

"OBLIGACION CIVIL Y OBLIGACION TRIBUTARIA"

Por: Manuel Vargas Vargas.
Abogado

I. ESPECIFICACION DEL CONCEPTO DE OBLIGACION.

1. Nociones generales y previas.

Se trata de hacer un paralelo, destacando las diferencias, entre la obligación civil y la obligación tributaria.

Hablar de obligación civil es casi un pleonismo. En realidad, el concepto de obligación es un concepto privatista, que nace y se desarrolla en el derecho romano.

En un proceso de influencias mutuas, que es conocido, ciertos conceptos del derecho privado han sido adoptados en una u otra forma por el derecho público y vice-versa. Así, el derecho público tomó del derecho privado la noción de persona jurídica, que es fundamental en la concepción moderna del Estado. Por su parte, el derecho privado ha adoptado del derecho público, particularmente del derecho administrativo, la teoría de la imprevisión.

Eso ha ocurrido también con el concepto de obligación. El derecho tributario, que es derecho público, recurre al concepto de obligación para obtener el pago de los impuestos por los contribuyentes. En un cierto momento, que estudiaremos más adelante, el contribuyente se ve puesto en la necesidad de pagar los impuestos; esta necesidad es precisamente la obligación tributaria que, conceptual y estructuralmente, es la misma obligación del derecho privado, con algunas notas particulares o específicas que se justifican por la posición preeminente en que se encuentra el Estado con respecto a los particulares, dado el hecho de encarnar los intereses generales de la comunidad nacional.

2. La relación jurídica

a) Concepto e importancia

Para llegar a un concepto de obligación es necesario partir de la noción de relación jurídica, puesto que la relación obligatoria o relación de obligación es una forma de relación jurídica.

La relación jurídica es una relación social, ya que requiere de dos sujetos. Es una relación social importante, significativa; tanto como para que el derecho se ocupe de ella. En esto se diferencian las relaciones jurídicas de otras relaciones sociales, como las de compañerismo entre personas que ejercen la misma profesión, el mismo oficio, el mismo trabajo; o las que se producen entre dos personas, extrañas entre sí, que realizan un largo viaje en un mismo medio de transporte. Los ejemplos son de Messineo, Manual de derecho civil y comercial, T. II, p. 4.

b) Características

Lo que caracteriza a la relación jurídica es que, en ella, uno de los sujetos o partes está investido de poder sobre el otro o contra el otro, el cual queda, con respecto al primero, en una situación de sometimiento o sujeción.

Esta noción no es compartida por todos los autores. Así, Barbero, Sistema del derecho privado, T. I, p. 149, estima que en la relación jurídica no puede decirse que un sujeto esté sobre el otro ni contra el otro, sino que ambos deben estar el uno con el otro, en colaboración recíproca, y todos ellos sometidos al ordenamiento jurídico, a través de o por medio de una norma jurídica. El sujeto de la relación que está en una situación de poder, lo está porque el ordenamiento jurídico le consiente adoptar ese comportamiento; y el otro sujeto está en una situación de deber porque el ordenamiento jurídico le exige

adoptar ese comportamiento. El deber y el derecho no formarían, pues, una sola relación jurídica, no serían el uno el reverso del otro, sino que formarían dos relaciones funcionalmente conexas, cuyo término común sería el ordenamiento jurídico. Sería sólo por comodidad de expresión que se hablaría elípticamente de relación entre dos sujetos, que estarían, recíprocamente, el uno en situación de poder y el otro en situación de deber.

La crítica de Barbero pareciera especiosa. Creemos que no puede dejar de mirarse la relación jurídica como una relación entre dos sujetos. Claro está que si el uno está en situación de poder es porque el ordenamiento jurídico le permite ese comportamiento; y si el otro está en situación de deber es porque dicho ordenamiento le impone ese comportamiento. Pero en eso consiste precisamente la relación jurídica: en ser una relación suficientemente importante como para que el ordenamiento jurídico se ocupe de ella, permitiendo al sujeto activo observar un comportamiento de señorío con respecto al sujeto pasivo, y requiriendo de éste un comportamiento de sumisión con respecto a aquél.

c) Situaciones jurídicas de poder. Los derechos subjetivos. Sus diversas clases

Quien se encuentra en una situación jurídica de poder tiene un derecho subjetivo. El derecho subjetivo es un poder de la voluntad tutelado por el ordenamiento jurídico. Esto implica la posibilidad de dirigir la propia voluntad de cierta manera amparada por la ley. Messineo, op. cit., T. II, p. 9.

Los derechos subjetivos son numerosos y variados, y tienden a aumentar. Podría decirse, parafraseando al economista Charles Gide, que civilizar a un pueblo desde el punto de vista jurídico consiste en reconocerle nuevos derechos subjetivos.

(i) Derechos absolutos y derechos relativos

Hay derechos absolutos y derechos relativos. Absolutos son los que atribuyen al sujeto un poder que puede hacerse valer frente a toda la colectividad (erga omnes) y que pueden defenderse, en caso de violación, contra quienquiera que sea. Son de esta especie, los derechos de la personalidad, como el derecho a la integridad física, al nombre, a no ser molestado, etc.; los derechos que dependen de la situación que el sujeto ocupa en sus relaciones de familia o, lo que es lo mismo, de su estado civil, etc.

Son relativos los que pueden hacerse valer frente a un sujeto determinado o determinable y cuya observancia sólo puede pretenderse de ese sujeto. Tal es el caso de los derechos de crédito.

(ii) Derechos personales y derechos patrimoniales

Son personales los derechos de la personalidad y la generalidad de los derechos de familia. Lo que caracteriza a estos derechos es el no ser susceptibles de estimación pecuniaria, ni de transferencia o transmisión, ni de ser adquiridos por prescripción adquisitiva, ni de ser perdidos por prescripción extintiva. Dentro de los derechos personales se encuentran los llamados derechos personalísimos, entre los cuales se encuentran los que derivan de la calidad de cónyuge.

Son patrimoniales los derechos que son susceptibles de apreciación pecuniaria, pueden transferirse y transmitirse, adquirirse por prescripción adquisitiva y perderse por prescripción extintiva. Entre los derechos patrimoniales hay algunos con características especiales. Así, el derecho de participación, que compete a los socios de una sociedad y a los miembros de una persona jurídica, en general, quienes tienen interés en la suerte patrimonial del ente y poderes de ingerencia más o menos amplios en la actividad del mismo.

(iii) Derechos ob rem o ambulatorios

Son derechos ob rem o ambulatorios los que pertenecen a su titular en virtud de encontrarse en una determinada relación respecto a una cosa. Es el caso del derecho a las servidumbres activas, que pertenece al dueño del predio dominante; del derecho del endosatario de un título de crédito o del tenedor de un título al portador, etc.

(iv) Derechos eventuales

Derechos eventuales son los que un sujeto puede ser llamado a ejercitar en el futuro, como, por ejemplo, la calidad de heredero.

(v) Derechos potestativos

Derechos potestativos o de poder jurídico son aquellos que consisten en la facultad de determinar el nacimiento, la modificación o la extinción de derechos subjetivos de otro sujeto, sin el concurso de su voluntad. Por ejemplo, el derecho tanto del empleador como del trabajador, a poner término al contrato de trabajo; el derecho del mandante a revocar el mandato, o el del mandatario a renunciarlo (salvo que la renuncia

sea intempestiva); el derecho a elegir la cosa con que debe cumplirse una obligación alternativa; el derecho a poner fin al estado de indivisión, etc.

(vi) Derechos públicos y privados

Son derechos públicos los que competen a un sujeto de ~~derecho público o los que pueden hacerse valer con respecto a tal~~ sujeto. Son privados los demás.

Los derechos públicos pueden clasificarse en derechos civiles y derechos políticos. Derechos civiles son los que pertenecen al sujeto (especialmente a la persona física) en cuanto tal, como la libertad individual, la inviolabilidad del hogar, la propiedad, la libertad de trabajo, etc. En general, son los que nosotros conocemos como garantías constitucionales. Derechos políticos son los que otorgan participación en la vida del Estado, mediante la facultad de elegir o ser elegido para cargos u oficios públicos, etc.

d) Situaciones jurídicas de deber

Las situaciones jurídicas de deber son situaciones de subordinación en las que puede encontrarse el sujeto, en cuya virtud se encuentra en la necesidad de observar un comportamiento que le es impuesto por el ordenamiento jurídico. Giorgianni, La obligación, pp. 23-24.

Como producto de una relación jurídica, el deber jurídico, en general, corresponde a un recíproco derecho subjetivo. Excepcionalmente, puede haber derechos subjetivos que no correspondan a una situación jurídica de deber. Tal es el caso de los derechos potestativos, que ya hemos mencionado. Tal sería el caso, también, de los derechos reales, que no tienen sujeto pasivo. Frente a ellos no hay un deber jurídico específico sino un deber general de abstención, manifestación del principio neminem laedere.

Existe, además, el deber general de obedecer las normas jurídicas, que a veces es denominado deber legal. Este deber, según los autores, es independiente de la existencia de una relación jurídica. Frente a él no hay un derecho subjetivo correlativo.

3. La relación obligatoria

De los diversos deberes jurídicos que existen hay uno, en particular, que recibe el nombre de obligación, deuda o débito. Frente a la obligación existe el correspondiente derecho subjetivo, que es el crédito. Obligación, deuda o débito, por

una parte, y crédito, por la otra, son dos aspectos de una relación jurídica, llamada relación jurídica de obligación o relación obligatoria, en cuyos extremos respectivos hay dos sujetos: el obligado o deudor y el acreedor.

a) Sus rasgos o caracteres específicos

Debe determinarse qué rasgos o caracteres específicos tiene la relación jurídica de obligación, que la distinguen de la relación jurídica en general; qué es lo que nos permite saber, frente a una determinada relación jurídica, que estamos en presencia de una relación jurídica de obligación.

Estos rasgos distintivos son:

(i) La determinación de los sujetos, tanto activo como pasivo;

(ii) El carácter patrimonial de la prestación, y

(iii) El interés del sujeto activo o acreedor.

(i) La determinación de los sujetos

Con respecto al primer rasgo distintivo, la relación jurídica de obligación, como toda relación jurídica, supone la existencia de dos sujetos, uno activo y otro pasivo; pero en el caso de la relación obligatoria estos sujetos deben ser determinados.

La determinación de los sujetos se impone como una necesidad lógica, porque el poder del sujeto activo o acreedor, para que sea eficaz, debe referirse a una persona individualizada, y el deber del sujeto pasivo o deudor es impuesto en beneficio de un sujeto determinado y no, como ocurre con otros deberes, en beneficio de la colectividad en general.

(ii) El carácter patrimonial de la prestación

La prestación constituye el contenido de la relación de obligación, o sea, el contenido del deber del deudor y del derecho del acreedor. Este contenido, como lo veremos más adelante, puede estar constituido por un dar, por un hacer o por un no hacer. Este dar, hacer o no hacer debe tener carácter patrimonial o pecuniario, debe ser susceptible de evaluarse en dinero.

(iii) El interés del acreedor

En cuanto al último rasgo, que es el interés del acreedor, a primera vista pareciera carecer de importancia, porque todo derecho subjetivo supone un interés que la ley ha reconocido como digno de protección. Pero en el caso de la obligación, el interés del acreedor tiene un significado predominante, en el sentido de que la obligación existe exclusivamente para satisfacer ese interés, con prescindencia de que al mismo tiempo se satisfaga o no un interés del deudor o un interés público.

El interés del acreedor puede tener carácter no patrimonial. La prestación debe ser susceptible de valoración económica, pero el interés del acreedor en la prestación puede ser no patrimonial. Ejemplo: una persona contrata a un cantante para la celebración de la boda de su hija. La prestación, que es el canto, es susceptible de apreciación pecuniaria, porque el mercado determina el precio que se paga por este servicio. Pero el interés de la persona que contrató al cantante no es patrimonial; es meramente afectivo. Si el cantante no llega a la boda, la persona que lo contrató no sufrirá ningún daño patrimonial y, por consiguiente, no podrá pretender una indemnización. En cambio, si el cantante llega a la boda y la persona que lo contrató no le permite cantar y no le paga, causa con ello un daño patrimonial al cantante, que puede ser obligado a indemnizar.

b) Concepto

Con lo que se lleva dicho puede intentarse la formulación de un concepto de la relación de obligación. Esta viene a ser una relación jurídica en virtud de la cual una persona determinada, llamada deudor, queda puesta en la necesidad de observar un comportamiento patrimonialmente valorable para satisfacer un interés, que puede no ser patrimonial, de otra persona determinada, llamada acreedor, que tiene derecho a exigir el cumplimiento por parte de la primera. Giorgianni, op. cit., p. 135.

Nótese que se ha definido la relación de obligación más que la situación de cada una de las partes (acreedor y deudor) dentro de esa relación. La relación completa recibe el nombre de relación de obligación. La situación del sujeto pasivo de la relación, o sea, del deudor, se denomina también obligación, y también se llama deuda o débito.

Generalmente, las definiciones de obligación ponen su acento en el lado pasivo de la relación. Así ha ocurrido desde el derecho romano, donde encontramos dos famosas definiciones, la

(i) Situaciones jurídicas de poder

(1) El derecho real

Derecho real, según la definición de nuestro Código Civil, es el que tenemos sobre una cosa sin respecto a determinada persona. Art. 577, inciso primero. En cambio, derecho personal o de crédito es el que sólo puede reclamarse de la persona que ha contraído la obligación correlativa. Art. 578.

Ambos derechos, el real y el personal, se parecen en cuanto tienen naturaleza patrimonial.

Pero se diferencian en numerosos aspectos.

(a) Mirado desde el punto de vista del sujeto activo, esto es, del titular del derecho, el derecho real aparece como más fuerte o más enérgico que el personal. En efecto, el derecho real, como lo dice su definición, se tiene sin respecto a determinada persona; puede hacerse valer respecto de todo el mundo. Para ello está dotado del derecho de persecución, que permite recuperar la cosa sobre que se ejerce, de cualesquiera manos en que se encuentre. Si soy dueño de una cosa corporal, puedo recuperarla de cualquiera que la detente, mediante la acción reivindicatoria. Y lo mismo, o poco más o menos, puede decirse de los demás derechos reales.

(b) En seguida, para poder ejercer el derecho personal, el acreedor necesita de la cooperación de su deudor, quien debe dar, hacer o no hacer aquello a que está obligado. Si rehusa colaborar, el acreedor debe ocurrir al órgano jurisdiccional para obtener el cumplimiento forzado. Mientras tanto, el derecho real se ejercita fuera de toda cooperación de alguien más, aparte del titular del derecho. Si el titular debe, en ocasiones, acudir al órgano jurisdiccional, no es para el ejercicio del derecho, sino para su tutela o recuperación cuando alguien, distinto del dueño, pretende derechos sobre la misma cosa.

(c) Se dice también que el derecho real otorga a su titular un poder "en la cosa" (in rem), de suerte que sería una relación directa entre el titular y la cosa; mientras que el derecho personal sería un derecho "a la cosa" (ad rem), una relación indirecta, que necesariamente pasa por el deudor. Sin embargo, decir que el derecho real es una relación jurídica directa entre el titular y la cosa es una exageración, porque las relaciones jurídicas sólo pueden darse entre sujetos. Lo que se se quiere significar, simplemente, es lo que ya se dijo, o sea, que el derecho real no requiere, para su ejercicio, de la colaboración de un tercero; en cambio, el derecho personal si la requiere.

(d) Cuando existen varios derechos personales respecto de un mismo deudor y éste no se encuentra en situación de satisfacerlos todos, en ausencia de privilegio, se produce entre todos los acreedores un concurso, en el cual son satisfechos a prorrata, sin distinción de las fechas de sus respectivos derechos. En cambio, el derecho real, por regla general, es exclusivo, no tolera otros derechos reales, iguales o concurrentes sobre la misma cosa, y los hace ineficaces. En el caso excepcional de las hipotecas, en que una cosa es susceptible de más de un derecho real de la misma especie, ellas prefieren en razón de su fecha, esto es, la más antigua sobre la más nueva.

(e) El derecho real tiende a la perpetuidad; el derecho personal es eminentemente temporal, aun cuando pueda tener larga duración.

(f) El derecho real tiene por objeto una cosa determinada; en cambio, el derecho de crédito puede tener por objeto una cosa determinada (como en las obligaciones de cuerpo cierto), o determinable (como en las obligaciones de género: 100 hectólitros de vino; 50 quintales de trigo, etc.).

(g) Una diferencia sobre la cual mucho se insiste consistiría en que el derecho real obligaría a todo el mundo, en cuanto todo el mundo se encontraría en el deber de respetarlo y de no perturbarlo. En realidad, éste es un error: el derecho real no obliga a todo el mundo, porque no pone a nadie en la necesidad de ejecutar una prestación a favor de su titular. Lo único que ocurre es que todo el mundo debe abstenerse de perturbar el derecho real, no porque haya contraído una obligación en ese sentido, sino en virtud del deber general de no hacer daño a nadie (neminem laedere) al cual nos referiremos más adelante.

En cambio, se dice, el derecho personal obligaría al deudor respectivo y a nadie más, en el sentido de que el acreedor no podría exigir sino de su deudor la prestación a que éste se ha obligado.

(2) El derecho potestativo

Ya nos hemos referido en otro lugar a los derechos potestativos o derechos de poder jurídico. Estos consisten en el poder de determinar el nacimiento, modificación o extinción de derechos subjetivos en otro sujeto, mediante un acto unilateral, sin que surja para el sujeto afectado ninguna obligación. La posición de este último sujeto es la de deber soportar la potestad del titular del derecho potestativo, sin poder sustraerse a ella. Su voluntad es innecesaria para producir el efecto jurídico.

La diferencia entre un derecho potestativo y un derecho de crédito reside en que el derecho potestativo no requiere de la colaboración del sujeto que debe soportarlo, contrariamente a lo que sucede con el derecho de crédito que, para su ejercicio, requiere de la colaboración del deudor. El sujeto afectado nada debe hacer, porque no puede sustraerse a las consecuencias del derecho potestativo. Hay aquí una situación de puro poder frente a la cual no hay una situación correlativa de deber. Existe simplemente una subordinación, de la que no es posible escapar. El deudor puede violar su obligación, infringirla, dejar de cumplirla; en cambio, quien debe soportar un derecho potestativo nada puede hacer sino sufrir sus consecuencias. Giorgianni, op. cit., p. 81.

Hay autores que niegan significación al concepto de derecho potestativo. Barbero, op. cit., T. I, pp. 182-183.

(ii) Situaciones jurídicas de deber

Hay ciertas situaciones jurídicas de deber que conviene distinguir de la obligación, deuda o débito.

(1) El deber general de prudencia y diligencia

Todas las personas, por el hecho de vivir en comunidad, están sujetas a este deber. Por eso es que toda persona debe indemnizar el daño que por su imprudencia o negligencia causa a otro. Esto constituye cuasidelito civil, que es fuente de responsabilidad.

Pero este deber se tiene con respecto a toda la colectividad y no con respecto a persona determinada. En ausencia de un vínculo obligatorio, nadie se encuentra en situación legal de exigir a otro que obre prudente o diligentemente; pero toda persona que sufra daño por la imprudencia o negligencia de otro, tiene derecho a ser indemnizado.

(2) El *neminem laedere*

Estrechamente vinculado con el deber general de prudencia y diligencia está el llamado neminem laedere, esto es, el deber de no hacer daño a otro. No se trata, en este caso, de ser prudente y diligente, sino de no actuar dolosamente, esto es, intencionalmente, para causar daño a otro. Este deber, que también es general, porque afecta a todos los miembros de la colectividad, también es fuente de responsabilidad delictual civil, porque todo el que maliciosamente causa daño a otro, tiene el deber de indemnizar el perjuicio causado.

Es precisamente el neminem laedere el que pone a toda persona en la necesidad de no perturbar el derecho real de un tercero.

Al igual que en el caso del deber general de prudencia y diligencia, el neminem laedere se diferencia de la obligación porque, en ausencia de un vínculo de obligación, nadie puede exigir a otro el cumplimiento de este deber. Sólo puede exigirle la correspondiente indemnización, si causa daño.

(3) Obligación propter rem

La llamada obligación propter rem es un deber impuesto al titular de un derecho real, por el hecho de ser tal. Por lo tanto, cuando la persona deja de ser titular del derecho, cesa de estar sujeto al deber. Recíprocamente, quien adquiere la titularidad del derecho, pasa a estar gravado con el deber. Las obligaciones propter rem son deberes cuyo sujeto queda determinado por la titularidad de un derecho; cambiando el titular de ese derecho, cambia el sujeto del deber. Tal es el caso de los copropietarios de un bien, que están obligados a soportar los gastos efectuados en pro de la cosa común. C.C., art. 2307, inciso primero. Otro ejemplo: el usufructuario es obligado al pago de las pensiones, cánones y, en general, las cargas periódicas con que de antemano haya sido gravada la cosa fructuaria y que durante el usufructo se devenguen. C.C., art. 796, inciso primero. Pero el usufructuario puede ceder el usufructo a quien quiera, a título oneroso o gratuito. C.C., art. 793, inciso primero. Cedido el usufructo, dejan de ser de cargo del primitivo usufructuario las cargas a que nos hemos referido, las que pasan a ser soportadas por el nuevo usufructuario.

La obligación propter rem no tiene como contrapartida un derecho real; dicha obligación no es la otra faz de un derecho real, como la deuda lo es del crédito. Ella simplemente depende de un derecho real, en el sentido de que pesa sobre quien es titular de un derecho real y mientras lo sea.

La obligación propter rem es ciertamente una deuda, porque es una situación jurídica de deber que constriñe al sujeto a observar un determinado comportamiento susceptible de valuación dineraria, en interés de un acreedor. La diferencia está en que el carácter de deudor del sujeto depende de la titularidad de un derecho real: mientras sea titular de ese derecho real será deudor; pero si deja de serlo, deja también de ser deudor.

II. RELACION JURIDICA TRIBUTARIA Y OBLIGACION TRIBUTARIA

1. La potestad tributaria

a) El Estado

El Estado tiene indudablemente un poder o potestad tributaria. Dentro de nuestro derecho positivo, ello resulta de los artículos 19, N° 20, inciso primero; 60, N° 2; 60, N° 14, y 62, N° 2 de la Constitución de 1980.

b) Las Municipalidades

Por otra parte, el artículo 19, N° 20, de la Constitución dispone en su inciso cuarto que la ley podrá autorizar que los tributos que gravan actividades o bienes que tengan una clara identificación local, "puedan ser establecidos dentro de los marcos que la misma ley señale, por las autoridades comunales y destinados a obras de desarrollo comunal".

En consecuencia, dentro de los límites que esa disposición establece, la ley puede permitir a la autoridad comunal, esto es, a las municipalidades (Constitución, art. 107), establecer impuestos destinados a obras de desarrollo comunal.

De manera que, además del Estado, las municipalidades están investidas de cierta potestad tributaria, siempre que la ley se las atribuya dentro de los marcos constitucionales.

c) Ente público

Por lo anterior, y a fin de evitar tener que referirnos cada vez al Estado y las municipalidades, como sujetos activos de la relación jurídica tributaria, nos referiremos, como lo hacen algunos autores, al "ente público", expresión que incluye al Estado, a las municipalidades y a cualquier otra entidad dotada de potestad tributaria. Giannini, Instituciones de derecho tributario, p. 63.

d) Concepto de potestad tributaria

La potestad tributaria que pertenece al ente público consiste en la facultad o posibilidad jurídica del ente de exigir contribuciones con respecto a personas o bienes que se hallan dentro de su jurisdicción. Giuliani Fonrouge, Derecho Financiero, Vol. I, pp. 266-267.

2. La relación jurídica tributaria y la obligación tributaria

La potestad tributaria da origen a una relación jurídica: la relación jurídica tributaria o relación jurídica de impuesto. Ella tiene, como toda relación jurídica, dos sujetos, activo el uno y pasivo el otro. El sujeto activo es el ente público, y el pasivo, los particulares que se encuentran al alcance de la jurisdicción del ente público.

El fin último de la relación jurídica de impuesto es obtener de los particulares el pago de los tributos. Pero esta relación es algo más, porque de lo contrario, relación jurídica tributaria y relación de obligación tributaria serían lo mismo. La relación jurídica tributaria es más amplia, abarca más que la relación de obligación tributaria. Ella determina, de parte del sujeto pasivo de la relación, una serie de deberes jurídicos enderezados, en definitiva, al pago del tributo. La obligación de pagar es uno de los deberes que emergen de la relación jurídica tributaria. Pero es un deber específico, una obligación, deuda o débito, o sea, el lado pasivo de una relación de obligación que emerge en un determinado momento del desarrollo de la relación jurídica tributaria.

La relación jurídica tributaria es el género y la relación de obligación tributaria es la especie.

La relación jurídica tributaria impone diversos deberes que no constituyen jurídicamente obligación. Como lo dice Giannini (op. cit., p. 68), esta relación tiene un contenido complejo. Así, existe el derecho del ente a exigir la presentación de determinadas declaraciones y el correlativo deber del contribuyente de confeccionar y presentar tales declaraciones; el ente puede exigir que el contribuyente lleve determinados libros, que emita determinados documentos, como facturas y boletas.

Además, el ente público puede examinar e inspeccionar los libros y papeles del contribuyente. El ente puede exigir al contribuyente que se inscriba en ciertos registros o roles, como el RUT (C. T., art. 66) y que proporcione determinadas informaciones para la confección de los mismos.

Todo esto forma parte de la relación jurídica tributaria, pero no de la relación de obligación tributaria; porque como hemos visto, la obligación impone al deudor una determinada conducta o un determinado proceder, avaluable en dinero, como transferir el dominio de una cosa, construir un edificio, no competir, etc. Los deberes que impone la relación tributaria no tienen evaluación patrimonial o pecuniaria. Llenar un formulario

puede demandar tiempo al contribuyente, e indudablemente su tiempo tiene un valor. Emitir una boleta significa un gasto, porque para ello hay que adquirir formularios, etc. Pero lo pecuniario no es lo determinante, no sólo porque no es significativo sino porque el hacer declaraciones o emitir boletas no beneficia al ente público de un modo directo sino en forma mediata, en cuanto esas declaraciones o facturas pueden permitir determinar un impuesto.

Se suele enseñar que todos estos deberes jurídicos constituyen obligaciones accesorias de la obligación principal que sería pagar el tributo. Pero ello no es exacto: fuera de que tales deberes no constituyen intrínsecamente obligaciones, su accesoriedad al deber de pagar el tributo tampoco existe. Estos deberes aparecen impuestos con prescindencia de que en definitiva se pague o no el tributo. Son simplemente deberes jurídicos que nacen de la relación jurídica que se crea entre el ente y el contribuyente como consecuencia de la potestad impositiva del primero.

La relación de obligación tributaria viene a ser una relación dentro de otra, que es la relación jurídica de impuesto.

III. FUENTE DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA

1. Concepto y enumeración de las fuentes de las obligaciones

Se llama fuente de las obligaciones el hecho que la produce. Planiol y Ripert, Traité élémentaire de droit civil, Vol. II, Nº 23, p. 9. Se puede decir que fuente de la obligación es la causa de la misma; pero no tomando la expresión causa en el sentido de causa final, sino en el sentido lógico de causa eficiente u objetiva.

2. Clasificación románica

Los comentaristas del derecho romano distinguían las siguientes fuentes de las obligaciones: contrato, cuasicontrato, delito, cuasidelito y ley.

Estas son también las fuentes que acepta nuestro Código Civil. Artículos 578 (contrato, cuasicontrato y ley), 1437 (contrato, cuasicontrato, delito, cuasidelito y ley), 2284 (ley, cuasicontrato, delito y cuasidelito).

ley o, en el caso de las municipalidades, mediante ordenanzas. Pero mientras el ente no actualice esta potencia, no hay ni puede haber obligación tributaria.

b) La ley que establece el tributo

Cabe preguntarse si actualizada esta potencia en la correspondiente ley que establece un tributo, habría ya nacido la obligación tributaria. No hay duda de que la obligación tributaria tampoco nace en ese momento, porque la ley no hace más que enunciar de un modo general, impersonal y abstracto el hecho cuyo acaecimiento da lugar al tributo y las reglas para la determinación de su monto.

c) Excepciones

Se estima, sin embargo, que hay algunos casos en que la ley, por su sola dictación haría nacer la obligación tributaria. Berliri, Principios de derecho tributario, Vol. II, pp. 290-291.

(i) Impuestos de capitación

Tal sería el caso en que la ley no une el nacimiento de la obligación a la verificación de un determinado evento, de modo que ella contiene todos los elementos de la obligación tributaria.

Supongamos que se dictara una ley que dispusiera un impuesto de capitación. Se llama capitación la repartición o repartimiento de impuestos por cabeza. Ejemplo: todos los habitantes de la República deberán pagar \$X.

De esta misma clase sería un impuesto a todos los abogados, a todas las personas mayores o menores de cierta edad, etc.

Es claro que en estos casos sería necesario comprobar la calidad profesional o la edad del contribuyente, pero estas circunstancias dicen relación con la identificación del sujeto pasivo del impuesto y no con hechos jurídicos que hacen nacer la obligación tributaria.

(ii) Preexistencia del hecho generador a la vigencia de ley

También se considera que la relación tributaria nace con la dictación de la ley en aquellos casos en que la situación de hecho que constituye el presupuesto del tributo preexiste a la vigencia de la ley que lo establece. Tal es el caso en que, mediante una ley, se establece un recargo a un tributo ya

determinado. La ley hace nacer la obligación de pagar el recargo, sin más, porque el presupuesto de hecho del recargo, que es el mismo del tributo recargado, ya se encuentra determinado. Ejemplo: el decreto ley N° 2754, de 13 de julio de 1979, que recargó en 100% la tercera y cuarta cuotas del impuesto territorial sobre los bienes raíces agrícolas que debía pagarse en el segundo semestre de 1979.

d) El acaecimiento del hecho generador

Generalmente se considera que la obligación tributaria nace cuando acaece el presupuesto o hecho generador del mismo, o lo que algunas de nuestras leyes tributarias llaman "el hecho gravado" (ejemplo: la ley del IVA, Título II, pfo. 1º). En este sentido, entre otros, Giannini, op. cit., p. 172; Giuliani Fonrouge, op. cit., pp. 338-339.

Esta solución es también aceptada en ciertos derechos extranjeros, como el alemán. El artículo o parágrafo 3 de la Steuersanpassungsgesetz (ley de adaptación fiscal), de 15 de octubre de 1934, vigente en la actualidad, dispone:

"La deuda tributaria nace tan pronto como se realiza el presupuesto que la ley vincula al impuesto. Sobre el nacimiento de la deuda no influye ni el hecho de que el impuesto deba ser liquidado, ni el tiempo en que se verifique la liquidación, ni aquél en que debe pagarse".

Esta misma doctrina es seguida por el Código Fiscal Mexicano, el cual, en su artículo 31, repite la idea de la ley alemana, diciendo:

"El crédito fiscal nace en el momento en que se realizan las situaciones jurídicas o de hecho que, de acuerdo con las leyes fiscales, dan origen a una obligación tributaria para con el fisco federal".

En estos países, evidentemente, la cuestión está resuelta en el sentido indicado por la ley.

Sin embargo, en teoría, según algunas opiniones, la obligación tributaria no nacería sino cuando el respectivo impuesto se determina mediante la correspondiente liquidación. La razón que más frecuentemente se invoca para sostener esta tesis es la de que, antes de la liquidación, el contribuyente no puede pagar el impuesto, aunque quiera hacerlo, por no estar determinado su monto. Berliri, op. cit., Vol. II, p. 299. Es necesario determinar la cantidad de dinero que se debe por concepto del tributo para poder cumplir la obligación mediante el pago. Antes de la liquidación del impuesto, esa cantidad de

dinero no se conoce, porque para conocerla es necesario realizar ciertas operaciones, que constituyen la liquidación, y a las cuales nos referiremos más adelante.

Si la obligación no nace al sobrevenir el hecho generador, habría que concluir que ella nace al efectuarse la liquidación del impuesto.

A este respecto, la situación es la siguiente: la ley que establece un impuesto hace surgir en el ente público un derecho. A este derecho corresponderían los diversos deberes que toca cumplir al contribuyente (llevar contabilidad, emitir facturas, presentar declaraciones), que están dirigidos, en definitiva, a permitir al ente público determinar el impuesto y hacer nacer el débito tributario con su correspondiente crédito. En este sentido, Berliri, op. cit., Vol, II, p. 90.

En nuestro derecho positivo el impuesto se hace exigible durante los plazos de pago establecidos por las leyes o reglamentos respectivos. C. T., art. 36. Así lo confirman los artículos 24, 53 y 54 del mismo Código, de los cuales se deduce que la mora en el pago de los impuestos se produce desde el vencimiento del plazo establecido para el pago. Lo mismo se infiere del artículo 200 del C. T., según el cual el plazo de prescripción extintiva se cuenta "desde la expiración del plazo legal en que debió efectuarse el pago".

Pero una cosa es la exigibilidad de la obligación y otra la obligación misma. La obligación existe aun cuando todavía no sea exigible. No podría negarse que desde el acaecimiento del hecho generador del tributo existe por lo menos una obligación en potencia.

Así lo ha resuelto el Tribunal Federal Suizo, el que ha dicho que el acaecimiento del hecho generador "da existencia, por decir así, a una exigencia tributaria latente respecto de aquel en cuya persona se integran los requisitos legales" Cit. por Giuliani Fonrouge, op. cit., Vol. II, p. 340.

7. La liquidación

a) En general

Nos hemos estado refiriendo a la liquidación, considerada como posible fuente de la obligación tributaria. Es necesario ahora que examinemos el concepto y naturaleza de la liquidación.

Debemos partir del hecho de que la ley que establece un impuesto se limita a señalar el sujeto del mismo; el hecho que lo genera; la base tributaria, esto es, las reglas para valorar o

dimensionar el hecho generador, y el tipo del impuesto, o sea la alícuota que, aplicada a la base, determina el monto del impuesto que debe pagar el sujeto. Pero todos estos elementos están señalados en forma general, impersonal y abstracta, de manera que no resulta posible, con el solo enunciado legal, exigir ni cumplir la obligación tributaria.

La liquidación, llamada también determinación o accertamiento del impuesto, subsume en la norma impositiva un caso concreto, para establecer con respecto a dicho caso, el monto del impuesto que debe satisfacerse.

b) Sus clases

Se distingue la liquidación hecha por el propio contribuyente, la efectuada por el ente administrador del impuesto y la que se realiza mediante una colaboración del sujeto pasivo tributario con el ente administrador.

(i) Liquidación por el contribuyente

Se cita como ejemplo del primer tipo de liquidación la del impuesto de timbres. En este caso el obligado determina por sí mismo el monto del impuesto que corresponde satisfacer, y adhiere las estampillas correspondientes al respectivo documento, inutilizándolas. Ley de timbres, art. 17, N° 2°. Lo cual no excluye las facultades del ente administrador para fiscalizar el pago del impuesto; ni la facultad del obligado o de cualquiera otra persona que tenga un interés comprometido, que tuviere dudas acerca del impuesto de timbres que debe pagarse, para recurrir al juez competente pidiendo su determinación. C. T., art. 158.

Entre nosotros, como se advierte en el art. 17 de la ley de timbres, esta forma de pagar el impuesto ha pasado a ser excepcional, porque la regla general, según el N° 1° de ese artículo, es que se pague por ingreso de dinero en Tesorería.

(ii) Liquidación por el ente administrador

Las liquidaciones practicadas exclusivamente por el ente administrador son excepcionales. Encontramos ejemplos de este tipo de liquidación en el art. 24 del C. T. El ente puede liquidar el impuesto "a los contribuyentes que no presentaren declaración estando obligados a hacerlo, o a los cuales se les determinen diferencias de impuestos". A pesar de su carácter excepcional éste es el sentido en que se entiende la expresión "liquidación" en el uso común.

(iii) Liquidación hecha en colaboración

La regla general, en doctrina, es el tercer tipo de liquidación, o sea, aquel que se efectúa mediante una colaboración entre el sujeto pasivo y el ente administrador. Para este efecto el contribuyente es requerido a presentar una declaración, la que viene a ser como un proyecto de liquidación. El ente administrador revisa esa declaración y sobre la base de los datos suministrados en ella determina el impuesto. Esta era la regla general en Chile con respecto al impuesto a la renta. El ente administrador, sobre la base de declaraciones, determinaba la renta y enrolaba el impuesto, y el contribuyente debía pagar las cuotas del impuesto enrolado, en las oportunidades legales.

Sin embargo, ahora la situación es distinta, puesto que el contribuyente debe declarar y pagar simultáneamente el impuesto a la renta (con deducción de los llamados pagos provisionales mensuales). Ley de la renta, art. 72. De manera que la liquidación de este impuesto en la actualidad es hecha por el propio contribuyente y no por el ente administrador, el cual tiene a este respecto la facultad que ya hemos visto, del art. 24 del C. T. Otro tanto ocurre con el impuesto al valor agregado. Ley del IVA, art. 64.

En cambio, en el caso del impuesto de herencias, estamos frente a un caso de liquidación hecha por el ente administrador en colaboración con el sujeto del tributo. Ver arts. 48 y 49 de la ley de herencias.

c) Operaciones que comprende

La operación intelectual que envuelve la liquidación del impuesto, sea cual fuere la forma en que se haga, es la siguiente:

(i) La constatación de haberse producido el hecho generador: en el caso de la contribución de bienes raíces (por regla general), el dominio de alguien sobre un bien raíz; en el del impuesto a la renta, el haberse producido un determinado acrecimiento patrimonial que la ley califica de renta; etc.

(ii) La determinación de que cierta persona está en la relación prevista por la ley con respecto al hecho generador. Fulano es dueño de tal bien raíz, o titular de tal renta, etc.

(iii) La determinación de la base imponible, o sea, la determinación de la magnitud del hecho generador, de acuerdo con las reglas dadas por la ley al efecto. El avalúo del bien raíz, el monto de la renta líquida imponible o de la renta neta global;

etc. La ley prevé el caso de que el contribuyente no suministre los datos necesarios para determinar la base imponible y autoriza al ente administrador a tasarla. C. T., arts. 21, 22, 63, 64 y 65.

(iv) La aplicación de la alícuota del impuesto, determinada por la ley, a la base imponible. Podrá no tratarse de una alícuota, como en el caso del impuesto global complementario o del impuesto a la herencia; pero lo que interesa es que, aplicando la proporción o progresión correspondiente, se llegue a la determinación del monto de la obligación tributaria.

d) Naturaleza jurídica de la liquidación

(i) Liquidación hecha por el contribuyente

Cuando la liquidación es hecha por el contribuyente, según algunos, es una simple operación intelectual, ajurídica. Sin embargo, pareciera que no pudiera negarse su carácter de acto jurídico, en cuanto está destinado a producir una consecuencia jurídica, cual es la determinación del monto del impuesto que el sujeto debe pagar. En todo caso, debe tenerse presente que el ente administrador tiene facultad de revisar la liquidación hecha por el contribuyente, dentro de los plazos de prescripción. C. T., art. 59.

(ii) Liquidación hecha por el ente administrador

Mucho más interesante es la caracterización de la liquidación hecha por el ente administrador. Esta liquidación es un acto administrativo, o sea una declaración unilateral de voluntad de la Administración, que produce efectos jurídicos subjetivos. Sayagués Laso, Tratado de derecho administrativo, Vol. II, N° 239, p. 388. El acto administrativo, en consecuencia, crea, modifica o extingue situaciones jurídicas individuales.

La liquidación obedece a este concepto, ya que emana de la Administración (el ente administrador del impuesto forma parte de la administración pública) y modifica una situación jurídica individual, pues transforma a un sujeto de obligado potencial de un impuesto en obligado actual de una suma determinada.

La necesidad de actos de este tipo, se impone para dar eficacia a las obligaciones legales. Sin ellos resulta imposible concretar el mandato general y abstracto del legislador. Los órganos judiciales cumplen funciones similares, mediante sentencias, en los casos de ciertas obligaciones legales, como la de prestar alimentos.

La diferencia entre esas sentencias y el acto administrativo de liquidación de un impuesto está en que, en el caso de las sentencias, el órgano jurisdiccional es neutro con respecto a las partes de la relación obligatoria de que se trata. En cambio, en la liquidación, es el propio ente el que determina la cuantía de la obligación tributaria a su favor: es juez y parte.

e) ¿Acto declarativo o constitutivo?

La respuesta depende del concepto que se tenga del momento en que surge la obligación tributaria: si cuando acaece el hecho generador o cuando el impuesto se liquida. Ya hemos visto que el impuesto nace con el acaecimiento del hecho generador y que sólo se actualiza con la liquidación. Por consiguiente, debemos concluir que la liquidación es un acto declarativo.

f) ¿Acto reglado o discrecional?

No hay duda de que la liquidación es un acto administrativo reglado. Ella no puede determinar un impuesto mayor ni menor que el que la ley establece. Si la liquidación determinara uno mayor, el sujeto podría deducir reclamación, de la que en definitiva conocería el órgano jurisdiccional. Si se determinara un impuesto menor, el respectivo funcionario incurriría en responsabilidad frente al ente público.

IV. ESTRUCTURA DE LA RELACION OBLIGATORIA TRIBUTARIA

1. En general

En toda relación jurídica y, por consiguiente, también en la relación de obligación y en la relación obligatoria tributaria, cabe distinguir ciertos elementos estructurales.

En primer lugar, toda relación, de cualquiera naturaleza que sea, existe entre dos sujetos, que en el caso de la relación de obligación, son el acreedor, quien está en una situación jurídica de poder, y el deudor, quien está en una situación jurídica de deber.

Al estudiar la estructura de la relación obligatoria tributaria debemos, pues, determinar quién es el acreedor de ella y quién su deudor.

En seguida, la relación entre el sujeto activo y el sujeto pasivo se refiere a una cosa que concreta su interés. Esa cosa es el bien sobre que recae la relación de obligación.

Por lo tanto, al estudiar la estructura de la relación obligatoria de impuesto deberemos hacer mención del bien a que ella se refiere.

En tercer lugar, el bien sobre que recae la relación obligatoria debe ser materia de una prestación del deudor, o sea, con respecto a ese bien, el deudor debe observar determinado comportamiento, consistente en dar, hacer o no hacer. Ese es el contenido de la obligación.

Al estudiar la relación tributaria de obligación deberá en consecuencia, determinarse cuál es el comportamiento que, en virtud de ella, debe observar el deudor con respecto al objeto de la obligación: si darlo, hacerlo o no hacerlo.

Aparentemente, esta enumeración de los elementos estructurales de la obligación tributaria estaría incompleta. Faltaría un elemento, que sería la causa. Sin embargo, como veremos luego, la causa, entendida en el sentido en que lo toma la teoría de las obligaciones del derecho privado, no es elemento de la relación tributaria de obligación. Entendida como causa eficiente, la causa equivale a la noción de fuente de la obligación y a ella ya nos hemos referido.

V. SUJETOS DE LA RELACION OBLIGATORIA TRIBUTARIA

1. Sujeto activo

Sujeto activo de la relación tributaria es el ente público. Por excelencia, el ente público es el Estado, a quien pertenece la plenitud de la potestad tributaria, que se manifiesta a través de la ley, como lo vimos al tratar de la fuente de la relación tributaria de obligación.

En nuestro derecho cabe también considerar a las municipalidades como sujetos activos de la relación obligatoria tributaria, en el caso y circunstancias que examinamos al estudiar las fuentes.

Conviene distinguir la situación en que las municipalidades pueden ser sujetos activos de la relación obligatoria tributaria, de aquella en que el Estado asigna el todo o parte de un tributo a las municipalidades en general o a un municipio determinado. Así, por ejemplo, tratándose del impuesto territorial, cuya tasa es de 20 por mil al año, el artículo 15 de la ley 17.235 dispone que un 13 por mil será de exclusivo beneficio municipal. En este caso, el acreedor del impuesto es el Estado; cosa distinta es la destinación que éste deba dar al impuesto.

A este respecto cabe recordar que, conforme al artículo 19, Nº 20, inciso cuarto de la Constitución, "los tributos que se recauden, cualquiera que sea su naturaleza, ingresarán al patrimonio de la Nación y no podrán estar afectos a un destino determinado". La única excepción a este principio, contemplada en el inciso cuarto, son los tributos que se afecten a fines propios de la defensa nacional.

En consecuencia, el artículo 15 de la ley 17.235 sería inconstitucional o estaría derogado tácitamente por la Constitución de 1980; pero la disposición 6ª transitoria de la Constitución sana esta situación al disponer que "mantendrán su vigencia las disposiciones que hayan establecido tributos de afectación a un destino determinado, mientras no sean expresamente derogadas".

2. Sujeto pasivo. Sumisión a la potestad del ente

En primer lugar, es necesario que el sujeto pasivo esté sujeto a la potestad tributaria del ente público.

Este requisito se resuelve en que el sujeto sea habitante del territorio del Estado. Así lo establece el artículo 14 del Código Civil: "La ley es obligatoria para todos los habitantes de la República, incluso los extranjeros".

a) Impuesto a la renta

La ley de la renta da normas sobre el particular que, en general, coinciden con el principio enunciado.

(i) Somete a impuesto a la renta a las personas domiciliadas o residentes en Chile, sea que la fuente de la renta se encuentre dentro o fuera del país. Ley de la renta, art. 3º, inciso primero. Se exceptúa a los extranjeros durante los tres primeros años de su residencia en Chile, o durante la prórroga que les conceda el Director Regional, quienes, dentro de ese período, sólo tributan sobre su renta de fuente chilena (inciso segundo).

(ii) Igualmente sujeta a impuesto a los no residentes en Chile, pero sólo respecto de sus rentas de fuente chilena. Ley de la renta, artículo 3º, inciso primero.

Concepto de fuente

Según se desprende del artículo 10º de la ley de la renta, fuente son los bienes o actividades que generan la renta.

Por tanto, la renta es de fuente chilena cuando proviene de bienes situados en Chile o de actividades desarrolladas en el país.

(i) Acciones

Se entiende que están situadas en Chile las acciones de una sociedad anónima y los derechos en sociedades de personas, constituidas en el país (ley de la renta, art. 11, inciso primero).

(ii) Intereses

Se entiende que la fuente de los intereses de un crédito está situada en el domicilio del deudor (ley de la renta, artículo 11, inciso segundo).

(iii) Naves

Según el derecho internacional privado, las naves están situadas en el puerto de su matrícula, aunque se desplacen de las aguas territoriales de un país a otro. El Servicio de Impuestos Internos ha dictaminado, fundado en lo anterior, que la renta de arrendamiento de una nave de matrícula extranjera arrendada a casco desnudo y utilizada en Chile, no es renta de fuente chilena.

El derecho internacional privado aplica el mismo principio a las aeronaves.

(iv) Impuesto adicional del art. 59, Nº 2º de la ley de la renta

Aparentemente, el principio sobre la situación de la fuente de la renta se rompería en el caso del impuesto adicional del artículo citado al rubro, que grava las remuneraciones brutas pagadas o abonadas en cuenta a personas sin domicilio ni residencia en Chile por servicios prestados en el extranjero.

Aquí la fuente de la renta está claramente situada en el extranjero, porque los servicios, o sea, la actividad que produce la renta, se prestan en el extranjero. Sin embargo, la ley grava las remuneraciones brutas pagadas por esos servicios. Podría sostenerse que, en este caso, el hecho generador del impuesto no es la remuneración bruta sino su pago, el cual, en el caso que se analiza, debe hacerse por personas residentes o domiciliadas en el país.

En el hecho, el impuesto es soportado por estas personas, porque los beneficiarios del pago no aceptan su retención o deducción.

(v) Domicilio y residencia

La ley tributaria no define el domicilio, por lo que hay que estarse a la definición del C. C.: la residencia acompañada real o presuntivamente del ánimo de permanecer en ella (art. 59, inciso primero).

En cuanto a la residencia, no la definen ni la ley civil ni la ley tributaria (sin perjuicio de que esta última defina al residente, como se verá más adelante). Del artículo 63 del C. C. se deduce que la residencia es el hecho de habitar en un lugar, en casa propia o ajena.

La ley de la renta no atiende a la residencia sino al hecho de ser residente. El C. T. entiende por tal "a toda persona natural que permanezca en Chile más de seis meses en el año calendario, o más de seis meses en total dentro de dos años calendarios consecutivos" (art. 8º, Nº 8).

Los conceptos de residencia y de residente se aplican sólo a las personas naturales. Una persona jurídica no puede habitar o morar en un lugar. Por eso la definición tributaria de residente se refiere de un modo expreso sólo a las personas naturales.

El domicilio es un concepto que se aplica tanto a las personas naturales como a las jurídicas. Pero el concepto de domicilio no es el mismo tratándose de personas jurídicas que de personas naturales. La definición de domicilio del art. 59 del C. C., basada en la residencia, no resulta aplicable a las personas jurídicas, pues éstas carecen de residencia. Tratándose de personas jurídicas, especialmente de sociedades, ellas tienen su domicilio en el lugar que señalan sus actos constitutivos, es decir, sus estatutos sociales, en el caso de sociedades. C. de C., art. 352, Nº 11. Así lo ha resuelto también la Corte Suprema. Cía. de Seguros El Sol de Canadá con Impuestos Internos, cas. fondo, 2 de mayo de 1935, R., T. 32, 2ª, 1ª, p. 329; Soc. Ganadera Río Cisnes con Impuestos Internos, R., T. 34, 2ª, 1ª, p. 548.

b) Impuesto territorial

Aunque la ley respectiva nada dice, sin duda este impuesto grava el dominio (como regla general) de bienes raíces situados en Chile, sea que sus titulares tengan o no domicilio o residencia en Chile. Tal resulta del artículo 16, inciso primero

del C. C.: "Los bienes situados en Chile están sujetos a las leyes chilenas, aunque sus dueños sean extranjeros y no residan en Chile".

c) Impuesto de timbres

Este impuesto grava a los emisores o suscriptores del documento gravado, si éste fuere emitido o suscrito en Chile; o, tratándose de documentos emitidos o suscritos en el extranjero, cuando éstos ingresaren al país, o fueren protocolizados o contabilizados en Chile. Ley de timbres, art. 14, inciso primero. Esta última regla reconoce las excepciones que señala el art. 24, N° 1, de la ley de timbres (contratos de inversión extranjera, etc.).

d) Impuesto de herencias

Este impuesto grava a los asignatarios, sea que residan en Chile o en el extranjero, si el causante de la respectiva herencia se encontrare en alguno de los siguientes casos:

(a) Si hubiere muerto en Chile, sea que dejare bienes en Chile o en el extranjero. (Si el causante es extranjero y muere en Chile, los bienes situados en el extranjero se colacionan para los efectos del impuesto sólo si hubieren sido adquiridos con recursos provenientes del país).

(b) Si falleciere en el extranjero y dejare bienes en Chile. Ley de herencias, arts. 1° y 27.

e) Impuesto al valor agregado (IVA)

(a) El IVA grava las ventas de bienes corporales muebles ubicados en el territorio nacional, independientemente del lugar en que se celebre la convención respectiva.

(i) Para estos efectos se entienden situados en territorio nacional, aun cuando al tiempo de celebrarse la convención se encuentren transitoriamente fuera de él, los bienes cuya inscripción, matrícula, patente o padrón hayan sido otorgados en Chile (caso de las naves, aeronaves, vehículos motorizados).

(ii) También se entienden situados en el territorio nacional los bienes corporales muebles adquiridos por una persona que no tiene el carácter de vendedor o prestador de servicios que, a la fecha de celebrarse la venta, ya se encuentran embarcados en el país de procedencia. (Ley del IVA, artículo 4°).

(b) Este impuesto grava también los servicios prestados o utilizados en territorio nacional, sea que la remuneración correspondiente se pague o perciba en Chile o en el extranjero. Se entiende que el servicio se presta en el territorio nacional cuando la actividad que genera el servicio se desarrolla en Chile, independientemente del lugar donde ésta se utilice.

Dado que esta ley grava, entre otros actos, el arrendamiento o cualquiera otra forma de cesión o goce temporal de bienes corporales muebles, se presentan problemas de interpretación cuando se celebra en el extranjero un contrato (por ejemplo, de arrendamiento), sobre una cosa situada en el extranjero (por ejemplo, una aeronave), para ser usada en Chile. El ente administrador ha sostenido que ese arrendamiento está gravado con IVA, porque el "servicio" en este caso se utiliza en Chile.

3. Capacidad

a) En general

Nos referimos a la capacidad de goce, que es la aptitud de una persona para ejercer derechos y contraer obligaciones.

La capacidad de goce tributaria coincide con la capacidad de goce civil, en el sentido de que todos los que tienen esta capacidad según el derecho civil, la tienen para ser sujetos pasivos de obligación tributaria. Como la capacidad de goce es un atributo de la personalidad, que se confunde con la persona misma, resulta que toda persona natural tiene esta capacidad. Código Civil, art. 55.

Pero, además, tienen capacidad de goce las personas jurídicas, entes ficticios, creaciones del espíritu humano, que el C. C. define como "una persona ficticia, capaz de ejercer derechos y contraer obligaciones civiles, y de ser representada judicial y extrajudicialmente" (art. 545). Estas personas también pueden ser sujetos pasivos tributarios; porque cada vez que la ley tributaria se refiere a personas, comprende a las personas jurídicas y a los "representantes". C. T., art. 8º, Nº 7º).

b) Entes sin personalidad

La novedad que aporta el derecho tributario en esta materia consiste en que en algunos casos considera sujetos pasivos tributarios a ciertos entes que, según el derecho civil, no tienen personalidad jurídica. Así, la ley de la renta, en su art. 5º, considera sujetos de este impuesto a las comunidades hereditarias, mientras no estén determinadas las cuotas de los

comuneros en el patrimonio común; la ley del IVA, artículo 3º, considera sujetos pasivos tributarios a las comunidades y sociedades de hecho.

(i) Sociedades de hecho

La referencia a las sociedades de hecho merece un breve comentario, pues a este respecto existen en materia tributaria algunos conceptos errados.

La sociedad de hecho es una sociedad declarada nula, una sociedad irregular por vicios de forma. La teoría de la sociedad de hecho es un conjunto de normas especiales que regula los efectos de la declaración de nulidad de una sociedad que se encuentra en este caso. La sociedad de hecho no es un tipo de sociedad, como la colectiva, en comandita o de responsabilidad limitada. Cuando la ley de la renta (art. 2º, Nº 6º) dice que son sociedades de personas las de cualquier clase y denominación, excluyéndose únicamente a las anónimas, se refiere a sociedades válidas, regularmente constituidas, y no a sociedades declaradas nulas, como son las sociedades de hecho.

En consecuencia, nadie puede constituir una sociedad de hecho como quien constituye una sociedad de responsabilidad limitada u otro tipo de sociedad. La sociedad de hecho no es un medio idóneo para desarrollar una actividad económica.

(ii) Asociación o cuentas en participación

No hay que confundir las sociedades de hecho con las asociaciones o cuentas en participación. Estas son un tipo muy especial de sociedad comercial, que no constituye persona jurídica ni comunidad. En ella existen uno o más partícipes inactivos y un gestor. En las relaciones con terceros el gestor es reputado único dueño del negocio. C. de C. arts. 507 a 511. Por eso el sujeto tributario, en este caso, es el gestor. C. T., art. 28.

4. Problema que crea el reconocimiento de entes sin personalidad como sujetos tributarios

El reconocimiento por el derecho tributario como sujetos tributarios, de entes que no son personas, plantea el problema de determinar si en el derecho tributario puede haber capacidad sin personalidad.

Hay varias respuestas a esta pregunta. Giannini, op. cit., pp. 98-99, sostiene que, dado que la personalidad jurídica consiste en la aptitud de contraer obligaciones, y puesto que la ley tributaria reconoce esta aptitud a ciertos entes, ello

significa que tales entes tienen una personalidad jurídica de derecho tributario, con prescindencia de que no la tengan en derecho civil.

Sin embargo, Berliri, cit. por Giannini, loc. cit., piensa que no es posible suponer que quien no tiene capacidad civil tenga capacidad tributaria, pues esta capacidad requiere en el sujeto la aptitud de disponer de bienes para poder pagar el tributo y esta aptitud no se tiene sin capacidad civil.

La verdad pareciera ser que la consideración de entes sin personalidad como sujetos tributarios fuera un simple expediente técnico para ampliar el ámbito del tributo, porque la ley, al establecer a esos entes como sujetos pasivos, en definitiva pone el tributo de cargo de quienes obran en su favor, o de quienes los forman. Así se deduce del art. 8º, Nº 5º del C. T., que define como contribuyentes a "las personas naturales y jurídicas o los administradores y tenedores de bienes ajenos afectados por impuestos".

5. Representación

Esta materia se rige en general por las normas del derecho civil. Como se sabe, la representación es una institución en cuya virtud los actos o contratos que una persona ejecuta o celebra a nombre de otra, estando facultada por ella o por la ley para obrar a su nombre, producen respecto del representado iguales efectos que si los hubiere ejecutado o celebrado él mismo. C.C., art. 1448.

Es de la esencia de la representación que el representante obre a nombre del representado y que los efectos de los actos del representante se radiquen en la cabeza o en el patrimonio del representado y no en el del representante. En esto último consiste el obrar por cuenta de alguien.

No es lo mismo mandato que representación. Desde luego, la representación puede ser legal o convencional, mientras el mandato es siempre un contrato, o sea, es siempre convencional. En seguida, no es de la esencia del mandato que el mandatario obre a nombre del mandante. El mandatario puede obrar a nombre propio. Lo que es de la esencia del mandato es que el mandatario obre por cuenta del mandante, o sea, que los efectos de los actos que celebre el mandatario se radiquen en el mandante. C. C., art. 2116, inciso primero; C. de C., art. 233.

El C. T. define al representante como "cualquiera persona natural o jurídica que obre por cuenta o en beneficio de otra persona natural o jurídica", sin requerir que obre a nombre de tal persona.

6. Responsable y sustituto

Suele ocurrir que la ley tributaria señale, además del sujeto pasivo de la obligación tributaria, a otra persona que puede verse en la necesidad de cumplir la obligación impuesta al sujeto pasivo. Esta persona es generalmente denominada "responsable" del impuesto. Conviene recordar aquí la diferencia entre deuda y responsabilidad. El sujeto pasivo es el deudor y responsable del impuesto, y el responsable no es deudor del impuesto; se trata de un caso de responsabilidad sin deuda.

En otros casos, la ley tributaria va más allá. Puede reemplazar completamente al sujeto pasivo del tributo por una persona diversa, que queda obligada en lugar del sujeto pasivo. A esta persona se la denomina sustituto del impuesto.

En nuestro derecho encontramos ambas figuras. Así, el artículo 16 de la ley de timbres declara responsables de este impuesto a los notarios y oficiales del registro civil que autoricen o protocolicen escrituras públicas o privadas o documentos afectos al impuesto de esa ley.

En cuanto a sustitutos, nuestra ley los contempla en el impuesto a la renta de retención, como es, por ejemplo, el impuesto único de segunda categoría que grava a los trabajadores. A éste respecto el art. 83 de la ley de la renta dispone que la responsabilidad por el pago de tales impuestos recae "únicamente sobre las personas obligadas a efectuar la retención". Esto significa que el pago no puede perseguirse de la persona a quien debió hacerse la retención, "siempre que ésta acredite que la retención se hizo". Si la retención no se hubiere hecho, habría dos responsables: el retencionario y el beneficiario de la renta afecta a impuesto. El primero sería responsable y no deudor y el segundo, responsable y deudor.

Otro ejemplo de sustituto se encuentra en el art. 90 del C. T. Según esta disposición las Cajas de Previsión pagarán oportunamente el impuesto territorial de los inmuebles de sus imponentes, que les estén dados en hipoteca.

6. Contribuyente de hecho y contribuyente de derecho

Nuestra ley tributaria reconoce otra figura que no corresponde a la del responsable ni a la del sustituto, en el impuesto al valor agregado. La ley respectiva declara sujeto del impuesto, en general, al vendedor de bienes o prestador de servicios gravados. Art. 10. Pero dispone que este último será obligado a recargar una suma igual al impuesto al comprador de la cosa o beneficiario del servicio. Art. 69. Este último no es responsable ni sustituto, porque no responde de nada frente al

ente público. Esto corresponde más bien a la distinción entre contribuyente de derecho y contribuyente de hecho, que es económica y no jurídica.

7. Derecho de reembolso

El responsable del impuesto tiene derecho de reembolso contra el sujeto pasivo u obligado. Esta es una aplicación del principio general de derecho que impide el enriquecimiento injusto a expensa ajena. No es un caso de subrogación legal, porque ésta se produce en favor "del que paga una deuda ajena a que se halla obligado solidaria o subsidiariamente" (C. C., art. 1610, N° 3°) o "del que paga una deuda ajena, consintiéndolo expresa o tácitamente el deudor" (mismo art., N° 5°). Aquí no se trata de una obligación solidaria o subsidiaria, sino de un caso de responsabilidad sin deuda; tampoco se trata del pago de una deuda ajena, consintiéndolo expresa o tácitamente el deudor, porque dicho consentimiento no juega rol alguno.

La ley tributaria establece a veces expresamente el derecho de reembolso. Ejemplo: ley de timbres, artículo 9°, Nos. 1° y 3°. Pero en ausencia de disposición legal, también procede el reembolso en virtud del principio mencionado.

VI. OBJETO Y CONTENIDO DE LA RELACION DE OBLIGACION TRIBUTARIA

1. Objeto

El objeto de la relación obligatoria tributaria es el dinero. Esta es la cosa o bien sobre que la relación recae.

Por lo menos, esto es así en el derecho moderno. Antiguamente existieron otros objetos de obligación tributaria, aunque al parecer fueron siempre géneros y no especies o cuerpos ciertos.

2. Contenido

Ya hemos visto que el contenido de la obligación, en general, es el comportamiento que en virtud de la obligación puede el acreedor exigir del deudor. Ese comportamiento se traduce en un dar, un hacer o un no hacer. Parece obvio decir que la obligación tributaria es de dar.

a) Obligación personal

Los autores destacan el carácter personal de la obligación tributaria. Esto resulta a primera vista extraño, porque en derecho privado toda obligación es personal, en el sentido de que, en virtud de ella, el deudor queda sujeto a observar una determinada conducta o comportamiento en interés de su acreedor.

Sin embargo, al decir que la obligación tributaria es personal se la quiere distinguir de la llamada obligación propter rem (a la cual ya nos hemos referido), que es la que afecta a una persona en cuanto titular de un derecho real, de modo que si pierde la titularidad del derecho queda liberada de la obligación, la cual pasa a ser de cargo del adquirente del derecho.

La obligación tributaria sería una obligación propter rem en el caso del impuesto territorial. Este impuesto sería una obligación del propietario de un inmueble de manera que, vendido el inmueble, cesaría la obligación. Según el art. 46 de la ley del ramo, "los que ocupen una propiedad en virtud de un acto o contrato que no importe transferencia, no estarán obligados a pagar el impuesto devengado con anterioridad al acto o contrato". A contrario, el que adquiere el dominio de un inmueble estaría obligado a pagar incluso el impuesto devengado con anterioridad a la adquisición, lo que demostraría que el impuesto territorial es una obligación ligada a la propiedad del inmueble, que cesa cuando se deja de ser dueño. Es difícil que este problema se presente en la práctica, porque los notarios no pueden autorizar la escritura de venta de un bien raíz, ni los Conservadores inscribirla, si no se acredita estar al día en el pago del impuesto territorial. C. T., art. 74.

El carácter de obligación propter rem del impuesto territorial encontraría confirmación en el art. 173, inciso primero del C. T. Según esta disposición, en el juicio ejecutivo para el pago del impuesto territorial, el predio respectivo se entiende embargado por el solo ministerio de la ley desde la fecha del requerimiento.

b) Caso en que la obligación tributaria sería de hacer

Los autores discuten si en el caso del impuesto de timbres la obligación tributaria sería una obligación de hacer. En efecto, el contribuyente, en este impuesto debería adherir las estampillas al documento gravado e inutilizarlas, lo que constituye un facere y no un dare.

Podría sostenerse que en tal caso la obligación sería de hacer no sólo porque hay que pegar e inutilizar las estampillas, sino porque hay que comprarlas, o sea, celebrar un contrato de compraventa de estampillas con el ente o con personas que tengan estampillas en su poder. Y la obligación de celebrar un contrato es obligación de hacer. C. C., arts. 1553 y 1554.

El problema carece en realidad de interés, porque, como se vió, el impuesto de timbres se cumple sólo excepcionalmente mediante la aposición de estampillas

En nuestro concepto se trataría siempre de una obligación de dar. La estampilla vendría a ser sólo un recibo o comprobante del pago del impuesto. Confirma este aserto el art. 38 del C. T., que dispone que el pago de un impuesto "se acreditará con el correspondiente recibo, a menos que se trate de impuestos que deban solucionarse por medio de estampillas".

VII. CAUSA DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA

Conviene decir desde luego que la causa, en el sentido en que la concibe el derecho privado de las obligaciones (el motivo jurídico que induce a contraer la obligación), no tiene cabida en la relación tributaria de obligación.

La causa es un requisito de las obligaciones contractuales y no de las obligaciones en general. En efecto, el art. 1445 del C. C. dice que "para que una persona se obligue a otra por un acto o declaración de voluntad es necesario . . . 4º que tenga una causa lícita". Se advierte sin dificultad que se trata de un requisito de las obligaciones que nacen de los contratos y no de la ley, como es el caso de la obligación tributaria.

El art. 1467 del C. C., por su parte, dice que "no puede haber obligación sin una causa real y lícita", pero a pesar de que aquí no se hace referencia específica a la obligación contractual, el inciso siguiente inmediatamente aclara que se trata de esta clase de obligaciones, al decir que "se entiende por causa el motivo que induce al acto o contrato". En este sentido, Berliri, op. cit., Vol. II, pp. 177-178.

Sin embargo, según algunos autores, la obligación tributaria requeriría de una causa en el mismo sentido de la causa de la obligación contractual, y ella sería la obligación del ente público de atender a los servicios públicos. El contribuyente estaría obligado al impuesto porque el Estado le suministra servicios públicos. La obligación tributaria tendría que ser proporcionada a la cuota de servicios públicos que recibe el contribuyente, la cual se mediría por la "capacidad

contributiva" del mismo, representada por su nivel de renta o de consumo, por su patrimonio, etc. Grizziotti y otros, cit. por Berliri, op. cit., pp. 180 et seq.

Esta teoría se ha formulado principalmente en Italia, cuya Constitución dispone, en su art. 53, que "todos están obligados a cooperar al sostenimiento de los gastos públicos según su capacidad contributiva".

Entre nosotros esta teoría no tiene asidero. Ciertamente es que el art. 19, N° 20 de la Constitución habla de tributos "en proporción a las rentas" y que el inciso segundo dice que "en ningún caso la ley podrá establecer tributos manifiestamente desproporcionados o injustos", lo que podría verse como una alusión a la "capacidad contributiva". Pero el mismo N° 20 (inciso primero) dice que los impuestos pueden establecerse en la "forma que determine la ley", la que no necesariamente debe estar relacionada con la "capacidad contributiva".

VIII. LAS MODALIDADES EN LA OBLIGACION TRIBUTARIA

Las modalidades son circunstancias especiales que ~~conferen~~ ^{conferen} a las obligaciones caracteres particulares que modifican sus efectos ordinarios. En este sentido, Claro Solar, Explicaciones de derecho civil chileno y comparado, Vol. X, De las obligaciones, I, N° 57, p. 72.

Son modalidades la condición, el plazo y el modo. De ellas, sólo cabe estudiar la posible aplicación a la obligación tributaria de la condición y del plazo.

1. Condición

La condición es un acontecimiento futuro e incierto del cual depende el nacimiento o la extinción de una obligación. C. C., arts. 1473 y 1479.

A primera vista, las obligaciones tributarias serían condicionales, porque sólo nacerían cuando acaece el hecho generador del tributo. Sin embargo, ello no es así.

Desde luego, hay que advertir que el problema de la condición no puede plantearse tratándose de obligaciones legales, porque la condición es una modalidad de las obligaciones nacidas del contrato, ex contractu, y no de las obligaciones nacidas de la ley, ex lege. Berliri, op. cit., Vol. II, p. 176; Messineo, op. cit., T. II, pfo. 44, passim.

En nuestro derecho lo anterior se deduce sin dificultad de la ubicación del Título "De las obligaciones condicionales y modales" dentro del Libro IV, que trata "De las obligaciones en general y de los contratos". Esta materia, como la del objeto, la causa, la nulidad y algunas otras cosas, se hace más complicada debido a que nuestro C. C., como ya se ha advertido, ha reglamentado conjunta y promiscuamente los contratos y las obligaciones.

Aunque la obligación tributaria naciera del acaecimiento del hecho generador, no le daría carácter condicional.

El acaecimiento del hecho generador del impuesto es un requisito de éste, un presupuesto legal de la obligación tributaria, pero no una condición en sentido propio, pues ésta es siempre un elemento accidental, que puede o no existir.

2. Plazo

Las obligaciones tributarias están sujetas a plazo en el sentido de que su exigibilidad no es inmediata, no surge coetáneamente con el acaecimiento del hecho generador.

Desde luego, entre ese hecho y la liquidación del impuesto transcurre un tiempo. Por ejemplo, en el impuesto a la renta, la renta imponible queda determinada ordinariamente al término del ejercicio y, sin embargo, la liquidación y pago del impuesto vienen a hacerse meses después.

En la medida en que hay un plazo para la liquidación, no hay duda de que hay un plazo para el cumplimiento de la obligación. Este plazo puede ser más o menos largo. En el impuesto al valor agregado, por ejemplo, el plazo es breve; pero en el impuesto de herencias es de dos años desde que la asignación se defiera (ley del ramo, art. 50, inciso primero).

IX. LA SOLIDARIDAD PASIVA EN LA OBLIGACION TRIBUTARIA

1. En general

La regla general es que en las obligaciones de sujeto múltiple, o sea, en que hay varios deudores que deben una misma cosa divisible, cada uno de ellos es obligado solamente a su parte o cuota en la deuda. C. C., art. 1511, inciso primero. Estas obligaciones se llaman simplemente conjuntas.

Pero, por virtud del contrato, del testamento o de la ley, puede exigirse a cada uno de los codeudores el total de la deuda, y entonces la obligación es solidaria. C. C., art. 1511, inciso segundo.

La solidaridad constituye la excepción. Debe establecerse expresamente. C. C., art. 1511, inciso final.

En otros ordenamientos jurídicos, como el italiano, rige el principio opuesto: la regla general es la solidaridad. Y en otros, como el francés, la solidaridad es la regla en materia comercial, pero no en materia civil.

Entre nosotros, también en materia tributaria la solidaridad es excepcional. Ello porque, conforme al art. 2º del C. T., "en lo no previsto por este Código y demás leyes tributarias, se aplicarán las normas de derecho común contenidas en leyes generales o especiales".

El art. 1511, inciso final, del C. C., que establece que la regla general es que todas las obligaciones de sujeto múltiple son simplemente conjuntas, es una norma de derecho común contenida en una ley general y, por lo tanto, se aplica en materia tributaria.

2. Doctrina italiana

En Italia, antes del C. C. de 1942 vigente en la actualidad, regía el mismo principio vigente entre nosotros, esto es, el de que las obligaciones de sujeto múltiple son simplemente conjuntas.

Sin embargo, aun en esa época se sostenía en Italia que en materia tributaria regía la solidaridad. El fundamento de esta tesis era la indivisibilidad del hecho generador del tributo. Según los autores italianos, el hecho generador, el presupuesto del tributo, tiene carácter indivisible, porque los hechos son indivisibles. Dado este fundamento, lo que realmente se sostenía era la indivisibilidad de la obligación tributaria y no la solidaridad. En la indivisibilidad, el objeto de la obligación es indivisible, como una servidumbre de tránsito, construir una casa (C. C., art. 1524) y por eso su cumplimiento debe efectuarse íntegramente por cualquiera de los coobligados, cuando estos son varios. En la solidaridad, en cambio, el objeto de la obligación es divisible y sólo el pacto, el testamento o la ley pueden determinar que la obligación sea solidaria, es decir, que cada uno de los coobligados deba cumplirla en el total.

Además, la tesis italiana era errónea porque confundía el hecho generador con el objeto de la obligación tributaria. El hecho generador puede que sea indivisible, pero el objeto de la obligación tributaria, que es una cantidad de dinero, es siempre divisible. El C. C., en su art. 1524 nos pone precisamente como el ejemplo de obligación divisible, la de pagar una suma de dinero.

3. Casos de solidaridad en el derecho tributario chileno

En el derecho chileno, la regla de que la obligación tributaria de sujeto múltiple es simplemente conjunta tiene numerosas excepciones, esto es, casos en que tal obligación es solidaria.

a) En el C. T., art. 69, inciso segundo se dice: "Las empresas individuales no podrán transformarse en sociedades de cualquier naturaleza, ni las sociedades aportar a otra u otras todo su activo o pasivo, sin dar aviso de término de giro, salvo que la o las sociedades que subsistan o que se creen se hagan responsables solidariamente, en las respectivas escrituras de sociedad, de todos los impuestos que se adeudaren por la o las primitivas empresas".

En primer lugar, éste no es un caso de solidaridad necesaria, puesto que el empresario individual o la sociedad, respectivamente, pueden optar por dar aviso de término de giro (lo que conlleva el pago de los impuestos pendientes hasta la fecha del término de giro) en vez de pactar la solidaridad.

En segundo lugar, no es estrictamente un caso de solidaridad legal, porque la solidaridad no nace directa e inmediatamente de la ley. Es un caso de solidaridad convencional forzada, porque si no se pacta, debe darse aviso de término de giro. Se trata de una carga: si no se cumple la carga, que es pactar la solidaridad, se produce para el contribuyente la consecuencia desfavorable de que debe dar aviso de término de giro y pagar los impuestos.

En tercer lugar, existe una oportunidad única para pactar la solidaridad, que es la respectiva escritura de sociedad. Por escritura de sociedad entendemos la escritura de constitución de sociedad.

Si se aporta el activo y pasivo de una sociedad a otra sociedad ya existente, no habrá propiamente constitución de sociedad, sino aumento de capital de la sociedad que adquiere el activo y pasivo. Entendemos que la solidaridad debería, en tal caso, pactarse en esa escritura. Pero puede ocurrir que una sociedad aporte su activo y pasivo a una sociedad anónima, a cambio de acciones de esta última y que, acto seguido, la sociedad aportante se disuelva, distribuyendo dichas acciones entre sus socios. En ese caso, la solidaridad se extinguiría, porque desaparecería uno de los codeudores y quedaría uno solo. Habría más bien una asunción de deuda que una solidaridad.

El artículo 69 no es aplicable en caso de transformación de sociedad por cambio de tipo, como cuando una sociedad colectiva se transforma en limitada o anónima. En tal caso existe una sola sociedad, que se transforma; no hay dos sociedades y, por consiguiente, no cabe hablar de solidaridad.

Esta no es, sin embargo, la opinión del ente fiscalizador, que hace una diferencia, en nuestra opinión injustificada, entre persona jurídica y personalidad jurídica y que sostiene que una persona pone término a su giro cuando deja de realizar los actos que lo clasificaban como un contribuyente sometido a un determinado régimen tributario. Ver: Circular N° 27 de la Dirección Nacional del Servicio de Impuestos Internos, de 7 de junio de 1985 (D.O. de 12 de junio de 1985).

El artículo en comentario no se refiere a la división ni a la fusión de sociedades anónimas, instituciones que sólo vinieron a ser reglamentadas por la ley 18.046, de 22 de octubre de 1981. Pero creemos que el artículo 69 se aplicaría a dichos casos.

No hay que confundir el caso del art. 69 del C. T. con el del art. 71 del mismo Código, inciso primero, que dice:

"Cuando una persona natural o jurídica cese en sus actividades por venta, cesión o transpaso a otra, de sus bienes, negocios o industrias, la persona adquirente tendrá el carácter de fiador respecto de las obligaciones tributarias correspondientes a lo adquirido que afecten al vendedor o cedente. Para gozar del beneficio de excusión dentro del juicio ejecutivo de cobro de los respectivos impuestos, el adquirente deberá cumplir con lo dispuesto en los artículos 2358 y 2359 del Código Civil".

Esta disposición se diferencia de la anterior porque no contempla la formación o transformación de una sociedad, sino la simple transferencia de bienes de un contribuyente que cesa en su actividad a una persona natural o jurídica. El caso más frecuente es el de la venta de un establecimiento de comercio.

Es difícil imaginar impuestos "que correspondan a lo adquirido y que afecten al vendedor o cedente"; porque los impuestos son obligaciones personales, como lo hemos visto, y no obligaciones propter rem, ligadas a la titularidad de un bien o de un derecho (con excepción del impuesto territorial).

Además, en este caso, según la ley, el comprador o adquirente "tendrá el carácter de fiador". Fiador es quien responde de una obligación ajena si el deudor principal no la cumple. C. C., art. 2335. El fiador no es un codeudor

solidario, en cuanto sólo es llamado a cumplir si el deudor principal no cumple. Este, por consiguiente, no es un caso de solidaridad.

Nótese, además, que, en este caso, el adquirente no es un fiador propiamente tal, porque fiador es el que ha celebrado un contrato de fianza y aquí no hay tal contrato. La ley dice que el adquirente tendrá el carácter de fiador, o sea, tendrá la responsabilidad de un fiador, lo que significa que sólo responde si el deudor principal, que es el vendedor o cedente, no cumple.

Agrega este artículo que este "fiador", "para gozar del beneficio de excusión . . . deberá cumplir con lo dispuesto en los artículos 2358 y 2359 del Código Civil".

El beneficio de excusión es el derecho que tiene el fiador para "exigir que antes de proceder contra él se persiga la deuda en los bienes del deudor principal". C. C., art. 2357. Es precisamente porque tiene este beneficio, que el fiador es codeudor subsidiario y no codeudor solidario.

Para tener este beneficio, el fiador debe cumplir varios requisitos, que están en el art. 2358 del C. C. Uno de éstos es que debe señalar los bienes del deudor principal (Nº 6º). El fiador no puede decir al acreedor: "cobre primero al deudor principal", si no señala en qué bienes de ese deudor puede perseguirse el pago.

Por su parte, el art. 2359 señala ciertos bienes que no se toman en cuenta para estos efectos, como los situados en el extranjero, los embargados o litigiosos, etc.

Por consiguiente, cuando el C. T. dice que para gozar del beneficio de excusión el adquirente deberá cumplir con los arts. 2358 y 2359 del C. C., está diciendo que el adquirente deberá señalar los bienes del enajenante o cedente en que puede perseguirse el pago y que para este efecto no se considerarán los bienes que señala el art. 2359. O sea, no dice ninguna novedad; esto habría sido así de todas maneras, tanto porque esos artículos se aplican a todo fiador cuanto porque el art. 2º del C. T. dispone que en lo no previsto por éste se aplicará el derecho común.

b) En la ley de la renta, artículo 6º, se establece la solidaridad, con respecto al impuesto a la renta, de los comuneros de una comunidad no hereditaria o que no derive de la disolución de la sociedad conyugal, y de los socios de una sociedad de hecho. En estos casos la ley permite escapar a la

solidaridad al comunero o socio, mediante el expediente de señalar quiénes son los otros comuneros o socios, indicando su domicilio y actividad y la cuota o parte que les corresponde.

En cuanto a los socios de una sociedad de hecho, la referencia estaba demás, porque según el artículo 357, inciso segundo, del C. de C., éstos responden solidariamente en todo caso.

c) Según la ley de herencias, art. 69, si se enajenan bienes de la herencia, no incluídos en el inventario que debe hacerse para los efectos del impuesto, los contratantes quedan solidariamente responsables del pago del impuesto, además de quedar afectos a una multa.

d) Según la misma ley, art. 70, los notarios que autoricen adjudicaciones, enajenaciones o disposiciones en común de bienes hereditarios y los Conservadores que las inscriban, sin haberse pagado o garantizado el pago del impuesto, son solidariamente responsables de éste, además de quedar afectos a multa.

e) Conforme a la misma ley, art. 71, los herederos, partidores y albaceas con tenencia de bienes que no velaren por el pago del impuesto, son codeudores solidarios del mismo y además quedan sujetos a una multa.

f) Según la ley de timbres, artículo 12, los mandatarios o representantes que otorguen un documento gravado, son solidariamente responsables del impuesto con su mandante o representado.

4. Derecho de reembolso

El codeudor solidario que efectúa el pago se subroga contra los demás codeudores solidarios, por sus respectivas cuotas en la deuda tributaria. C. C., art. 1610, N° 3.

X. LOS EFECTOS DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA

1. En general

En materia de efectos de las obligaciones se observa la misma confusión que en otras materias (causa, condición, nulidad, etc.), debido al tratamiento conjunto que nuestro C. C. ha hecho de las obligaciones y de los contratos.

El efecto de los contratos es crear obligaciones. Los contratos, como lo hemos visto, son fuentes de obligaciones; son causa de obligaciones en el sentido de causa eficiente.

El efecto de las obligaciones, por otra parte, es su cumplimiento. Las obligaciones se contraen para cumplirlas. Ellas producen en el deudor una presión psíquica que lo induce a cumplir. Si el deudor no cumple su obligación, sucede a ésta la responsabilidad, que se traduce en el hecho de que el acreedor puede tomar del patrimonio del deudor el bien prometido por éste y si ello no es posible (sea porque el bien ya no está en el patrimonio del deudor o porque se trata de una obligación de hacer o de no hacer), el acreedor tiene derecho a hacer vender bienes del deudor para, con el producto de la venta, obtener el equivalente económico de la prestación que el deudor no cumplió; y, en todo caso, para obtener la indemnización por los daños que le cause el incumplimiento, y el pago de las costas de la cobranza.

El efecto de la obligación es, pues, su cumplimiento. Esto es lo normal; sólo si el deudor no quiere o no puede cumplir, surge el derecho del acreedor a obtener el cumplimiento forzado de la obligación. Por consiguiente, estudiaremos primero el cumplimiento de la obligación tributaria y luego el incumplimiento y sus consecuencias.

2. Cumplimiento o pago

El cumplimiento se llama también pago. "Pago es la prestación de lo que se debe", nos dice el art. 1568 del C. C.

La obligación tributaria es obligación de dar una cantidad de dinero; luego su cumplimiento se traduce en el pago de la cantidad de dinero a que asciende el impuesto.

El C. T. contiene normas de detalle sobre el pago. No nos vamos a referir a todas ellas.

Interesa destacar que el art. 47, que se refiere al pago en bancos, fue sustituido por el art. 3º, letra a), de la ley 18.110, de 26 de agosto de 1982. Por su parte, el art. 16 del decreto ley 231, de 1973, disponía algo muy similar y está reglamentado por un decreto de Hacienda Nº 255, Diario Oficial de 7 de abril de 1979. Existe también sobre el particular una Circular Nº 48, de 1º de octubre de 1981 (D.O. de 3 de octubre de 1981), de la Dirección Nacional de Impuestos Internos.

Según lo dispone el art. 47 del C. T., en su actual redacción, el pago hecho en bancos debe ser completo, pues debe comprender "la totalidad de las cantidades incluídas en los respectivos boletines, giros, órdenes o declaraciones de impuesto presentadas por los contribuyentes". Esto concuerda con el art. 1591 del C. C.

Sin embargo, si el pago se hace en Tesorería, éste puede ser parcial. C. T., arts. 49 y 50.

En derecho civil, tratándose de pagos periódicos, el recibo del pago de tres períodos determinados y consecutivos hace presumir los pagos de los anteriores períodos C. C., art. 1579. En materia tributaria esto no rige. C. T., art. 49, inciso segundo.

El pago puede hacerse en dinero efectivo, vale vista, letra bancaria o cheque (C. T., art. 38); puede remitirse a la Tesorería por Correo (C. T., art. 39).

El ente administrador, como representante del acreedor, debe otorgar recibo. C. T., art. 38. Si el pago se hace en un banco el recibo debe otorgarlo la institución correspondiente. En todo los casos, el recibo consiste en la firma y timbre del funcionario que recibe el pago, puesto en el formulario correspondiente.

Si el pago de un impuesto se hiciera por un tercero, "consintiéndolo expresa o tácitamente el deudor", el tercero se subrogaría al Fisco, conforme al artículo 1610, N^o 5^o, del C. C. Cabría preguntarse si, en este caso, el tercero se sustituiría al Fisco, ocupando exactamente el lugar de éste, conforme al artículo 1612 del C. C. (lo que implicaría tener los privilegios del Fisco, si procedieren, y disponer del procedimiento, ejecutivo especial accesible a éste).

Creemos que el tercero tendría los privilegios del Fisco, en su caso, pero que no tendría acceso al procedimiento ejecutivo de cobro de impuestos, dada la naturaleza especialísima de éste, a la cual nos referiremos más adelante.

3. Pago por equivalente

En derecho civil existe el cumplimiento por equivalente o dación en pago, que consiste en la extinción de una deuda mediante la prestación de una cosa distinta de la debida, aceptada por el acreedor. El C. C. no señala la dación en pago entre los modos de extinguir obligaciones. Pero nadie discute su procedencia, en virtud del principio de la autonomía de la voluntad. Además, el C. C. reconoce su existencia, por ejemplo, en el artículo 2382, relativo a la fianza.

Mucho se ha discutido sobre la naturaleza de la dación en pago. Algunos la consideran una novación por cambio de obligación, seguida inmediatamente del cumplimiento de la nueva obligación; otros la asimilan a la compraventa, etc.

Por regla general, en materia tributaria no procede la dación en pago. Sin embargo, encontramos situaciones que se le parecen.

El decreto ley 1.519, de 1976, hoy derogado por la ley 18.026, de 27 de enero de 1983, sobre impuesto habitacional, establecía dicho impuesto sobre las utilidades de ciertas empresas, con tasa de 5%.

La propia ley permitía a ciertos contribuyentes "pagar el tributo . . . en el Servicio de Tesorerías o sustitutivamente" destinando hasta el 50% del monto del impuesto a planes habitacionales para sus trabajadores. El saldo, en todo caso, debía enterarse en arcas fiscales. Art. 6.

El propio lenguaje de la ley indica que se trataba de un cumplimiento sustitutivo, que es lo que constituye la dación en pago.

Sin embargo, debe notarse que en este caso, la posibilidad de cumplir sustitutivamente existía desde antes del nacimiento del débito tributario, puesto que estaba contemplada en la ley que establece el tributo. En cambio, es de la esencia de la dación en pago que el cumplimiento por equivalente no esté contemplado de antemano, sino que se haga al tiempo mismo del pago, con la aceptación del acreedor.

Por lo anterior, pareciera más bien que este caso fuera de obligación alternativa. Según el art. 1499 del C. C., "obligación alternativa es aquélla por la cual se deben varias cosas, de tal manera que la ejecución de una de ellas exonera de la ejecución de las otras". Aquí el contribuyente debía el impuesto o un plan habitacional para sus trabajadores, correspondiendo a él la elección. Tenía esa elección hasta concurrencia del 50% del impuesto.

O, tal vez, podría ser una obligación facultativa, que es aquella en que se debe una cosa, pero se concede al deudor la facultad de pagar con esa cosa o con otra que se designa. C. C., art. 1505. El caso es dudoso. Conforme al art. 1507 del C. C., por existir duda, debería tenerse a la obligación como alternativa y no como facultativa.

4. Pagos provisionales mensuales

La ley de la renta contempla que ciertos contribuyentes deberán hacer pagos provisionales mensuales "a cuenta de los impuestos que les corresponda pagar" (art. 84).

Los impuestos anuales se deben en el mes de abril del año siguiente al de la obtención de la renta, cuando corresponde declararlos. Por consiguiente, los llamados pagos provisionales no son pagos, puesto que pago es la prestación de lo que se debe y aquí nada se debe durante el año en que se obtiene la renta, que es cuando deben hacerse los pagos provisionales.

Los pagos provisionales son anticipaciones, verdaderos préstamos sin interés, pero con reajuste, hechos por el contribuyente al Fisco. Estos préstamos se extinguen por compensación con la correspondiente deuda tributaria. Si los pagos provisionales exceden del impuesto determinado, el Fisco debe reembolsar el excedente. En caso contrario, el contribuyente debe enterar la diferencia.

El hecho de que el contribuyente deba prestar dinero al Fisco constituye una carga pública, de aquellas a que se refiere al art. 19, N° 20 de la Constitución.

5. Incumplimiento

El deudor tributario se encuentra en mora por el solo hecho de no pagar su deuda impositiva dentro del plazo legal. C. T., art. 53. Esto concuerda con el art. 1551, N° 1° del C. C. El día interpela en lugar del hombre.

La mora de la obligación produce algunos efectos especiales:

a) El reajuste del monto adeudado según la variación del índice de precios al consumidor. Sin embargo, los impuestos pagados fuera del plazo, pero dentro del mismo mes calendario de su vencimiento, no devengan reajuste.

b) La suma adeudada, debidamente reajustada, genera intereses de 2½% mensual. Este interés se devenga por meses completos, aunque la mora sea sólo de parte de un mes.

El C. T. llama a estos intereses, "intereses penales"; pero en el epígrafe del pfo. 2° del Título III del Libro I, a que pertenece esta disposición, los llama "intereses moratorios". ¿Cuál es la denominación que les corresponde? Atendido lo dispuesto en el art. 1559 del C. C., pareciera que se tratara de "intereses moratorios".

No hay lugar a reajuste ni a intereses si el retardo se debió a causa imputable al Servicio de Impuestos Internos o a la Tesorería y ello es declarado así por el Director Regional o el Tesorero Provincial en su caso.

Por otra parte, el Director Regional puede condonar total o parcialmente los intereses, conforme al art. 56 del C. T.

Los intereses se deben por todo el tiempo de la mora, con la salvedad ya indicada, excepto en el caso de que el Servicio determine diferencias, conforme al art. 24, y el contribuyente pague dentro de los sesenta días contados desde la fecha de la liquidación, pues en tal caso los intereses se deben sólo hasta la fecha de la liquidación. Estos 60 días son el plazo que tiene el contribuyente para deducir reclamación contra la liquidación. C. T., art. 124.

6. Cumplimiento forzado

El ente público, como todo acreedor, tiene derecho a exigir el cumplimiento forzado de la obligación tributaria, cuando el deudor no cumple.

El deudor puede haber dejado de pagar porque está en la insolvencia, o sea, porque es incapaz de pagar regularmente sus obligaciones a su vencimiento, o bien porque siendo solvente, ha incurrido en olvido de pagar, o no quiere pagar; o por cualquier otra causa que no sea la incapacidad de pago.

A. Deudor solvente

Tratándose de una deuda civil, el acreedor de un deudor solvente, si tiene un título ejecutivo o puede procurarse uno, por los medios legales, puede cobrar el crédito conforme a las reglas del juicio ejecutivo.

Lo mismo ocurre en materia tributaria, con algunas diferencias, las principales de las cuales son:

a) El ente administrador tiene facultad para fabricar su propio título ejecutivo, sin intervención del deudor. Este título está formado por la nómina de deudores morosos, preparada por el Servicio de Tesorerías.

b) El juicio ejecutivo por cobro de impuestos tiene una primera etapa en la que actúa como juez el Tesorero Provincial o Regional. El es quien, teniendo la nómina de deudores morosos como demanda ejecutiva, despacha mandamiento de ejecución y embargo.

c) Actúan como receptores unos funcionarios llamados recaudadores fiscales.

d) Se procede conjuntamente contra todos los deudores incluidos en la nómina.

e) Tratándose del cobro del impuesto territorial, el predio respectivo se entenderá embargado por el solo ministerio de la ley desde que se efectúa el requerimiento. Este embargo no produce efecto respecto de terceros sino desde que se inscribe en el Registro de Interdicciones y Prohibiciones de Enajenar del Conservador de Bienes Raíces respectivo. C. T., arts. 173, inciso primero, y 171, inciso segundo.

f) El deudor puede oponerse a la ejecución dentro de 10 días de notificado el mandamiento, ante la Tesorería.

g) Las excepciones que puede oponer el deudor son sólo tres: pago, prescripción y la de no empecerle el título, esto es, de no ser él deudor del crédito que se le cobra. También puede oponer alegaciones o defensas en caso de errores o vicios manifiestos en el cobro. C. T., art. 178, inciso segundo.

h) El Tesorero que actúa como juez tiene competencia sólo para acoger totalmente la excepción de pago. No puede rechazar esta excepción, ni acogerla parcialmente, ni pronunciarse en sentido alguno sobre las otras excepciones. Puede, sin embargo, acoger las alegaciones o defensas fundadas en errores o vicios manifiestos.

i) Si el funcionario de Tesorería no acoge la excepción de pago o las alegaciones o defensas, debe remitir el expediente al Abogado Provincial de Tesorerías quien tiene competencia sólo para acoger las excepciones o alegaciones y no para rechazarlas. Si estima que deben rechazarse, debe remitir el expediente al juez de letras, para que se pronuncie.

B. Deudor insolvente

Si el deudor del impuesto está en la insolvencia, el ente administrador deberá provocar su quiebra o verificar el crédito tributario en dicha quiebra, conforme a las reglas generales.

Hay que tener presente que, conforme al art. 198 del C. T., "las obligaciones tributarias de dinero de los deudores comerciantes se considerarán como obligaciones mercantiles. Sólo el Fisco podrá invocar estos créditos".

Bajo la vigencia de la antigua ley de quiebras, ésta era una situación excepcional, porque cualquier acreedor podía invocar el incumplimiento de una obligación mercantil por un deudor comerciante, aunque el solicitante de la quiebra no fuera el acreedor de esa obligación. La nueva ley de quiebras, N° 18.175, en su artículo 43, N° 1º, exige que el solicitante de la quiebra sea precisamente el acreedor de la obligación mercantil

cuyo incumplimiento se invoca como causal de quiebra. De manera que en la actualidad, lo dispuesto en el art. 198 del C. T. corresponde a la regla general.

Las deudas de impuestos no tienen el carácter de mercantiles, porque no provienen de actos de comercio. Sin embargo, para el efecto de poder declarar en quiebra al deudor comerciante, dichas deudas se consideran comerciales.

Cabe recordar que la nueva ley de quiebras, en su artículo 43, no distingue entre deudor comerciante y deudor no comerciante, sino entre deudor que ejerce una actividad comercial, industrial, minera o agrícola y los demás. Sin embargo, sólo las deudas tributarias de los deudores comerciantes pueden considerarse mercantiles para los efectos del art. 198 del C. T., esto es, para que el Fisco pueda solicitar la quiebra del deudor por haber cesado en el pago de una obligación tributaria. Esta norma no tiene aplicación si el deudor no tiene calidad de comerciante, aunque desarrolle una actividad industrial, minera o agrícola.

Antiguamente, los impuestos devengados gozaban de un privilegio de primera clase, dentro de la quiebra. Los créditos por impuestos de retención o recargo se mencionaban en el art. 2472, N° 5° del C. C., y los demás en el N° 8° de ese mismo artículo. Actualmente, sólo gozan de privilegio los créditos por impuestos de retención o recargo. Los demás son valistas. Ver artículo 261 de la nueva ley de quiebras, que reemplaza al artículo 2472 del C. C.

En relación con la quiebra, debe tenerse presente que la exigencia del art. 44, inciso segundo, de la nueva ley de quiebras, en orden a consignar una suma equivalente a 100 UF para poder solicitar la quiebra, hace prácticamente inaccesible al Fisco esta vía de ejecución, por razones de orden presupuestario.

También debe tenerse presente que el art. 188 del C. T., que permitía al Fisco tramitar los juicios por cobro de impuestos morosos independientemente de la quiebra, se encuentra derogado por la nueva ley de quiebras, N° 18.175.

XI. MODOS DE EXTINGUIR OBLIGACIONES OTROS QUE EL PAGO

1. En general

Puede decirse que el modo usual de extinguir la obligación tributaria es el pago, al que ya nos hemos referido. La razón de esto se encuentra en que el Servicio de Tesorerías, encargado de la recaudación de los tributos, no está leglaente autorizado para aceptar la extinción de estas obligaciones por

modos distintos del pago. Como la competencia del Servicio de Tesorerías es una materia de derecho público, en la que la autoridad sólo puede hacer lo que la ley expresamente le permite, no puede admitir otros modos de extinguir que el pago.

Sin embargo, excepcionalmente, la ley autoriza la extinción de ciertas obligaciones tributarias por medios distintos del pago.

A continuación estudiaremos la procedencia de esos modos, siguiendo el orden en que estén enumerados en el artículo 1567 del C. C.

2. Novación

Según el artículo 1628 del C. C., "la novación es la substitución de una nueva obligación a otra anterior, la cual queda por tanto extinguida".

Por la razón dada supra, 1, la novación no resulta admisible como modo de extinguir obligaciones tributarias.

Sin embargo, existe en derecho tributario la institución del "convenio", mediante el cual se otorgan "facilidades hasta de un año, en cuotas periódicas, para el pago de los impuestos adeudados, a aquellos contribuyentes que acrediten su imposibilidad de cancelarlos al contado". C. T., art. 192, inciso primero.

Podría pensarse que en este caso hay novación, porque la obligación tributaria se sustituiría por la de cumplir el convenio.

Sin embargo el artículo 16 de la ley 18.337 dispone que "la suscripción de un convenio de pago no producirá la novación de las obligaciones tributarias incluídas en él".

La suscripción del convenio produce una situación parecida al giro, aceptación o transferencia de una letra, en cuanto estos actos "no extinguen . . . las relaciones jurídicas que les dieron origen, no producen novación". Pero una vez verificado "el pago de una letra emitida, aceptada o endosada para facilitar el cobro de una obligación o para garantizarla, lo extingue hasta concurrencia de lo pagado". Ley 18.092, art. 12.

3. Transacción

La transacción, según el art. 2446, del C. C., "es un contrato en que las partes terminan extrajudicialmente un litigio pendiente, o precaven un litigio eventual".

Este modo de extinguir tiene la particularidad de ser un contrato, particularidad que no es exclusiva, porque la remisión (art. 1653), la novación (art. 1637) y la anticresis (artículo 2435) también lo son.

La transacción tiene por objeto poner término a un litigio pendiente entre dos o más partes, o precaver un litigio eventual. Pero esta definición de la transacción es incompleta, porque no indica el elemento más característico de ella, cual es el de que para alcanzar el objeto de poner término a un litigio pendiente o precaver uno eventual, las partes deben hacerse concesiones recíprocas. Sergio Gutiérrez Olivos, El contrato de transacción ante la doctrina y la jurisprudencia, Santiago, s/f, N° 22, pp. 27-28.

Las concesiones recíprocas de las partes importan extinción de obligaciones existentes entre ellas.

Para que pueda haber transacción en materia tributaria, es necesario que una ley autorice a determinado funcionario público para celebrar este contrato a nombre del Fisco. Ordinariamente, tal facultad no existe. Sin embargo, ciertas leyes, para determinados casos, han autorizado o aprobado transacciones en materia tributaria.

a) Ley 16.624, de 15 de mayo de 1967

El artículo 1º transitorio de esta ley autorizó al Presidente de la República para transigir ciertos reclamos y dificultades tributarias con algunas compañías de la gran minería del cobre.

b) Ley 17.416, de 9 de marzo de 1971

El artículo 52 de esta ley dispuso que, cuando los contribuyentes lo solicitaran, el Fisco debería transigir los reclamos en contra de las liquidaciones o giros pendientes al 1º de enero de 1971.

Estas dos leyes señalaron al mismo tiempo las bases a que deberían sujetarse las respectivas transacciones.

c) Decreto ley 601, de 24 de julio de 1974

Este decreto ley agregó un artículo 19 transitorio a la Constitución de 1925, por el cual se aprobó una transacción entre el Estado de Chile, la Corporación del Cobre, Chile Exploration Company, Andes Copper Mining Company y The Anaconda Co., sobre

dificultades derivadas de la nacionalización de la gran minería del cobre. En el considerando 8, letra e), del referido decreto ley, se incluyen en la transacción ciertas materias tributarias.

Hay decretos leyes similares con respecto a las otras compañías del cobre que fueron expropiadas en 1971.

La ley 18.337, de 4 de septiembre de 1984, que condona intereses y multas y otorga facilidades de pago a ciertos contribuyentes morosos, contempla otro caso de transacción tributaria, en su art. 7º.

Este artículo permite a los contribuyentes que hayan formulado reclamos tributarios hasta cierta fecha, acogerse a una condonación total o parcial de intereses y multas con respecto a los impuestos y recargos comprendidos en el reclamo, y a una condonación parcial de los respectivos impuestos y sus reajustes, siempre que, a la fecha de la ley, no hubiere recaído sentencia de término en el respectivo reclamo. Una vez pagada la parte no condonada, "se entenderá transigido el juicio por el solo ministerio de la ley".

Este caso se diferencia de los anteriores en que aquí no hay propiamente un contrato de transacción, sino una transacción de pleno derecho o, probablemente, una presunción de haberse celebrado un contrato de transacción que no admite prueba en contrario.

4. Remisión

La remisión de la deuda está reglamentada en los artículos 1652, 1653 y 1654 del C. C. En ellos no se da una definición de este modo de extinguir. Planiol y Ripert, op. cit., Vol. II, Nº 1988, p. 640, dicen que es "la renuncia del acreedor a su derecho".

El acreedor que no quiere cobrar la deuda a su deudor puede asumir dos actitudes: no exigir el cumplimiento y esperar que transcurra el plazo de prescripción de la obligación; o bien, asumir una actitud activa y convenir con su deudor en perdonarle la deuda. La remisión es esto último, o sea, un contrato celebrado entre el acreedor y el deudor, en cuya virtud se extingue la deuda.

El C. C. da a entender que la remisión puede producirse por mera liberalidad del acreedor, en cuyo caso se asimila a una donación (art. 1653), o mediando alguna contraprestación de parte del deudor. Pero entonces no estaríamos en presencia de una

remisión, sino de una transacción. La verdad es que la remisión se produce siempre por mera liberalidad del acreedor, o sea, equivale a un contrato de donación.

En materia tributaria, por la razón que antes se ha dado, no es posible la remisión de impuestos sin una ley expresa que la autorice. En esta materia la remisión recibe el nombre de condonación, nombre que también emplea el C. C. para referirse a la remisión (art. 1652).

Según el art. 62, N° 1°, de la Constitución, la iniciativa para condonar tributos de cualquier clase o naturaleza pertenece al Presidente de la República. Esto no significa que el Ejecutivo pueda condonar; se trata de la iniciativa legislativa. En otras palabras, el Legislativo no tiene iniciativa en materia de condonación de impuestos; ésta pertenece sólo al Presidente de la República, quien es el único que puede iniciar un proyecto de ley con este propósito.

De tiempo en tiempo suelen dictarse leyes de condonación, o incluirse en alguna ley de carácter general normas que condonan ciertos impuestos, sus intereses y sanciones, o sólo los intereses y sanciones. Esta práctica es menos frecuente en la actualidad que en el pasado. Tiempo hubo en que ciertos deudores de impuestos podían, en el hecho, eludirlos, de condonación en condonación. Se estima que la condonación de impuestos es inmoral, porque premia a los dudosos incumplidores y castiga a los cumplidores.

La ley 18.337, a que ya nos hemos referido, contempla diversas condonaciones totales o parciales de intereses y multas, en sus artículos 1°, 2° y 3°, además de la condonación de intereses, multas, impuestos y reajustes que contempla el art. 7°, del cual hemos tratado al examinar la transacción en materia tributaria.

5. Declaración de incobrabilidad

Existe una institución, propia del derecho tributario, que está emparentada con la remisión de deuda. Es la declaración de incobrabilidad, de que tratan los arts. 196 y 197 del C. T.

El Tesorero General de la República está autorizado para declarar incobrables los impuestos morosos que se hubieren girado y que correspondan a algunas de las siguientes deudas:

a) Las deudas acumuladas en un semestre, de un monto no superior a un cinco por mil de una unidad tributaria anual, siempre que hubiere transcurrido más de un semestre desde la fecha en que se hubieren hecho exigibles.

b) Las acumuladas en un semestre, de un monto superior a cinco por mil de una unidad tributaria anual, siempre que se reúnan los siguientes requisitos:

(i) Que hayan transcurrido dos años desde la fecha en que se hayan hecho exigibles.

(ii) Que se haya practicado judicialmente el requerimiento de pago al deudor. Para que pueda declararse la incobrabilidad en este caso es necesario, pues, que se haya iniciado procedimiento ejecutivo contra el deudor.

(iii) Que no se conozcan bienes sobre los cuales puedan hacerse efectivas. Es necesario, por consiguiente, que en el procedimiento ejecutivo no se hayan encontrado bienes para trabar el embargo.

c) Las deudas de aquellos contribuyentes cuya insolvencia haya sido debidamente comprobada, con tal que reúnan los requisitos señalados en los párrafos (ii) y (iii) precedentes, esto es, que se les haya iniciado ejecución y que no se les conozcan bienes sobre los cuales pueda hacerse efectiva la ejecución.

Nótese que en este caso no es necesario que se trate de impuestos acumulados en un semestre. Tampoco es necesario que la deuda tributaria sea de un determinado monto.

Se requiere en cambio que el contribuyente se encuentre en la insolvencia.

Conviene determinar en qué sentido se ha tomado en este caso la palabra insolvencia. La ley exige que no se conozcan bienes sobre los cuales puedan hacerse efectivas las obligaciones tributarias. Esto parecería indicar una falta absoluta de activos o, por lo menos, de bienes embargables, lo cual implicaría la insolvencia en el sentido de desequilibrio aritmético, ya que si el activo es cero, el desequilibrio es obvio. En todo caso, es necesario tener presente que no es necesario que el contribuyente esté declarado en quiebra.

c) Las deudas de los contribuyentes fallidos que queden impagas una vez liquidados totalmente los bienes.

Debe tratarse de un contribuyente fallido, o sea, declarado en quiebra. Es necesario, además, que, liquidados todos los bienes de la quiebra, no hayan alcanzado para pagar los créditos por impuestos.

d) Las deudas de los contribuyentes que hayan fallecido sin dejar bienes.

La muerte no extingue la obligación tributaria; ella, lo mismo que la generalidad de las deudas del difunto, se transmite a sus herederos. Pero si el difunto no deja bienes, pueden declararse incobrables sus obligaciones tributarias. Esto no significa sino rendirse a una evidencia, porque si un deudor fallece sin dejar blanca, ninguno de sus herederos aceptará la herencia, o la aceptará con beneficio de inventario, con lo cual resultará imposible al ente público cobrar la deuda tributaria.

e) Las deudas de los contribuyentes que se encuentren ausentes del país tres o más años, siempre que no se conozcan bienes sobre los cuales puedan hacerse efectivas.

La verdadera razón para la declaración de incobrabilidad en este caso es la carencia de bienes del deudor, que hace imposible su ejecución.

g) Las deudas por impuestos territoriales, que no alcanzaren a ser pagadas con el precio obtenido en subasta pública del predio correspondiente.

Hemos visto que, en el procedimiento ejecutivo por deudas de impuesto territorial, el respectivo bien raíz se entiende embargado de pleno derecho. Pues bien, si el precio que se obtiene por el bien raíz embargado no es suficiente para pagar la deuda impositiva, intereses y sanciones, el Tesorero General de la República puede declarar incobrable el saldo insoluto. Nótese que, en este caso, como en todos los demás que hemos estado examinando, no se trata de una incobrabilidad automática, sino que es necesario que el Tesorero General la declare. Si no interviene esta declaración, el saldo insoluto puede perseguirse en otros bienes del deudor, porque el impuesto territorial, al igual que toda otra deuda del contribuyente (con la excepción notable de las patentes mineras, C. de M., art. 146, inciso segundo), puede perseguirse en todo el patrimonio de éste, conforme a las reglas generales, y no solamente en el bien raíz respectivo.

h) Las deudas declaradas incobrables pueden revalidarse, esto es, pueden renacer, en caso de "ser habido el deudor o de encontrarse bienes suficientes de su dominio".

La expresión "ser habido" es propia del derecho procesal penal y sorprende un poco su uso en el contexto que se examina, porque lo que podría inducir al Tesorero General a declarar la incobrabilidad es la insuficiencia o carencia de bienes del

deudor y no el hecho de que éste pueda o no "ser habido", entendiéndose por esto el que pueda ser notificado del requerimiento de pago en el respectivo juicio ejecutivo por cobro de impuestos.

La revalidación de la deuda aparece razonable cuando se encuentran bienes suficientes en el dominio del deudor. Esto puede ocurrir porque el deudor tenía bienes ocultos y éstos son descubiertos, o porque el deudor mejora de fortuna: por ejemplo, recibe una herencia cuantiosa, gana el premio mayor de la lotería, encuentra un rico yacimiento mineral, etc.

No hay posibilidad de revalidación de la deuda, transcurrido el plazo de tres años desde que ésta se hizo exigible. Si el deudor mejora de fortuna antes de corridos los tres años es posible la revalidación; pero no después. Lo anterior siempre que, interín, no haya operado la prescripción de la deuda.

6. Compensación

a) En General

Según el art. 1655 del C. C., "cuando dos personas son deudoras una de otra, se opera entre ellas una compensación que extingue ambas deudas, del modo y en los casos que van a explicarse".

Esta no es realmente una definición de la compensación, sino una descripción de sus efectos. Se la ha definido como la extinción de dos obligaciones recíprocas, entre unas mismas personas, hasta concurrencia de la de menor valor. Arturo Alessandri Rodríguez, Teoría de las obligaciones, Santiago, 1939, p. 374.

La compensación reglamentada por el Código Civil es la llamada compensación legal, que se produce de pleno derecho desde que concurren entre ambas obligaciones recíprocas las circunstancias señaladas por la ley. Esta es realmente la única compensación que existe, en rigor jurídico. Sin embargo, se dice que hay también una compensación voluntaria, facultativa o contractual, que es la que se opera entre dos obligaciones recíprocas que no reúnen todos los requisitos exigidos por la ley para que opere la compensación, cuando las partes, en uso de su libertad contractual, convienen que, no obstante ello, se produzca la compensación. En realidad, aquí no habría propiamente una compensación sino una transacción. Por último, se estima que hay compensación judicial cuando el juez la opera en la sentencia, al acoger la demanda y la reconvenición deducidas en un mismo juicio.

b) Requisitos

Los requisitos de la compensación legal son numerosos; pero pueden reducirse a los siguientes: que ambas partes sean personal y recíprocamente acreedoras y deudoras (CC., arts. 1655 y 1657); que ambas deudas sean análogas, lo cual significa que ambas sean de dinero o de cosas fungibles de igual género y calidad (CC., art. 1965, N° 1°); que ambas obligaciones sean líquidas (C. C., art. 1656, N° 2°); que ambas deudas sean pagaderas en un mismo lugar (C. C., art. 1664).

c) Carácter automático

El efecto de la compensación, en todo caso, como ya se adelantó, consiste en extinguir de pleno derecho, por el ministerio solo de la ley, aun sin conocimiento de los recíprocos acreedores y deudores, en el momento mismo en que concurren todos los requisitos legales, las deudas y créditos recíprocos, hasta concurrencia de la de menor valor.

d) Necesidad de alegarla

Sin embargo, es necesario que la compensación sea alegada. C. C., art. 1660. En efecto, el juez no puede saber que entre demandante y demandado existen las circunstancias que hacen procedente la compensación. Es necesario que las partes la invoquen para que el juez pueda constatar su existencia.

e) La compensación y los impuestos

Generalmente se ha estimado que la compensación no puede operar para extinguir obligaciones de impuestos, debido a las disposiciones de derecho público que gobiernan el funcionamiento de las Tesorerías, materia a la cual ya nos hemos referido en otra parte de este estudio.

f) Compensación de P. P. M.

En materia de impuesto a la renta, los pagos provisionales mensuales a los cuales ya nos hemos referido, dan lugar a compensación. En efecto, como se explicó en su oportunidad, dichos pagos se imputan al monto del impuesto a la renta que resulte adeudar el contribuyente con respecto al ejercicio en que se hicieron. Si dichos pagos provisionales son menores que la obligación impositiva del contribuyente, éste deberá enterar la diferencia; y si la situación es inversa, el Fisco deberá devolver al contribuyente el excedente. Ley de la Renta, artículos 96 y 97.

Lo anterior confirma plenamente lo que se dijo en su oportunidad en cuanto a la naturaleza jurídica de los pagos provisionales mensuales. Estos son préstamos forzosos al Fisco que deben hacer los contribuyentes. El contribuyente es acreedor del Fisco por esos préstamos y, a su vez, el Fisco es acreedor del contribuyente por el impuesto. Con prescindencia de que se reúnan o no todos los requisitos que el C. C. establece para la compensación legal, la ley de la renta dispone que se opere una compensación de esa especie, agregando que, operada la compensación, quien resulte deudor de una diferencia deberá pagarla en la forma que la ley tributaria señala.

g) Ley 18.211

El asunto se complica un tanto porque el artículo 7º, inciso segundo, de la ley 18.211, de 23 de marzo de 1983 dispuso:

"A los contribuyentes que tengan un saldo a favor de pagos provisionales mensuales, que adeuden impuestos fiscales o contribuciones de bienes raíces no sujetos a convenio, el Servicio de Tesorerías les imputará de oficio, dentro del plazo y con el reajuste establecido en el artículo 97 de la ley sobre impuesto a la renta, dicho exceso a los impuestos o contribuciones, intereses y multas adeudados. Si después de efectuada la imputación referida, quedase un remanente de pagos provisionales a favor del contribuyente, el Servicio de Tesorerías procederá a devolver dicho remanente dentro del mes siguiente a aquél en que debió hacerse la imputación, reajustado de acuerdo a la variación experimentada por el índice de precios al consumidor en el período comprendido entre el último día del mes anterior al que corresponda realizar la imputación y el último día del mes anterior al que corresponda efectuar la devolución, o de acuerdo a lo establecido en el inciso primero, según proceda".

Si recortamos la hojarasca abundante de este inciso, para reducirlo a lo esencial, puede decirse que el saldo acreedor que quede a favor del contribuyente con motivo de la compensación de sus pagos provisionales mensuales con su deuda tributaria por impuesto a la renta, puede ser objeto de una nueva compensación, con los impuestos de cualquier clase no sujetos a convenio que el contribuyente estuviere adeudando al Fisco, sus multas e intereses. La referencia a que estos impuestos no deben estar sujetos a convenio es ilustrativa, porque indica que la compensación de que se trata sólo puede operarse con deudas tributarias exigibles del contribuyente. Esto no es sino el reconocimiento de que en esta clase de compensación se requiere el cumplimiento de aquel requisito de la compensación legal reglada por el C. C., consistente en que las deudas a compensarse sean exigibles.

Si operada esta nueva compensación quedare todavía un relicario a favor del contribuyente, el Fisco debe restituírsele reajustado, dentro del plazo de un mes.

h) Generalización de la compensación en materia tributaria

Con esta disposición de la ley 18.211, la compensación ha dejado de ser aplicable exclusivamente en materia de impuestos a la renta y ha pasado a ser procedente con respecto a otros impuestos, siempre que los pagos provisionales mensuales de impuesto a la renta del contribuyente sean suficientes para ello.

Sobre el particular, también cabe tener presente el art. 127 del C. T., a que se hace referencia más adelante.

i) Caso del artículo 51 del Código Tributario

Según el art. 51, inciso segundo del C.T., los acreedores del Fisco, a cualquier título distinto del de pago de impuestos indebidos o en exceso, tienen derecho a que las Tesorerías les acrediten el todo o parte de las sumas correspondientes, como pagos provisionales de impuestos.

En esta forma dichos acreedores pueden obtener que, en definitiva, sus créditos distintos de impuestos indebidos o en exceso, se compensen con sus deudas impositivas, conforme a lo explicado en los párrafos precedentes.

7. Confusión

Este modo de extinguir ocurre, según el art. 1665 del C.C., "cuando concurren en una misma persona las calidades de acreedor y de deudor". La extinción de la deuda opera de pleno derecho y produce iguales efectos que el pago, nos señala la misma disposición.

Cabría preguntarse si una deuda tributaria podría extinguirse de este modo. A primera vista pareciera que sí. Supongamos que un deudor de impuestos fallece y que lo hereda el Fisco, sea porque el difunto lo designó como tal en el testamento, sea que, en caso de sucesión intestada, el Fisco fuere llamado a falta de herederos de mejor derecho. C.C., art. 995.

En este caso concurrirían en el Fisco las calidades de acreedor del crédito tributario y de deudor de la obligación tributaria, lo que debería producir la extinción de pleno derecho.

Sin embargo, esto no es así. Para entender este asunto debemos recordar algunos conceptos de derecho sucesorio. Los herederos suceden al difunto en todas sus obligaciones transmisibles. C. C., art. 951. Esto significa que los herederos están obligados al pago de las deudas de éste, en proporción a sus cuotas en la herencia. C. C., art. 1354. Estas deudas pueden perseguirse en todo el patrimonio del heredero, en virtud de los principios generales que conocemos. Puede ocurrir que un difunto deje muy pocos bienes y muchas deudas, de manera que el heredero debiera pagar más de lo que recibe por herencia. Para evitar que se produzca este efecto existe el beneficio de inventario. Según el art. 1247 del C. C., este beneficio "consiste en no hacer a los herederos que aceptan responsables de las obligaciones hereditarias y testamentarias, sino hasta concurrencia del valor total de los bienes que han heredado". Gracias al beneficio de inventario el heredero no corre el riesgo de pagar más de lo que reciba a título de herencia.

Ahora bien, el Fisco debe aceptar las herencias que le tocan, precisamente con beneficio de inventario. C. C., art. 1250.

Según el art. 1259 del C. C., en virtud de este beneficio "las deudas y créditos del heredero beneficiario no se confunden con las deudas y créditos de la sucesión". Por consiguiente, no resulta posible la extinción de las deudas y créditos recíprocos entre el causante y el heredero cuando éste ha aceptado con beneficio de inventario. Esto lo confirma expresamente el art. 1669 del C.C., que reglamenta la confusión y que dice lo mismo que el art. 1259, pero de atrás para adelante: "los créditos y deudas del heredero que aceptó con beneficio de inventario no se confunden con las deudas y créditos hereditarios". En el mismo sentido, Alessandri, op. cit., p. 389.

Por consiguiente, el modo de extinguir obligaciones denominado confusión no puede operar tratándose de deudas tributarias, cuando el ente público hereda al deudor tributario.

8. La confusión en el caso de expropiación

Este caso se podría presentar cuando se expropia una empresa.

A este respecto habría que distinguir:

a) Si se expropia el establecimiento de la empresa, o sea, el todo o parte de sus activos, no habría lugar a confusión porque no se reunirían en una misma persona las calidades de acreedor y de deudor.

En efecto, el Fisco adeudaría al dueño de la empresa (que podría ser una persona singular o socios o accionistas de una sociedad) la indemnización por la expropiación. El dueño de la empresa continuaría estando obligado a pagar las deudas de la empresa, entre las cuales están los diversos impuestos. Habría un problema de compensación y no uno de confusión. Como se ha visto antes, la compensación no opera en ausencia de un texto expreso que la autorice.

No cabría tampoco aplicar el art. 51 del C. T., porque la indemnización, a falta de acuerdo, es pagadera en dinero efectivo, al contado. Constitución, artículo 19, N° 24, Claro es que las partes podrían acordar que la indemnización no se pagara al contado sino mediante el mecanismo del art. 51 del C. T., pero no es verosímil que el expropiado conviniera en ello.

Si entre los bienes expropiados hubiera bienes raíces, habría confusión. Desde luego, para el futuro, porque no cabe duda de que respecto del impuesto territorial que se devengara después de la expropiación, el Fisco sería al mismo tiempo acreedor y deudor. En cuanto al impuesto territorial ya devengado e insoluto, también se produciría la confusión, conforme al art. 46 de la ley sobre impuesto territorial, que dispone: "los que ocupen una propiedad en virtud de un acto o contrato que no importe transferencia no estarán obligados a pagar el impuesto devengado con anterioridad al acto o contrato". Dijimos en su oportunidad que esto significaba, a contrario, que el que adquiere el dominio de un inmueble está obligado a pagar las contribuciones atrasadas. Este sería el caso de la expropiación.

b) Si se expropiaran los derechos del dueño en un establecimiento, habría que subdistinguir:

(i) Si el dueño es una persona individual, los resultados serían los mismos que acabamos de ver, porque, dada la unidad del patrimonio, la situación sería la misma que si se expropiara el establecimiento.

c) Si el dueño es una persona jurídica (sociedad de personas o anónima) y se expropiaran los derechos o acciones en la sociedad, el Fisco viene a ser el sucesor a título universal de la sociedad y, por tanto, responde de sus obligaciones, lo que incluye los impuestos. Aquí se produciría el modo de extinguir llamado confusión, con respecto a los impuestos.

Sobre esta materia pueden verse los informes del Consejo de Defensa del Estado, Nos. 848, de 30 de noviembre de 1970, y 889, de 15 de diciembre de 1970.

Debe tenerse presente que existe una ley orgánica sobre el procedimiento de expropiaciones, decreto ley 2.186, de 9 de junio de 1978. Este decreto ley se dictó bajo la vigencia del Acta Constitucional N° 3 y ha quedado tácita y parcialmente derogado por la Constitución de 1980 (en cuanto al pago de la indemnización a plazo y a la expropiación de la pequeña propiedad urbana y rústica y de la pequeña empresa industrial, extractiva o comercial).

d) En el caso de la nacionalización de la gran minería del cobre, lo que se nacionalizó fueron "las empresas". Esta nacionalización se llevó a cabo mediante reforma constitucional. En la historia fidedigna de esta reforma quedó constancia de que no se expropiaban los establecimientos mineros ni las acciones de las sociedades anónimas empresarias. Este procedimiento es bastante oscuro, en todo caso se dispuso que subsistirían las deudas tributarias de las empresas nacionalizadas y que el Fisco podría compensar las cuotas de la indemnización con dichas deudas.

En todo caso, este asunto se transigió en 1974, como se hizo presente en su oportunidad.

9. Declaración de nulidad del acto o contrato generador del impuesto

El C.C., en su artículo 1567, N° 8°, establece que las obligaciones se extinguen "por la declaración de nulidad o por la rescisión".

Lo que se declara nulo o rescindido (esto es, nulo absolutamente o nulo relativamente), no es la obligación sino el contrato que genera la obligación. Si el contrato es nulo no produce efectos y, por consiguiente, no produce obligaciones, ya que el efecto de los contratos es, cabalmente, generar obligaciones.

Por consiguiente, en rigor jurídico, no hay propiamente extinción de una obligación por declaración de nulidad o rescisión, porque por dicha declaración el contrato se reputa no haber jamás existido (ex tunc). En tales circunstancias, jamás pudo producir obligaciones. Si éstas no se han producido, si no han existido jamás, mal podrían extinguirse.

Como las obligaciones tributarias no nacen de un contrato sino de la ley, es obvio que no pueden extinguirse por el modo de extinguir que ahora analizamos.

Podría considerarse como un caso de nulidad de la obligación tributaria aquel en que una ley tributaria se declara inaplicable por inconstitucionalidad, en virtud del artículo 80 de la Constitución en un caso particular.

En tal caso, la ley declarada inaplicable no produciría efectos en el caso particular pertinente y la obligación tributaria establecida en ella sería nula de radical nulidad de derecho público.

Por ejemplo: si una ley establece un impuesto manifiestamente desproporcionado o injusto.

Es interesante estudiar qué ocurre cuando la ley contempla como hecho generador del impuesto a un determinado acto o contrato y éste es declarado nulo. Estudiaremos algunos de estos casos que están expresamente contemplados por la ley.

a) Ley de timbres

Como se sabe, el impuesto de la ley de timbres no grava actos o contratos sino los documentos que se emiten o se otorgan y que contienen o dan cuenta de un determinado acto o contrato. El hecho generador del impuesto no es, pues, la celebración del acto o contrato, sino la emisión u otorgamiento del respectivo instrumento.

Sin embargo de lo anterior, el artículo 29 de la ley de timbres dispone la devolución "de un impuesto ingresado en arcas fiscales cuando el acto, contrato o convención que constituye su causa no llega, en definitiva, a otorgarse o celebrarse por no haberse firmado por todos los otorgantes o haber sido dejado sin efecto por el notario o haberse anulado judicialmente el acto o contrato que originó su pago".

La redacción de esta disposición es confusa. Ella se refiere al acto, contrato o convención que constituye la causa del documento, lo cual no es sino una manera de enredar las cosas. Lo que se ha querido mencionar es simplemente el acto o contrato de que da cuenta el documento.

En seguida, este artículo contempla dos casos en que el documento no llega, en definitiva, a otorgarse, y que no importan nulidad. No nos detendremos en ellos.

Pero también la ley se ocupa del caso que realmente nos interesa, que es aquel en que el acto o contrato contenido en el documento ha sido declarado nulo por sentencia judicial. En tal caso, dispone el artículo en examen, se devolverá el impuesto de timbres que haya sido enterado en arcas fiscales. A primera

vista, esto es redundante, porque si el impuesto no se ha enterado, no cabría devolverlo. Sin embargo, lo que se quiso decir es que procede la devolución cuando el impuesto de timbres se ha pagado mediante entero en arcas fiscales y no mediante estampillas o timbre fijo. Así, por lo demás, lo dice expresamente el inciso final del artículo que examinamos. Aquí habría un argumento en contra de la teoría adelantada en otra parte de este estudio, de que las estampillas constituyen un simple recibo del impuesto; si así fuera, no se ve la razón por la cual no procedería también la devolución del impuesto en este caso.

El plazo para solicitar la devolución del impuesto es de un año desde la fecha de la resolución que declaró la nulidad. Así lo dice este artículo; pero como la declaración de nulidad no produce efecto sino desde que queda ejecutoriada la respectiva sentencia, hay que entender que el plazo corre desde que dicha sentencia queda ejecutoriada.

b) Ley de herencias

Trata de esta materia el artículo 16 de la ley, según el cual "todo asignatario o donatario a quien por resolución judicial de término se obligare a devolver el todo o parte de la asignación o donación recibida, tendrá derecho a que la persona cuyo favor se hubiere dictado el fallo, le reintegre, íntegra o proporcionalmente, la suma que hubiere satisfecho en pago del impuesto".

El asignatario o donatario puede ser obligado a devolver su asignación o donación como consecuencia de la declaración de nulidad del testamento o del contrato de donación o por otros motivos; pero a nosotros nos interesa este precepto sólo en cuanto puede referirse a la declaración de nulidad.

El asignatario o donatario que debe efectuar la devolución no puede dirigirse contra el Fisco demandando la restitución del impuesto, sino contra la persona a cuyo favor deba hacer la devolución.

Según el inciso segundo de este artículo, la persona que ha recibido la restitución de la asignación o donación tiene que arreglar cuentas con el Fisco, cobrándole o pagándole las diferencias que correspondan. Esto se debe a que los impuestos de uno y otro pueden no ser iguales, porque el impuesto de herencias depende del grado de parentesco entre el asignatario y el causante.

La devolución del impuesto de un asignatario o donatario a otro queda sujeta a prescripción según las reglas generales. La devolución del impuesto por el Fisco a quien reciba en definitiva la asignación o donación, queda igualmente sujeta a esa prescripción, a falta de norma especial. En cambio, el pago suplementario que el asignatario o donatario debiera hacer al Fisco, quedaría sujeto a la prescripción del impuesto de herencia que, según veremos, es de seis o tres años, según los casos. Todos los plazos se cuentan desde que queda ejecutoriada la sentencia que ordene devolver la asignación o donación. Ley de herencias, art. 16.

c) Ley del IVA

El artículo 70 de esta ley contempla el caso de que una venta quede sin efecto por resolución, resciliación, nulidad u otra causa.

Sólo nos interesa la nulidad. Esta, como sabemos, requiere de declaración por sentencia judicial. En este caso, según el artículo en comentario, a petición del interesado, se dejará sin aplicación el tributo o, si éste ya se hubiere ingresado en arcas fiscales, se procederá a su devolución.

La no aplicación o devolución del tributo debe solicitarse dentro de los treinta días siguientes a la fecha en que la venta quede sin efecto. Tratándose de la nulidad, que requiere sentencia judicial, el plazo deberá contarse desde la fecha en que la sentencia quede ejecutoriada.

10. Prescripción

La prescripción es un modo de extinguir las acciones y derechos ajenos por no haberse ejercido dichas acciones y derechos durante cierto tiempo. C. C., art. 2492. La prescripción es el reconocimiento del efecto extintivo de la inactividad del acreedor durante cierto tiempo.

En materia tributaria, la prescripción extintiva de los derechos y acciones del ente público se encuentra reglamentada en dos ordenamientos distintos. La prescripción extintiva de aquellos impuestos que son de la competencia del Servicio de Impuestos Internos se rige por las normas del Código Tributario. La de los demás impuestos, a falta de norma especial, se rige por el Código Civil. Estatuto Orgánico del Servicio de Impuestos Internos, art. 1º.

A. Prescripción regida por el Código Tributario

I. Prescripción de la facultad de liquidar, revisar y girar

El Código Tributario trata de la prescripción de la facultad de Servicio de liquidar un impuesto, revisar cualquiera deficiencia en su liquidación, y girar los impuestos resultantes por una parte; y de la prescripción de la acción del Fisco para perseguir el pago de los impuestos, intereses, sanciones y demás recargos, por la otra. Propiamente, sólo esta última es una prescripción. La primera no es en rigor un modo de extinguir derechos y acciones, en el sentido que estas palabras tienen en derecho privado, como el lado activo de la relación de obligación. Se trata, en este caso, de extinguir un derecho del ente público y no un derecho o acción del Fisco correlativo a una obligación tributaria del contribuyente.

a) Por regla general, la facultad del Servicio de liquidar, revisar, y girar un impuesto se extingue en tres años, contados desde que expira el plazo en que debió efectuarse el pago. C. T., art. 200, inciso primero.

b) Excepcionalmente, este plazo es de seis años, tratándose de impuestos sujetos a declaración, cuando ésta no se hubiere presentado o fuere maliciosamente falsa. "Maliciosamente" significa obrar a sabiendas, con conciencia de que se procede mal; con la intención positiva de eludir el pago de impuestos. C. T. art. 200, inciso segundo.

Esta disposición establece que "para estos efectos, constituyen impuestos sujetos a declaración aquellos que deban ser pagados previa declaración del contribuyente o del responsable del impuesto".

c) "Los plazos anteriores se entenderán aumentados por el término de tres meses desde que se cite al contribuyente, de conformidad al art. 63 o a otras disposiciones que establezcan el trámite de citación para determinar o reliquidar un impuesto, respecto de los impuestos derivados de las operaciones que se indiquen determinadamente en la citación. Si se prorroga el plazo conferido al contribuyente en la citación respectiva, se entenderán igualmente aumentados, en los mismos términos, los plazos señalados en este artículo". C. T., art. 200, inciso final.

El art. 63 del C. T. autoriza al ente administrador a citar al contribuyente para que, dentro del plazo de un mes, presente una declaración o rectifique, aclare, amplíe o confirme la anterior. El plazo de un mes puede ampliarse a solicitud del interesado, por una vez, hasta por un mes.

Debe tenerse en cuenta que, aunque el plazo de la citación es de un mes, el respectivo plazo de prescripción se aumenta en tres meses. Si se concede una prórroga para la citación, el plazo de prescripción se entiende "igualmente aumentado, en los mismos términos". Esto significa que si se aumenta el término de la citación, el plazo adicional de tres meses de la prescripción debe aumentarse en el mismo tiempo en que se haya aumentado el término de la citación.

d) Los plazos de prescripción establecidos en el art. 200, esto es, los plazos de prescripción de la facultad del Servicio de liquidar, revisar y girar, "se suspenderán durante el período en que el Servicio esté impedido, de acuerdo a lo dispuesto en el inciso 2º del artículo 24, de girar la totalidad o parte de los impuestos comprendidos en una liquidación cuyas partidas o elementos hayan sido objeto de una reclamación tributaria". C. T., art. 201, inciso final.

Conforme al inciso referido del art. 24 del C. T., si se deduce reclamación contra una liquidación, los impuestos y multas correspondientes a la parte reclamada no pueden girarse por el Servicio sino una vez que el Director Regional se haya pronunciado sobre el reclamo.

Cabe tener presente que la resolución del Director Regional es susceptible de apelación para ante la Corte de Apelaciones respectiva y la sentencia de esta última, de casación en la forma y en el fondo, para ante la Corte Suprema. Durante la tramitación de estos recursos la respectiva Corte puede disponer la suspensión del cobro del impuesto, por un plazo determinado renovable.

La suspensión consiste en que el tiempo de prescripción deja de contarse mientras dura la circunstancia que le da lugar. Pero el tiempo ya corrido no se pierde sino que, terminada la circunstancia que produce la suspensión, se sigue contando hasta completar el respectivo plazo.

El art. 97, Nº 16 del C. T. contempla otro caso de suspensión de la facultad de liquidar, revisar, y girar.

Este precepto sanciona con multa "la pérdida o inutilización de los libros de contabilidad o documentos que sirvan para acreditar las anotaciones contables o que estén

relacionados con las actividades sujetas a impuestos", a menos que sea calificada de fortuita por el Director Regional y se cumplan además los requisitos que esa disposición establece.

Según el inciso tercero de este precepto, la pérdida o inutilización de los libros de contabilidad suspenderá la prescripción establecida en el artículo 200, hasta la fecha en que los libros legalmente reconstituídos queden a disposición del Servicio.

La suspensión consiste también en este caso en que deja de contarse el plazo de prescripción mientras dura la circunstancia que le da lugar, esto es, la pérdida y reconstitución de los libros.

II. Prescripción de la acción del Fisco para el cobro de impuestos

Esta es una verdadera prescripción, en el sentido de que constituye un modo de extinguir obligaciones tributarias o, lo que es lo mismo, la acción del Fisco para su cobro.

a) El plazo de prescripción es, por regla general, de tres años, contado desde que expira el plazo en que debió efectuarse el pago. C. T., art. 201, inciso primero, en relación con art. 200, inciso primero.

b) Excepcionalmente, este plazo es de seis años, tratándose de impuestos sujetos a declaración, cuando ésta no se hubiere presentado o fuere maliciosamente falsa. C. T., art. 201, inciso primero, en relación con el art. 200, inciso segundo.

Valen los comentarios hechos sobre el particular al tratar de la prescripción de la facultad del Servicio de liquidar, revisar, y girar.

c) Los plazos anteriores se entienden aumentados en los mismos casos a que se refiere el art. 200, inciso final del C. T. C. t., art. 201, inciso primero.

d) Los plazos de prescripción de la acción del Fisco para el cobro de impuestos se suspenden en los siguientes casos:

(i) En el mismo caso contemplado en el art. 200 inciso final del C. T., a que ya nos hemos referido. C. T., art. 201, inciso primero.

Los plazos de prescripción de que estamos tratando no se suspenden en el caso del art. 97, Nº 16, inciso tercero del C. T., porque esa disposición se refiere sólo al art. 200 del C. T. y no al 201 del mismo Código.

(ii) En el caso del art. 103 de la ley de la renta.

Los incisos tercero y cuarto de ese artículo disponen:

"La prescripción de las acciones del Fisco por impuestos se suspende en el caso de que el contribuyente se ausente del país, por el tiempo que dure la ausencia.

"Transcurridos diez años no se tomará en cuenta la suspensión anterior".

Esta suspensión se refiere a la prescripción de todos los impuestos que son de la competencia del Servicio de Impuestos Internos y no sólo a la prescripción del impuesto a la renta.

e) Según el inciso segundo del art. 201 del C. T., la acción del Fisco para el cobro de impuestos se interrumpe en los siguientes casos:

(i) Desde que intervenga reconocimiento u obligación escrita.

Debe tratarse de un reconocimiento u obligación escrita emanado del deudor. Los términos reconocimiento y obligación son en este caso sinónimos. Debe existir un acto escrito del deudor por el cual se reconozca la deuda tributaria.

En este caso la interrupción produce el efecto de que a la prescripción del C. T. sucede la de largo tiempo del art. 2515 del C. C. C. T., art. 201, inciso tercero.

Esto significa que comienza a contarse un nuevo período de tres años para la acción ejecutiva y de cinco para la ordinaria. En otras palabras, al cabo de tres años la acción ejecutiva se convierte en ordinaria y subsiste como tal por dos años.

(ii) Desde que intervenga la notificación administrativa de un giro o liquidación.

El efecto de la interrupción en este caso consiste en que, a partir de la notificación, se comienza a contar un nuevo período de prescripción, que es de tres años, el cual no puede

volver a interrumpirse por una nueva notificación administrativa, sino únicamente por reconocimiento u obligación escrita o por requerimiento judicial. C. T., art. 201, inciso tercero.

(iii) Desde que intervenga requerimiento judicial.

El requerimiento judicial a que el precepto se refiere es aquel con el cual se inicia el procedimiento ejecutivo para el cobro de obligaciones tributarias, a que ya nos hemos referido.

El efecto de la interrupción en este caso es simplemente que la prescripción no opera y el Fisco obtiene el pago de su acreencia mediante liquidación de bienes del deudor y si éstos no fueren suficientes, hasta concurrencia del valor de éstos. En cuanto a la parte que pueda quedar insoluta, nos remitimos a lo dicho al tratar de la declaración de incobrabilidad.

f) El art. 12 de la ley de la renta contempla un caso, aplicable sólo al impuesto a la renta, que guarda cierta semejanza con la interrupción de la prescripción. Dice este artículo:

"Cuando deban computarse rentas de fuentes extranjeras, se considerarán las rentas líquidas percibidas o devengadas, excluyéndose aquellas de que no se pueda disponer en razón de caso fortuito o fuerza mayor o de disposiciones legales o reglamentarias del país de origen. La exclusión de tales rentas se mantendrá mientras subsistan las causales que hubieren impedido poder disponer de ellas y, entre tanto, no empezará a correr plazo alguno de prescripción en contra del Fisco".

Este caso no es propiamente un caso de interrupción, porque la interrupción supone que el plazo de prescripción ha comenzado a correr, perdiéndose el término corrido cuando ocurre alguna de las circunstancias constitutivas de interrupción.

En cambio, en el caso del art. 12 de la ley de la renta, el plazo de prescripción no comienza a correr mientras subsistan las circunstancias que impiden al contribuyente disponer de sus rentas de fuente extranjera.

Al parecer, la ley presume que el contribuyente no obtiene la renta de fuente extranjera hasta que no puede disponer de ella. No habiendo obtención de renta no hay hecho gravado ni, por consiguiente, deuda tributaria. En tales condiciones tampoco puede haber crédito del Fisco. En consecuencia, mientras el contribuyente no pueda disponer de la renta se está fuera de la hipótesis de la prescripción, que es un modo de extinguir obligaciones y que, obviamente, supone la existencia de una obligación.

g) Según los artículos 2503 y 2518 del C. C., el requerimiento judicial no interrumpe la prescripción si se declara abandonada la instancia.

Conforme al C. de P. C. el abandono de la instancia se produce cuando todas las partes que figuran en un juicio cesan en su prosecución durante un año contado desde la última providencia. El efecto del abandono consiste en que las partes pierden el derecho a continuar el procedimiento abandonado; pero no pierden sus acciones y excepciones. C. de P. C., arts. 152 y 156.

Por consiguiente, declarado el abandono de la instancia, es necesario que el demandante inicie un nuevo juicio; pero, entre tanto, puede haber operado la prescripción de su acción, porque el abandono de la instancia priva de efecto interruptorio a la notificación de la demanda con que se ha iniciado el respectivo procedimiento.

El C. T. se ocupa del abandono de la instancia en el artículo 201, inciso tercero, que dispone que cuando se haya ordenado la suspensión de un cobro por el Director, la Corte de Apelaciones o la Corte Suprema, conforme al artículo 147, incisos 4º, 5º, y 6º del C. T., no procederá el abandono de la instancia en el juicio ejecutivo correspondiente mientras subsista la suspensión.

Esta disposición supone que, mientras se tramita el reclamo contra una declaración, giro o resolución que incida en el pago de un impuesto o en los elementos que sirvan para determinarlo, se inicia el cobro judicial del impuesto en cuestión, el cual queda paralizado por la orden de suspensión dada por quien coreresponda. Mientras dure tal suspensión no puede declararse abandonada la instancia. El cobro del respectivo impuesto, no obstante el reclamo, es posible, conforme al artículo 147 del C. T., salvo que se ordene la suspensión del mismo conforme a esa misma disposición. Resulta, en consecuencia, lógico que no pueda declararse de abandonada la instancia de cobro del impuesto, mientras dure la suspensión del procedimiento decretada conforme a esa disposición.

III. Prescripción del impuesto a las herencias

El C. T. también se refiere a la prescripción del impuesto a las herencias.

Dispone que el plazo de esta prescripción es de seis años si el contribuyente no solicita la determinación provisoria o definitiva del impuesto; y de tres años si la solicita. C. T., art. 202.

El plazo de seis años se interrumpe cuando el Servicio pide la determinación provisoria o definitiva del impuesto dentro del respectivo expediente de posesión efectiva.

Esta solicitud produce los mismos efectos que la notificación administrativa de una liquidación o giro, o sea, determina que comience a correr un nuevo término de prescripción, que será de tres años. Art. 202, inciso segundo.

En lo demás, esta prescripción se rige por las normas ya estudiadas.

B. Prescripción regida por el C. C.

Con respecto a los impuestos que no son de la competencia del Servicio de Impuestos Internos, el C. C. establece una prescripción de corto tiempo de tres años, en su artículo 2521.

Esta prescripción corre a favor y en contra de toda clase de personas; no se suspende y sólo se interrumpe desde que interviene obligación escrita o concesión de plazo, y desde que interviene requerimiento. C. C., art. 2523.

En los casos de interrupción, el efecto de ésta es que se inicia un nuevo plazo de prescripción conforme al art. 2515, esto es, de tres años para la ejecución ejecutiva y de cinco para la ordinaria. C. C., art. 2523.

XII. PRUEBA DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA

1. En general

La prueba es el establecimiento de la exactitud de un hecho que sirve de fundamento a un derecho que se reclama. Baudry-Lacantinerie, cit. por Alessandri, op. cit., p. 413.

Nuestro C. C. se refiere a la prueba de las obligaciones. Si se toma en cuenta que las obligaciones son el reverso de los derechos personales o créditos, no habría inconveniente en aceptar esta denominación. Pero, en realidad, lo que debe probarse no son los derechos ni las obligaciones sino los hechos que las generan.

En materia tributaria, lo que debe probarse es el hecho generador del tributo, porque es el acaecimiento de ese hecho el que da nacimiento a la obligación tributaria.

El art. 1698, inciso primero, del C. C. dice que "incumbe probar las obligaciones o su extinción al que alega aquéllas o ésta". Esto quiere decir que incumbe, respectivamente, probar los hechos de que deriva una obligación o su extinción al que alega la circunstancia correspondiente.

Trasladado lo anterior a materia tributaria, ello significa que el ente público debe probar que el contribuyente adeuda un determinado tributo. Para lo cual debe acreditar que ha acaecido el hecho generador del tributo, que el contribuyente se encuentra con respecto a ese hecho en la relación prevista por la ley, y cuál es la dimensión del hecho generador, o sea, la base tributaria a la que debe aplicarse la alícuota del impuesto.

2. Declaración

El medio normal de prueba de la obligación tributaria es la confesión del contribuyente.

La declaración de impuestos no es sino una confesión extrajudicial del contribuyente, hecha bajo juramento, (y cuya falsedad o falta de integridad maliciosa constituye delito), sobre hechos que inciden en la determinación de un impuesto. (C. T., arts. 30 y 97, N° 4°).

Esta declaración debe complementarse con otros medios, según lo dispone el art. 21, inciso primero del C. T., que dice que "corresponde al contribuyente probar con los documentos, libros de contabilidad u otros medios que la ley establezca, en cuanto sean necesarios u obligatorios para él, la verdad de sus declaraciones o la naturaleza de sus antecedentes y monto de las operaciones que deban servir para el cálculo del impuesto".

La declaración debe acompañarse de "toda la información que fuere necesaria" (C. T., art. 29), lo que incluye los documentos y antecedentes exigidos por la ley, los reglamentos o las instrucciones de la Dirección Regional (C. T., art. 44), entre los cuales se encuentran, respecto de los contribuyentes obligados a llevar contabilidad, los balances y copia de los inventarios, con la firma de un contador. C. T., art. 35, inciso primero.

Sin embargo, debe tenerse presente que por resoluciones de la Dirección Nacional, N° 54, Diario Oficial de 18 de enero de 1982, y N° 200, Diario Oficial de 9 de febrero de 1982, se ha dispuesto que no se acompañe documento alguno a las declaraciones, lo cual no significa que esos documentos no deban conservarse por el contribuyente.

3. Rectificaciones

Según el art. 126, N° 1, del C. T., el contribuyente puede formular peticiones de devolución de impuestos, fundado en la corrección de los errores que haya cometido en sus declaraciones. Esta petición se formula por vía administrativa y no constituye reclamación en sentido jurisdiccional.

Agrega el art. 127 del mismo Código que "cuando el Servicio proceda a reliquidar un impuesto, el interesado que reclame contra la nueva liquidación dentro del plazo que corresponda de conformidad al artículo 124, tendrá además derecho a solicitar, dentro del mismo plazo, la rectificación de cualquier error de que adolecieren las declaraciones o pagos de impuestos correspondientes al período reliquidado".

Como puede verse, el contribuyente, fuera de poder rectificar sus propios errores por vía administrativa, conforme al art. 126, N° 1, puede también hacerlo por vía jurisdiccional, al reclamar contra una reliquidación de impuesto practicada por el Servicio. Se trata en este caso de una especie de reconvencción que formula el contribuyente en el correspondiente procedimiento jurisdiccional de reclamación.

Es interesante observar que, conforme al inciso tercero del art. 127, "la reclamación del contribuyente en que haga uso del derecho que el confiere el inciso 1º, no dará lugar, en caso alguno, a devolución de impuestos, sino que a la compensación de las cantidades que se determinen en su contra".

Nos encontramos aquí con un nuevo caso de compensación en materia tributaria, que habría que agregar a los que examinamos al tratar de este modo de extinguir las obligaciones.

Habría, sin embargo, un caso en que la compensación no podría funcionar y que la ley no contempla: cuando la sentencia acoja la reclamación y también la alegación de error propio, de manera que el contribuyente no resulte deudor de suma alguna al Fisco por concepto de impuesto.

Obviamente, esto no podría significar que la diferencia resultante a favor del contribuyente en virtud del error propio hubiere de quedar sin restitución por parte del Fisco.

A falta de ley que resuelva el conflicto, la equidad indicaría que el contribuyente podría compensar el exceso de impuesto pagado con futuros tributos.

4. Valor probatorio

La declaración del contribuyente produce plena prueba en cuanto al impuesto adeudado, salvo que no fuere fidedigna. El art. 21, inciso segundo del C. T. dispone que "el Servicio no podrá prescindir de las declaraciones y antecedentes presentados o producidos por el contribuyente y liquidar otro impuesto que el que de ellos resulte, a menos que esas declaraciones, documentos, libros o antecedentes no sean fidedignos".

Si los antecedentes no son fidedignos, "el Servicio (previa citación del contribuyente) practicará las reliquidaciones que procedan, tasando la base imponible con los documentos que obren en su poder". C. T., art. 21, inciso segundo.

Que los antecedentes no sean fidedignos significa que no sean merecedores de fe, o sea, que haya lugar a pensar que no son veraces.

En una primera fase, la determinación de si los antecedentes son o no fidedignos la hace el Servicio, en el momento mismo en que opta por establecer una nueva base tributaria. Pero el contribuyente debe ser previamente oído, ya que antes de fijar esa nueva base tributaria debe citársele. En seguida el contribuyente puede, por la vía de la reclamación, desvirtuar las impugnaciones del Servicio. C. T., art. 21, inciso segundo. Como de las reclamaciones conoce en último término la justicia ordinaria, por la vía de la apelación y de la casación, será ésta en definitiva la que determine el impuesto adeudado.

5. Presunciones

a) Si el contribuyente no presenta declaración alguna estando obligado a ello, el Servicio, previa citación, puede fijar el impuesto adeudado, con el solo mérito de los antecedentes de que disponga. C. T., art. 22.

Esta determinación también es reclamable (C. T., art. 124), de modo que el monto del impuesto en este caso es determinado, en último término, por la justicia ordinaria.

b) En materia de impuesto a la renta, el art. 70 de la ley del ramo dispone:

"Se presume que toda persona disfruta de una renta a lo menos equivalente a sus gastos de vida y de las personas que viven a sus expensas.

"Si el interesado no probare el origen de los fondos con que ha efectuado sus gastos, desembolsos o inversiones, se presumirá que corresponden a utilidades afectas al impuesto de primera categoría, según el N° 3° del artículo 20 o de segunda categoría conforme al N° 2° del art. 42, atendiendo a la actividad principal del contribuyente. Aquellas utilidades afectas al impuesto de primera categoría se gravarán además con el impuesto del Título II o IV de la ley sobre impuesto a las ventas o servicios, según sea procedente".

Esta presunción, al igual que la anterior, aunque la ley no lo dice, debe materializarse en una resolución del Servicio, la cual es reclamable. En consecuencia, la presunción de que se trata será aplicada, en último término, por la justicia ordinaria.

En relación con esta materia, es necesario tener presente que, conforme al artículo 3° transitorio, inciso tercero y cuarto, de la ley 18.320, "durante el año tributario 1984 no serán aplicables las facultades que los artículos 70 y 71 de la ley de la renta conceden a la administración tributaria"; y "durante los años tributarios 1985 y 1986, las facultades que los artículos 70 y 71 de la ley de la renta conceden a la administración tributaria, sólo podrán ser aplicables en el año tributario que esté sujeto a examen o revisión".

BIBLIOGRAFIA

- Arturo ALESSANDRI RODRIGUEZ. Teoría de las Obligaciones, Santiago 1939.
- Domenico BARBERO. Sistema del derecho privado, Buenos Aires, 1967, Vols. I y III.
- BERLIRI, A. Principi di diritto tributario, Milán, 1952.
- Luis CLARO SOLAR. Explicaciones de derecho civil chileno y comparado, Santiago, 1979 (reimpresión), Vol. X.
- Ambroise COLIN y Henri CAPITANT. Cours élémentaire de droit civil français, París, 1948, Tomo II.
- A. D. GIANNINI. Instituciones de derecho tributario, Madrid, 1957
- Michele GIORGIANNI. La obligación, Barcelona, 1958.
- Carlos M. GIULIANI FONROUGE. Derecho financiero, Buenos Aires, 1962, Vol. I.
- Sergio GUTIERREZ OLIVOS. El contrato de transacción ante la doctrina y la jurisprudencia, Santiago, s/f.
- Francesco MESSINEO. Manual de derecho civil y comercial, Buenos Aires, 1955, Tomos II y IV.
- Jean MOLIERAC, Manuel des sociétés, T. I, París, 1956.
- Marcel PLANIOL y Georges RIPERT. Traité élémentaire de droit civil, París, 1949, Tomo II.
- Enrique SAYAGUES LASO. Tratado de derecho administrativo, Montevideo, 1959, Vol. II

INDICE DE MATERIAS

I. ESPECIFICACION DEL CONCEPTO DE OBLIGACION

1. Nociones generales y previas
2. La relación jurídica
 - a) Concepto e importancia
 - b) Características
 - c) Situaciones jurídicas de poder. Los derechos subjetivos
 - (i) Derechos absolutos y derechos relativos
 - (ii) Derechos personales y derechos patrimoniales
 - (iii) Derechos ob rem o ambulatorios
 - (iv) Derechos eventuales
 - (v) Derechos potestativos
 - (vi) Derechos públicos y privados
 - d) Situaciones jurídicas de deber
3. La relación obligatoria
 - a) Sus rasgos o caracteres específicos
 - (i) La determinación de los sujetos
 - (ii) El carácter patrimonial de la prestación
 - (iii) El interés del acreedor
 - b) Concepto
 - c) Las relaciones obligatorias de familia
 - d) Conceptos afines
 - (i) Situaciones jurídicas de poder
 - (1) El derecho real
 - (2) El derecho potestativo
 - (ii) Situaciones jurídicas de deber
 - (1) El deber general de prudencia y diligencia
 - (2) El neminem laedere
 - (3) Obligaciones propter rem

II. RELACION JURIDICA TRIBUTARIA Y OBLIGACION TRIBUTARIA

1. La potestad tributaria
 - a) El Estado
 - b) Las Municipalidades
 - c) Ente público
 - d) Concepto de potestad tributaria
2. La relación jurídica tributaria y la obligación tributaria

III. FUENTE DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA

1. Concepto y enumeración de las fuentes de las obligaciones
2. Clasificación románica
3. Críticas
4. La ley como única fuente
5. Clasificación bipartita
6. Cuando nace la obligación tributaria
 - a) La potestad tributaria
 - b) La ley que establece el tributo
 - c) Excepciones
 - (i) Impuestos de capitación
 - (ii) Preexistencia del hecho generador a la vigencia de ley
 - d) El acaecimiento del hecho generador
7. La liquidación
 - a) En general
 - b) Sus clases
 - (i) Liquidación por el contribuyente
 - (ii) Liquidación por el ente administrador
 - (iii) Liquidación hecha en colaboración
 - c) Operaciones que comprende
 - d) Naturaleza jurídica de la liquidación
 - (i) Liquidación hecha por el contribuyente
 - (ii) Liquidación hecha por el ente administrador
 - e) ¿Acto declarativo o constitutivo?
 - f) ¿Acto reglado o discrecional?

IV. ESTRUCTURA DE LA RELACION OBLIGATORIA TRIBUTARIA

1. En general

V. SUJETOS DE LA RELACION OBLIGATORIA TRIBUTARIA

1. Sujeto activo
 2. Sujeto pasivo. Sumisión a la potestad del ente
 - a) Impuesto a la renta
- Concepto de fuente
- (i) Acciones
 - (ii) Intereses

- (iii) Naves
- (iv) Impuesto adicional del art. 59, N° 2° de la ley de la renta
- (v) Domicilio y residencia
- b) Impuesto territorial
- c) Impuesto de timbres
- d) Impuesto de herencias
- e) Impuesto al valor agregado IVA
- 3. Capacidad
- a) En general
- b) Entes sin personalidad
- (i) Sociedades de hecho
- (ii) Asociación o cuentas en participación
- 4. Problemas que crea el reconocimiento de entes sin personalidad como sujetos tributarios
- 5. Representación
- 6. Responsable y sustituto
- 6. Contribuyente de hecho y contribuyente de derecho
- 7. Derecho de reembolso

VI. OBJETO Y CONTENIDO DE LA RELACION DE OBLIGACION TRIBUTARIA

- 1. Objeto
- 2. Contenido
- a) Obligación personal
- b) Caso en que la obligación tributaria sería de hacer

VII. CAUSA DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA

VIII. LAS MODALIDADES EN LA OBLIGACION TRIBUTARIA

- 1. Condición
- 2. Plazo

IX. LA SOLIDARIDAD EN LA OBLIGACION TRIBUTARIA

1. En general
2. Doctrina italiana
3. Casos de solidaridad en el derecho tributario chileno
4. Derecho de reembolso

X. LOS EFECTOS DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA

1. En general
2. Cumplimiento o pago
3. Pago por equivalente
4. Pagos provisionales mensuales
5. Incumplimiento
6. Cumplimiento forzado
 - A. Deudor solvente
 - B. Deudor insolvente

XI. MODOS DE EXTINGUIR OBLIGACIONES OTROS QUE EL PAGO

1. En general
2. Novación
3. Transacción
 - a) Ley 16.624, de 15 de mayo de 1967
 - b) Ley 17.416, de 9 de marzo de 1971
 - c) Decreto ley 601, de 24 de julio de 1974
4. Remisión
5. Declaración de incobrabilidad
6. Compensación
 - a) En general
 - b) Requisitos
 - c) Carácter automático
 - d) Necesidad de alegarla
 - e) La compensación y los impuestos
 - f) Compensación de PPM
 - g) Ley 18.211
 - h) Generalización de la compensación en materia tributaria

- 1) Caso del artículo 51 del Código Tributario
7. Confusión
8. La confusión en el caso de expropiación
9. Declaración de nulidad del acto o contrato generador del impuesto
 - a) Ley de timbres
 - b) Ley de herencias
 - c) Ley del IVA
10. Prescripción
 - A. Prescripción regida por el Código Tributario
 - I. Prescripción de la facultad de liquidar, revisar y girar
 - II. Prescripción de la acción del Fisco para el cobro de impuestos
 - III. Prescripción del impuesto a las herencias
 - B. Prescripción regida por el C. C.

XII. PRUEBA DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA

1. En general
2. Declaración
3. Rectificaciones
4. Valor probatorio
5. Presunciones

BIBLIOGRAFIA

INDICE DE MATERIAS