que la ley la prevea expresamente ²⁷². Dicha responsabilidad del contribuyente está contemplada sólo para el caso en que el sustituto no haya efectuado la retención o percepción del impuesto ²⁷³.

Sección Sexta

El objeto de la obligación tributaria

114.—EL OBJETO DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA.

Desde el punto de vista del objeto, las obligaciones pueden ser de dar, de hacer y de no hacer ²⁷⁴.

Sin embargo, con respecto a las obligaciones tributarias, no parece que pueda hablarse de obligaciones de no hacer, debido a la finalidad misma de dichas obligaciones que tienden a producir un paso o movimiento de riqueza desde el patrimonio del contribuyente a aquel del sujeto activo, finalidad que no puede alcanzarse por medio de una obligación de no hacer. Además, cuando el legislador estima útil asegurarse un determinado comportamiento negativo del contribuyente, pue-

²⁷¹ Bruno Visentini: La detraibilità dell'imposta di ricchezza mobile cat. A dovuta dai soggetti tassabili in base al bilancio sugli interessi che essi corrispondo e per la quale non esercitano la rivalsa nei confronti di coloro che percepiscono gli interessi. *Divista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*, Giugno 1967, Anno XXVI, N° 2, pág. 130.

²⁷² A. D. Giannini: Obra citada, pág. 111.

²⁷³ Artículo 83 de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

Artículo 31 del Modelo de Código Tributario para América Latina. Unión Panamericana: Obra citada, pág. 33.

Artículo 9° del Código Tributario del Perú. Editorial Mercurio S. A.: Obra citada, pág. 17.

²⁷⁴ Ramón Meza Barros: Obra citada, pág. 32.

de hacerlo mejor mediante la imposición de una prohibición de la cual surge una limitación a la libertad del individuo.

La diferencia más característica de las dos instituciones se advierte en el caso de su violación: si el sujeto pasivo de una obligación negativa hace lo que le está prohibido, el acreedor tiene acción por daños; si el ciudadano viola un límite a su propia libertad establecido por una norma legal, el Estado puede aplicarle una sanción.

Ahora bien, en el campo tributario, estamos casi siempre en presencia de límites a las libertades en cuanto el legislador conmina sanciones (de carácter civil o de carácter penal) a cargo de quien actúe en disconformidad con el precepto legislativo ²⁷⁵.

En cuanto concierne a las prestaciones positivas, se admite en forma casi unánime que la obligación tributaria puede tener como contenido un *dar*; incluso, a menudo, se estima que el contenido de una obligación tributaria no puede ser sino una prestación de dar que tiene por objeto una suma de dinero.

Esta posición es errada, ya que la obligación tributaria puede tener también como contenido una prestación de hacer, por ejemplo: adherir e inutilizar una estampilla ²⁷⁶. El uso de especies valoradas y su inutilización constituyen un *hacer* y no un *dar*, ya que el contribuyente no pierde la propiedad, ni la posesión de tales valores, como sucedería, en cambio, si él, al anularlos, cumpliera una obligación de *dar*.

Sin embargo, si bien no es exacto que la obligación tributaria deba tener necesariamente como contenido el pago de una suma de dinero, no es menos cierto que ésta es la figura más característica y más frecuente del impuesto ²⁷⁷.

²⁷⁵ Antonio Berliri: *Principi*, Volumen II, Tomo I, pág. 169.

²⁷⁶ Antonio Berliri: *Principi*, Volumen II, Tomo I, pág. 170.
Artículo 29 de la Ley de Timbres, Estampillas y Papel Sellado.

²⁷⁷ Antonio Berliri: *Principi*, Volumen II, Tomo I, pág. 171.

115.—L

PU

den, ta

ligada

deteri...

una c...

S...

nacen,

person...

cho vo...

ción de...

ya a ce...

a otra...

posición...

lia".

Tal

tes de la

el cuasie

sido obje

²⁷⁸ Ramón

²⁷⁹ Ramón

²⁸⁰ Ramón