



**UNIVERSIDAD DE CHILE**  
**FACULTAD DE DERECHO**  
**DEPARTAMENTO DE DERECHO ECONOMICO**

**EL SUJETO PASIVO DE LA RELACIÓN  
JURÍDICA TRIBUTARIA**

MEMORIA PARA OPTAR AL GRADO DE  
LICENCIADO EN CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES.

JUAN CARLOS GONZÁLEZ CALDERÓN  
LUIS ENRIQUE SEGUEL MALAGUEÑO

PROFESOR GUIA: PROF. JUAN MANUEL BARAONA SAINZ

**Santiago de Chile**

**2005**

## **TABLA DE CONTENIDOS**

INTRODUCCIÓN	7
<b>CAPÍTULO PRIMERO. LA RELACIÓN JURÍDICA TRIBUTARIA</b>	
1. La relación jurídica	10
1.1 Generalidades	10
1.2 Concepto	12
1.3 Contenido de la relación jurídica	15
2. La relación jurídica tributaria	22
3. Nociones sobre la potestad tributaria	30
<b>CAPITULO SEGUNDO. LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA</b>	
1. Conceptualización	33
2. Características de la obligación tributaria	35
2.1. La obligación tributaria como obligación legal	35
2.2. La obligación tributaria como obligación de derecho público	35
2.3. La obligación tributaria como obligación de dar	36
3. Nacimiento de la obligación tributaria	36
4. El hecho imponible: fuente inmediata de la obligación tributaria	37
5. Elementos de la obligación tributaria	38
5.1. Elemento subjetivo	38
5.2. Elemento objetivo	38
6. Sujetos de la obligación tributaria	40
6.1. Sujeto activo	40
6.2. Sujeto pasivo	41
7. Objeto de la obligación tributaria	42
8. Cuantificación de la prestación tributaria	42

9. Determinación de la obligación tributaria	43
10. Extinción de la obligación tributaria	46
10.1. El pago	46
10.2. Compensación	50
10.3. La condonación o remisión	52
10.4. La prescripción o caducidad de las acciones de cobro	53

### CAPÍTULO TERCERO. LA SUBJETIVIDAD PASIVA EN LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA

1. Algunas nociones sobre capacidad tributaria	55
1.1. Capacidad en el Derecho Civil	55
1.1.1. La capacidad de ejercicio	57
1.1.2. Convenciones sobre capacidad	59
1.2. Capacidad tributaria propiamente tal	61
1.3. Capacidad tributaria y capacidad civil	63
2. Los sujetos pasivos	66
2.1. Sujeto pasivo de la obligación tributaria	68
2.1.1. Concepto	68
2.1.2. Atributos del sujeto pasivo	69

### CAPÍTULO CUARTO: LA RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA Y SU RELACIÓN CON LA SUBJETIVIDAD PASIVA

1. Generalidades	72
2. La responsabilidad tributaria y su relación con la subjetividad pasiva	74
3. Ordenación sistemática de la parte pasiva de la parte pasiva de la relación jurídica tributaria	75
4. Justificación y función de la figura del responsable tributario	77
5. Obligación de responsabilidad y derecho de retorno	79
6. Solidaridad y subsidiariedad	80
7. La sustitución tributaria y su relación con la subjetividad pasiva	82
8. La relación entre la retención y la sustitución tributaria	86

CAPÍTULO QUINTO. EL SUJETO PASIVO EN ALGUNOS IMPUESTOS  
ESTATUIDOS EN LA LEGISLACIÓN TRIBUTARIA CHILENA

1. El sujeto pasivo en la Ley de Impuesto a las Ventas y Servicios	89
1.1. La capacidad tributaria en los impuestos a las ventas y servicios	89
1.2. Sujetos con capacidad tributaria	91
1.2.1. Las personas naturales	91
1.2.2. Las personas jurídicas	91
1.2.3. Las comunidades	91
1.2.4. Las sociedades de hecho	94
1.3. El contribuyente en el impuesto al valor agregado	95
1.4. Protección del contribuyente en la LIVS	96
1.4.1. Impuesto al Valor Agregado	97
1.4.2. Impuestos especiales de la LIVS	98
1.4.3. Normas generales	99
1.5. El sujeto pasivo en el impuesto al valor agregado	100
1.5.1. Regla general en el IVA	100
1.5.2. Texto legal	101
1.5.3. Texto reglamentario	101
1.5.4. Análisis de las normas	102
1.5.5. Naturaleza jurídica del sujeto pasivo: regla general, la sustitución	103
1.5.6. Elementos de la sustitución	104
1.5.7. Efecto jurídico de la sustitución en el IVA	105
1.6. Excepciones a la regla general del sujeto pasivo en el iva: el cambio de sujeto	105
1.6.1. Cambio de sujeto	105
1.6.2. Excepciones de fuente legal	108
1.6.3. Excepciones emanadas de normas generales del SII	110
1.6.4. Efectos que produce el cambio de sujeto en el IVA	111
1.7. Excepciones emanadas de prácticas de fiscalización del SII	112
1.7.1. Explicación del problema	112

1.7.2. Inaplicabilidad de la institución de la Responsabilidad por el Hecho Ajeno	117
1.7.3. Inaplicabilidad de la institución de la Solidaridad	119
2. El sujeto pasivo en la Ley de Impuesto a la Renta	121
2.1. Capacidad tributaria en la Ley de Impuesto a la Renta	121
2.2. Los contribuyentes en la Ley de Impuesto a la Renta	121
2.3. Personas naturales y jurídicas como contribuyentes	122
2.4. Sujetos pasivos en la Ley de Impuesto a la Renta	124
2.4.1. Sujeto pasivo por deuda propia	124
2.5. La sustitución en la ley de impuesto a la renta	132
2.5.1. Sujetos obligados a practicar la retención	132
2.5.2. Obligaciones del agente retenedor	137
2.5.3. Responsabilidades en la retención del impuesto	142
3. El sujeto pasivo en el impuesto a las asignaciones testamentarias y donaciones entre vivos	143
3.1. El hecho gravado	143
3.1.1. Asignación por causa de muerte	143
3.1.2. Donación	144
3.2. La base imponible	146
3.2.1. Impuesto a las asignaciones por causa de muerte	146
3.2.2. Donaciones	149
3.3. Tasación de los bienes que conforman la base impositiva	150
3.3.1. Asignación por causa de muerte	150
3.3.2. Donación	153
3.4. Sujeto pasivo	153
3.4.1. Asignaciones por causa de muerte	153
3.4.2. Donación	154
CONCLUSIONES	158
BIBLIOGRAFIA	161

## **RESUMEN**

El presente trabajo aborda la temática de la subjetividad pasiva en el Derecho Tributario chileno, teniendo como línea de desarrollo un modelo expositivo que va desde una presentación del contexto general -conceptual y normativo- de la relación jurídica y del sujeto pasivo, pasando por las particularidades que tales institutos presentan en la doctrina jurídico impositiva, con alcances de derecho comparado, y luego desarrolla una serie de aspectos y modalidades relacionadas con el tema, entre las cuales destaca la capacidad tributaria, la responsabilidad tributaria, la solidaridad, la subsidiariedad, la retención y el interesante concepto de sustitución.

Hecho el planteamiento anterior y establecido el marco epistemológico, una segunda parte, desarrollada fundamentalmente en el capítulo quinto, va dirigida a responder la pregunta de cuál es el sujeto pasivo en los diferentes supuestos contemplados en la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios, en la Ley de Impuesto a la Renta y en la Ley de Impuesto a las Asignaciones Testamentarias y Donaciones entre vivos. Se profundiza en las diversas implicancias que tiene definir la situación, naturaleza y responsabilidades del sujeto pasivo en tales preceptivas, a través de un análisis crítico del tratamiento que nuestro ordenamiento jurídico ha aplicado a este componente de la relación jurídica tributaria. Finalmente, se aportan las conclusiones obtenidas en el desarrollo de la tesis.

## INTRODUCCIÓN

*“...y que por esto no estaba obligado a pagar nada, que así estaba escrito en los aranceles de la caballería andantesca.”*

El Ingenioso Hidalgo Don Quijote de la Mancha

El Derecho Tributario regula una relación de carácter patrimonial entre el Fisco y sus contribuyentes, cuyo objetivo es establecer las normas en cuya virtud se calcularán y recaudarán las cargas impositivas, las que permitirán al Estado contar con los recursos necesarios para el desarrollo de sus diversas funciones, en pro del interés público.

Por ende, es un Derecho establecido fundamentalmente sobre la base de un objetivo tangible y específico, tal es, la obtención de la totalidad de los tributos que se generan en los diversos hechos gravados que acontecen día a día.

Esta característica es la que lleva al ordenamiento impositivo a estar en relación con una realidad compuesta de un sinnúmero de situaciones prácticas, que muchas veces no han sido debidamente anticipadas en la norma, o que llevan a ésta a un punto de inflexión en que el contenido teórico o doctrinario clásico se ve sobrepasado por una realidad contingente, a la cual no puede la norma simplemente imponerse, sino que debe adaptarse. Queda así de manifiesto que el derecho es más que una mera abstracción o elaboración intelectual, sino que constituye una componente social activa e integrada al quehacer de las personas, un instrumento de política pública, e inclusive un factor relevante en la distribución del ingreso.

De hecho, se puede apreciar que la norma jurídica impositiva es particularmente “viva”, de una extensión material amplia y prolífica, por los miles de supuestos en que debe procurar pronunciarse, y con una nutrida actividad que presenta en todos los niveles jerárquicos de sus fuentes: desde los altos principios inspiradores, pasando por la ley, hasta la jurisprudencia y el ejercicio de la potestad reglamentaria.

Bajo esa perspectiva, dentro de los distintos contenidos del derecho impositivo hemos considerado de especial interés jurídico lo referente al sujeto pasivo de la obligación tributaria, ya que nos lleva a analizar de qué forma las instituciones propias del derecho común se aplican en la realidad de la actividad tributaria, lo que incluye por cierto el complejo intercambio de bienes y servicios y las diversas formas de generación de patrimonio. Por otro lado, nos muestra cómo ha tenido la norma que reconocer situaciones que en la práctica no son asumidas por otras ramas del derecho, o lo son en un sentido distinto que no es funcional a los fines del ordenamiento jurídico impositivo.

En el presente trabajo, se revisa, en primer lugar, conceptos e instituciones clásicas de la disciplina, a saber, hecho jurídico, relación jurídica, obligación y sujetos del derecho. Luego, se expone el desarrollo de tales nociones dentro de la doctrina del derecho tributario, así como su marco legal, dentro del gran contexto constituido por la potestad tributaria.

A continuación, en el capítulo II, se profundiza en la obligación tributaria, señalando sus características y elementos, lo cual da pie para tratar el concepto de hecho gravado y los sujetos de la obligación tributaria.

A partir del capítulo III, se aboca derechamente al tema central de esta memoria, tal es, la subjetividad pasiva en la obligación tributaria, haciendo un énfasis en la idea de capacidad tributaria. El desarrollo de esta línea continúa en el capítulo siguiente, en que se exponen instituciones propias del derecho impositivo, tales son la responsabilidad tributaria, la sustitución y la retención, que, en mayor o menor medida, presentan particularidades de especial interés jurídico, por cuanto llevan a revisar la teoría general y clásica aplicable en derecho común al sujeto pasivo, implicando también un análisis de derecho comparado.

En el capítulo V, se presenta el tratamiento de la subjetividad pasiva en los principales cuerpos legales de nuestro ordenamiento jurídico tributario, específicamente en la Ley de Impuesto a las Ventas y Servicios, en la Ley de Impuesto a la Renta y en la Ley sobre Impuesto a las Asignaciones y Donaciones. Todas ellas presentan una gran riqueza normativa y conllevan una



serie de ejemplos de cómo la norma tributaria ha requerido una especial elasticidad y capacidad de aggiornamento, generando figuras, definiciones y procedimientos, que pretenden ponderar el elemento legal con el objetivo capital de asegurar la recaudación de los diversos impuestos. Por último, como cierre del trabajo, se aportan conclusiones.

Finalmente, hacemos propicia esta introducción para manifestar nuestros sinceros agradecimientos a académicos de la Universidad de Chile, a abogados dedicados a esta compleja disciplina y a funcionarios del SII o de Bibliotecas, quienes nos aportaron parte de su tiempo para intercambiar ideas o buscar información, y que nos proporcionaron valioso material para la elaboración del presente trabajo. Asimismo, agradecemos a nuestras familias su comprensión y apoyo.

## CAPÍTULO PRIMERO

### LA RELACIÓN JURÍDICA TRIBUTARIA

#### 1. La relación jurídica.

##### 1.1. Generalidades.

Un concepto fundamental del ordenamiento jurídico es el de relación jurídica. Si bien es una idea sustancial para el derecho, no es un concepto técnico que sea empleado por la ley: su importancia radica en que en él se advierte que el sustrato esencial del derecho no es el individuo aislado, sino su situación relacional con otras personas o entidades. Además, tiene el valor de acentuar el carácter social del derecho, mostrando a la vez que sólo ciertas relaciones importan al ordenamiento jurídico legal.

La relación jurídica supone una abstracción de la realidad. De todas las relaciones sociales existentes, el derecho califica algunas como relevantes, y en aquellas relaciones que le interesan, selecciona y rige aquellos aspectos o elementos que, dentro de su complejidad, son pertinentes a lo jurídico.

De lo anterior resulta que el derecho tiene dos factores característicos: un elemento *material*, constituido por las relaciones entre los componentes sociales; y un elemento *formal*, que corresponde a la necesidad socialmente establecida de reconocer la relevancia jurídica de tales relaciones o de algunos de sus aspectos.

La idea de “relación” implica la conexión entre dos términos, los cuales se influyen recíprocamente. No podemos concebir la idea de relación respecto a un ente aislado. Ella sólo aparece cuando este ente se pone en una situación respecto de otro. Por lo tanto, en toda relación hay dos o más miembros entre los cuales ella se establece.

El profesor **Ducci**, al respecto, señala:

“Esta relación crea referencias o mediaciones entre los miembros que la componen. Ellas pueden ser de la más diversa naturaleza o de los más variados contenidos.

“Pueden, por ejemplo, ser recíprocas e iguales, como las que llamamos relaciones de vecindad y se producen entre vecinos. Pueden ser recíprocas, pero no iguales, como en la paternidad, ya que los términos de relación del padre y el hijo no son equivalentes ni pueden invertirse. Pero en los dos casos propuestos ambos sujetos son, a la vez, activos y pasivos de la relación. Podemos pensar, por último, en el caso de un acreedor y un deudor, en que uno sólo es el sujeto activo y el otro pasivo de la relación.

“Por otra parte, el derecho regula la conducta entre hombres. Es la relación entre ellos lo que constituye su materia.

“Encontramos, sin embargo, en el derecho sujetos como la sociedad, personas jurídicas como la fundación, que es una masa de bienes, que parecieran contradecir lo anteriormente expuesto. Pero si las analizamos veremos que, en definitiva, son sólo figuras de derecho meramente instrumentales o técnicas, pero que siempre está detrás de ellas la persona humana como término de la relación”<sup>1</sup>.

El carácter jurídico de estas relaciones normalmente provendrá de una formulación normativa. Podríamos pensar que existen relaciones jurídicas no formuladas, como la costumbre o la equidad (entendida como la justicia referida al caso concreto) aplicada por el juez en una sentencia, porque ello significa que la norma jurídica puede ser interpretada y aplicada con distintos alcances, pero finalmente, tales relaciones son jurídicas en la medida que la propia ley ha contemplado la posibilidad de ser complementada, lo que es particularmente apreciable en nuestro sistema jurídico romano-occidental.

Una vez establecida una relación jurídica, ella es necesaria, vale decir, que el hombre debe realizar imprescindiblemente esa conducta jurídica.

---

<sup>1</sup> DUCCI, Carlos. “Derecho Civil. Parte General”. Editorial Jurídica de Chile, 1998.

“Esto se revela en dos proposiciones que escapan a la libertad individual. La primera es que la ignorancia del derecho no excusa de su cumplimiento, postulado que está expresamente establecido en el artículo 8° de nuestro Código Civil. La segunda es que la disconformidad con el derecho no libera de su cumplimiento. El Código Civil en su artículo 1° establece que la ley es una declaración de la voluntad soberana, y en el artículo 14, que la ley es obligatoria. No cabe entonces disconformidad o desacuerdo que autoricen el incumplimiento de la ley.

“Se ha señalado en la ciencia del derecho la diferencia entre sus leyes y las leyes de las ciencias físicas o de la naturaleza. Estas últimas no admiten incumplimiento ni violación; en cambio, y no obstante su obligatoriedad, las normas jurídicas pueden cumplirse o no. Se ha distinguido así el mundo del ser del mundo del deber-ser.

“Pero el que el derecho esté incluido en el ámbito del deber-ser no implica que la conducta no sea “necesaria” en la forma que ha sido regulada. La conducta debe ajustarse al derecho; si no, este ajuste tratará de hacerse forzosamente y en todo caso existirá una sanción”<sup>2</sup>.

## 1.2. Concepto.

El concepto de relación jurídica es una creación eminentemente doctrinaria. Cabe además señalar que normalmente se ha concebido como un tema propio del Derecho Civil, mas en el acápite siguiente veremos las particularidades de este concepto en el Derecho Tributario.

Así pues, diversos autores han señalado definiciones sobre el particular, que encierran toda una concepción del derecho.

El iusnaturalista **Giorgio Del Vecchio**, al referirse a este instituto, expresa: “La norma jurídica pone siempre en relación varias personas, de las cuales a una le corresponde una

---

<sup>2</sup> DUCCI, Carlos. Op. Cit.

facultad o pretensión y la otra tiene una obligación correlativa. La relación jurídica se puede, pues, definir como un vínculo entre personas, en virtud de la cual, una de ellas puede pretender algo a lo que la otra está obligada. Admitamos que la relación jurídica tiene siempre un substrato real en las cosas y en las personas. El derecho no crea los elementos o términos de la relación, sino que los encuentra ya constituidos y no hace más que determinarlos y disciplinarlos: reconoce algo preexistente a lo que da o imprime su forma, fijando los límites de las exigibilidades recíprocas”<sup>3</sup> .

Para este autor, más que establecer descriptivamente los elementos de la relación jurídica, le interesa señalar como fundamento esencial de ella que el vínculo se establece entre una o varias personas que tienen facultades y obligaciones correlativas, vínculo que es socialmente preexistente y que es regulado por el Derecho.

Por su parte, el tratadista **Luis Legaz y Lacambra** define la relación jurídica como “un vínculo entre sujetos de Derecho, nacido en un determinado hecho definido por las normas jurídicas como condición de situaciones jurídicas correlativas o acumulativas de facultades y deberes, cuyo objeto son ciertas prestaciones garantizadas por la aplicación de una consecuencia coactiva o sanción”<sup>4</sup>.

Esta definición incorpora dos elementos nuevos. El primero es la noción de coactividad, de la exigibilidad o necesidad de la prestación. El segundo, la noción de situación jurídica, que puede entenderse como “un estado en que se encuentra un sujeto de derecho respecto de los derechos y obligaciones que el ordenamiento jurídico en general le reconoce u otorga, por encontrarse en determinadas condiciones que el ordenamiento jurídico establece”<sup>5</sup>, concepto que resulta interesante, particularmente desde la perspectiva del derecho tributario, por cuanto

---

<sup>3</sup> DEL VECCHIO, Giorgio. “Filosofía del Derecho”, Pág. 400 y 401. Ed. UTEHA, México.

<sup>4</sup> LEGAZ Y LACAMBRA, Luis. “Filosofía del Derecho”, Pág. 555, Casa Bosch, España. 1943.

<sup>5</sup> ELGUETA, Jaime y GIACAMAN, Farid “La Relación Jurídica” Memoria de Prueba, U. de Chile 1989.

prescinde de la voluntad del sujeto y de la dinámica “natural” de las relaciones sociales.

El autor italiano **Cicala** rechaza la explicación doctrinaria tradicional de que la relación jurídica corresponde a un vínculo de vida social entre el sujeto y su entorno, regulada por el derecho. Sostiene, en cambio, que la relación jurídica “es una relación ideal entre el sujeto y el ordenamiento jurídico que pone la mente del individuo de una manera necesaria, cuando el sujeto se vaya a encontrar en alguna de las situaciones o presupuestos de hecho que prevé el ordenamiento jurídico”<sup>6</sup>. Esta conceptualización guarda concordancia con el concepto “relativo” del derecho que tiene **Cicala**. Para él, no es una relación que vincula de manera intersubjetiva a los individuos, sino que los vincula el propio ordenamiento jurídico, dando además cabida a la síntesis resultante entre la voluntad general del ordenamiento jurídico y la actividad relacional del pensamiento del sujeto de derecho, una vez dado un presupuesto de hecho.

**Carnelutti** critica la noción típica de “relación social que interesa al derecho”. Señala el autor: “Lo que se necesita saber es, en efecto, en qué consiste aquella relación social que se regula por el derecho, y por otra parte, el modo de ser de la relación determinada por el reglamento. De mis reflexiones, si no una respuesta perfecta, surge por lo menos un principio de respuesta a estas interrogantes. En cuanto a la relación regulada, se explica como un conflicto de intereses, y el efecto de la reglamentación, como una atribución a los interesados de un poder y de un deber: de la relación jurídica como ‘*genus*’, los tres acoplamientos: obligación–facultad, derecho subjetivo–sumisión, y potestad–sumisión, son las especies”<sup>7</sup>. Considera **Carnelutti**, pues, que la relación jurídica es antes que nada un conflicto de intereses entre los sujetos vinculados y que el ordenamiento jurídico establece la forma como debe desenvolverse ese conflicto, otorgando a las partes activas y pasivas poderes y deberes jurídicos, respectivamente.

---

<sup>6</sup> CICALA, F.B. “Il Rapporto Giuridico”, Pág 19, Milan. 1956.

<sup>7</sup> CARNELUTTI, Francesco. “Teoría General del Derecho”, Madrid, 1941.

Dentro de los autores nacionales, el profesor **Jorge Iván Hübner** define la relación jurídica como “un vínculo generado por ciertos hechos condicionantes, que enlaza a dos o más personas con respecto de un determinado objeto, configurando una trama típica contemplada por el derecho y que acarrea consecuencias jurídicas”<sup>8</sup>. A continuación señala como elementos que configuran toda relación jurídica los siguientes:

- a. Los sujetos de derecho.
- b. El hecho generador o condicionante de la relación.
- c. El vínculo que enlaza a los sujetos.
- d. La norma jurídica que rige la relación, y
- e. La consecuencia jurídica de la relación.

En esta definición descriptiva se señalan los elementos más característicos de la relación jurídica. Destaca, además, que el vínculo intersubjetivo a que se da origen, ya sea por hechos o actos que involucran a los sujetos de derecho, configura situaciones típicas que el derecho ha previsto y regulado, estableciendo las consecuencias que derivan de ellas.

Estimamos que la definición del profesor **Hübner** es útil para el análisis de este trabajo, toda vez que permite distinguir la noción de relación jurídica y de obligación jurídica, conceptos que en el derecho privado tienden a confundirse pero que en la materia tributaria cabe diferenciarlos, como se verá más adelante.

### **1.3. Contenido de la relación jurídica.**

Siguiendo la definición de **Hübner**, podemos señalar como elementos básicos de la relación jurídica los siguientes:

#### **a) Los sujetos de Derecho:**

Dado el carácter intersubjetivo de la relación jurídica, resulta evidente que a la base de

---

<sup>8</sup> HUBNER Gallo, Jorge Iván. “Manual de Introducción al Derecho”, pág 178, Ed. Jurídica de Chile, 1984.

esta noción se encuentra el concepto de sujeto, en cuanto sujeto de derecho. A su vez, éste normalmente se identificará con el concepto de persona, sea natural o jurídica, teniendo cabida dentro de estas últimas el Estado, y haciendo reserva de ciertas figuras que el derecho tributario ha dado el carácter de sujeto de derecho como las comunidades, las sociedades de hecho y las sucesiones, que normalmente el ordenamiento jurídico no reconoce como tal.

En las teorías realistas respecto de la persona (**Planiol, Windscheid**) hay una identidad HOMBRE-PERSONA-SUJETO DE DERECHO, toda vez que concibe la idea de persona como una realidad natural *per se*, que no requiere ser otorgada o reconocida por el ordenamiento jurídico. Respecto de las personas jurídicas, las sostienen en el colectivo humano que las integra.

En las teorías formalistas (**Ferrara, Josserand, Kelsen**) se sostiene que la noción de persona es, jurídicamente, una creación puramente formal, una construcción lógica que realiza de manera arbitraria el derecho sin sujeción a parámetros extrajurídicos. **Kelsen**, por ejemplo, señala que “En rigor de verdad, la persona sólo designa un haz de obligaciones, de responsabilidades y de derechos subjetivos; un conjunto, pues, de normas”<sup>9</sup>.

Existe, además, un grupo de teorías eclécticas (**Spota, Orgaz, Dabin**) que armonizan los elementos de las dos precedentemente citadas, reconociendo un substrato natural en los sujetos de derecho, pero que obtiene su aptitud jurídica una vez que es definida por el ordenamiento jurídico.

En materia tributaria aparece como necesario recurrir a las formalidades y abstracciones para tener por señalado a un sujeto de derecho, valga como ejemplo el Estado o Fisco. Sin embargo, la legislación tributaria es especialmente pionera en cuanto a observar la realidad y ajustar las normas a las situaciones empíricas, todo ello con el fin de cumplir en la mejor forma su finalidad recaudatoria.

---

<sup>9</sup> KELSEN, Hans. “Teoría pura del Derecho”. Pág. 165. Ed. Universitaria de Buenos Aires EUDEBA, Buenos Aires, 1960.



La noción de persona y sujeto se profundizará más adelante, a propósito del sujeto pasivo y la capacidad tributaria.

**b) El hecho generador o condicionante de la relación jurídica:**

La relación jurídica nace cuando ocurre un determinado evento que se denomina en la doctrina como “supuesto de hecho”. El ordenamiento jurídico describe acabadamente ese supuesto, a fin de evitar equívocos en su apreciación práctica, y establece mecanismos para su constatación.

Normalmente, este supuesto será un suceso que ocurra en la realidad o que provenga de la actuación del hombre, y que producirá los efectos jurídicos contemplados en la norma. Ejemplos de hechos con relevancia jurídica son el nacimiento, la muerte, la edad, la demencia, el aluvión, la destrucción fortuita, la catástrofe. El acto humano, por su parte, presenta una serie de clasificaciones desde el punto de vista jurídico, y que se resumen en el siguiente cuadro:

Actos del Hombre:	Involuntarios (ausencia de voluntad o deliberación)	Ej: acto del demente o del infante	
	Voluntarios:	Simplemente voluntarios (se ejecutan voluntariamente pero la ley le atribuye un efecto jurídico no querido o distinto del buscado por su autor)	a) Lícitos: Cuasicontratos.
		Actos Jurídicos: Actos humanos conscientes y voluntarios, destinados a producir un efecto jurídico predeterminado y querido por el autor	b) Ilícitos: Delitos y cuasidelitos.

La relación jurídica, entonces, quedará establecida una vez ocurrido el hecho o acto que el ordenamiento jurídico ha previsto como su antecedente.

**c) El vínculo de la relación jurídica:**

El vínculo jurídico que relaciona a los sujetos de la relación jurídica será exclusivamente un vínculo entre personas o entidades reconocidas como tales, en cuanto sujetos de derecho.

Al decir de **Carnelutti**, este vínculo es en última instancia un conflicto de intereses que el derecho empieza a regular. Mediante esta regulación se establece de manera específica y determinada cuáles son las facultades o derechos que corresponden al sujeto activo y, a su vez, los deberes correlativos del sujeto pasivo.

“Encontramos dos posiciones: una del ente que, por una razón de atribución, puede influir sobre otro. Es la posición activa, o de poder, en la relación jurídica. La otra, la del ser que es influido, y cuya posición es pasiva, o de deber, en la relación. Estos dos aspectos son lo que llamamos el poder y el deber jurídicos.

“La idea de poder jurídico implica el concepto de facultad. Facultad es la que tiene el titular del poder jurídico antes de ejercitarlo, la posibilidad de hacer efectivo ese poder.

“El deber jurídico implica para su titular una pérdida de libertad, una sujeción.

“La relación entre el poder y el deber jurídicos constituye el vínculo jurídico”<sup>10</sup>.

En el ordenamiento jurídico positivo se presentan situaciones que podrían apreciarse como una relación entre una persona y un objeto, como lo son los derechos reales. Sin embargo, esto debe entenderse como una relación de atribución en que el sujeto activo satisface su interés actuando sobre la cosa, sin necesidad que se requiera la presencia de un tercero que sea el pasivo que debe cumplir un deber. En último término, debiera entenderse como la contraparte de esa relación a la sociedad toda, que debe reconocer el derecho que asiste al titular y que debe abstenerse de impedir su ejercicio.

“En este último evento, la relación jurídica se produce entre el titular del derecho y todas las demás personas, que forman la sociedad entera, las que están en obligación de respetar su ámbito de facultades sobre la cosa materia del respectivo derecho”<sup>11</sup>.

En el caso de los derechos personales, la relación intersubjetiva queda de manifiesto en forma clara al momento de ocurrir el hecho o acto que la genera.

Muchos tratadistas introducen en esta parte los conceptos de prestación y objeto de la relación jurídica, ideas que no serán profundizadas en esta memoria por considerar que

---

<sup>10</sup> DUCCI, Carlos. Op.cit.

<sup>11</sup> HÜBNER, Jorge Ivan. Op. Cit.

corresponden al desarrollo que sobre estos asuntos hace el derecho civil y obligacional, y que nos alejan de la idea “pura” de relación jurídica que nos es necesaria para el posterior análisis referido a la obligación tributaria propiamente tal.

**d) La norma que rige la Relación Jurídica:**

La relación jurídica, para que tenga el carácter de tal, debe ser regida por el derecho. El supuesto de hecho que da origen a la relación jurídica deberá estar contemplado en las normas del ordenamiento jurídico. A su vez, la norma establecerá las consecuencias jurídicas derivadas de la constatación del supuesto de hecho, y dará a los sujetos de derecho el carácter de tales, estableciendo eventualmente facultades o deberes.

La norma jurídica siempre será heterónoma, imperativa, externa y amparada por un régimen coactivo. Normalmente será de carácter general y tendrá un contenido valórico.

Vale decir, su fuente estará en un sujeto distinto al destinatario, y ese emisor será el órgano estatal actuando en su función legislativa. Esta norma, además, prescribirá u ordenará determinada conducta y su cumplimiento será inexcusable. Por otra parte, resulta irrelevante si el sujeto se ha convencido en su fuero interno de la necesidad de adecuar su conducta a la disposición o al menos asumir su carácter imperativo; al derecho le interesa que su conducta, manifestada en un acto externo, apreciable, manifieste el cumplimiento de la norma aplicada. Para el caso de no darse cumplimiento a lo debido, existirá un sistema que obligará al sujeto a comportarse de tal forma o sancionará su incumplimiento. Si bien la norma jurídica será normalmente general, puede pensarse también en normas de carácter particular, como el caso de la sentencia judicial, de la cláusula contractual o del dictamen o interpretación que el órgano contralor<sup>12</sup> o impositivo<sup>13</sup> haga de determinada norma para un caso específico. Sin embargo, aún

---

<sup>12</sup> Art 5° Ley N°10.336

<sup>13</sup> Si bien es altamente discutido por la doctrina, podría pensarse que la interpretación de la autoridad administrativa es capaz de crear una especie de “jurisprudencia” que vincula a la administración, según lo dispuesto por el artículo 26 del Código Tributario. Sin ir más lejos, la autoridad fiscal en Chile denomina “Jurisprudencia Administrativa” a

en estos casos, los efectos de esa nueva norma serán *erga omnes*, pues en ellos se ha buscado la aplicación más justa<sup>14</sup> de la norma jurídica a un caso que por sus particularidades no ha sido posible para el ordenamiento jurídico considerarlo previamente en la norma general. Dicha consideración particular se hará siempre con miras al contenido valórico o un bien que se busca amparar en la norma.

**e) La consecuencia jurídica de la relación:**

La consecuencia normal de la relación jurídica será la de establecer determinada situación jurídica para los sujetos de derecho involucrados en ella. Esta situación jurídica normalmente se traducirá en la conformación de una subjetividad activa y una pasiva, teniendo la primera una facultad y la segunda un deber, con los mecanismos para exigir su observancia o la sanción correspondiente para el incumplimiento.

En todo caso, puede ser que en la relación jurídica no se produzca necesariamente una situación obligacional o de deber.

Por ejemplo, la *afectio societatis*, definida como “la voluntad de colaboración activa, jurídicamente igualitaria e interesada entre los socios”<sup>15</sup> es de por sí una relación de carácter jurídico. Sin embargo, es una situación en que los socios simplemente están vinculados sin una posición de facultad y deber en forma correlativa, y la consecuencia es que, mientras exista, se mantiene la sociedad de personas y si expira se disuelve. O la relación que existe entre el candidato y su elector, que tiene consecuencias jurídicas en el sufragio, sin que formalmente

---

sus interpretaciones administrativas contenidas en “Oficios”, en la página web del SII.

<sup>14</sup> Aunque en oportunidades las partes puedan o no estar conformes con el resultado, lo aceptan porque la intención del juzgador fue la de obtener una decisión justa y conforme al derecho más aplicable a la situación. El tópico está muy bien desarrollado por Rodrigo Valenzuela Cori, en “Los sueños de la razón, un ensayo sobre interpretación jurídica”, Editorial RIL, Santiago, 1999.

<sup>15</sup> HALPERIN, Isaac “Curso de Derecho Comercial”, Ed. Depalma, Vol I, pag. 242. 1972.

exista una relación de pasividad o actividad entre ellos.

Pero el común de las situaciones generará esta dualidad de sujetos en situación correlativa de cumplimiento. Normalmente, esto se traducirá en una obligación de dar, hacer o no hacer.

“Pero existen otras relaciones jurídicas que permiten a un individuo exigir a otro un comportamiento determinado sin que podamos hablar propiamente de un derecho de crédito. Encontramos relaciones en el derecho de familia: deberes personales entre los cónyuges (comunidad de vida, asistencia, fidelidad) u obligaciones de los padres respecto de sus hijos, a los cuales la ley aplica una reglamentación especial. Nos encontramos aquí fuera del derecho patrimonial.

“Estos derechos y obligaciones de familia constituyen también indudablemente relaciones jurídicas. El contenido de estas relaciones lo establece la ley y se llega a ellas, no a través de un acto voluntario de obligación, sino como consecuencia inherente a una situación de estado civil”<sup>16</sup>.

En materia tributaria, la relación jurídica entre el sujeto activo (el Estado) y el sujeto pasivo (el contribuyente), presenta interesantes aspectos que pasaremos a analizar a continuación, y que no siempre guardan relación estrecha con los conceptos analizados, atinentes en lo principal al derecho privado.

## **2. La relación jurídica tributaria.**

El profesor **Francisco Escribano López** ha señalado que “uno de los pilares fundamentales sobre los que se asienta el debate sobre el concepto de Derecho Financiero reside en la configuración del nexo que se establece entre el Estado y los individuos con ocasión de la

---

<sup>16</sup> DUCCI, Carlos. Op. Cit.

existencia de un tributo que afecta a estos directamente”<sup>17</sup>.

Dejando de lado la historia más antigua del tributo imperial o feudal, que encuentra su antecedente en el absolutismo monárquico, podemos señalar que hasta principios del XX se consideró la potestad tributaria como una actividad de carácter administrativo del Estado. **Otto Mayer** asimilaba el poder impositivo al poder de policía, que emanaba de la soberanía que el Estado tenía dentro de las monarquías constitucionales o parlamentarias, soberanía que teóricamente provenía de la Nación.

**Dino Jarach** expresa: “Las leyes tributarias no serán pues, sino leyes en sentido formal, no en sentido material. El Derecho Tributario no sería el conjunto de normas, sino una manifestación de voluntad de naturaleza administrativa, que en esa etapa es confiada a la autoridad legislativa, pero manteniendo su naturaleza objetiva de actividad administrativa”<sup>18</sup>.

La relación que se planteaba entre el Estado y los ciudadanos se concebía como una relación de poder, por cuanto formaba parte de la competencia que podía ser ejercida por el monarca. Al no ser necesaria la participación de los representantes del pueblo, puede decirse que no se trataba de una relación jurídica propiamente tal, ya que no se manifiesta por una ley, sino en virtud de una relación de poder, pues al ser realizada por el monarca no precisa una justificación jurídica, ya que se trata simplemente de una manifestación de una autoridad puramente administrativa.

Al promediar la primera mitad del siglo XX, surgen los primeros intentos por fundamentar jurídicamente la relación tributaria como una relación jurídica obligacional, a través de **Kelsen, Blumenstein, Gianinni y Jarach**. Estas teorías reaccionan frente al concepto de relación de poder y contra el totalitarismo político que en esa etapa histórica se cernía sobre Europa. “De ahí que

---

<sup>17</sup> Citado por J.P. Montero Traibel en “Derecho Tributario Moderno”, Tomo I. Fundación de Cultura Universitaria, 1980.

<sup>18</sup> Ídem.

estas tesis se manifiesten como un genérico sometimiento de toda la normatividad tributaria al imperio de la ley, de modo tal que la relación que se produce entre el Estado y los contribuyentes es, según estos autores, una relación obligacional, o sea, una relación jurídica entre dos personas”<sup>19</sup>.

En 1957, **Gianinni** estructura una teoría en torno a la relación jurídica tributaria compleja, tomando como centro de la misma a la deuda tributaria.

“La determinación de los casos en que se debe el impuesto, de las personas obligadas al pago, de su cuantía, de los modos y forma en que el propio impuesto debe ser liquidado y recaudado, es materia que en el estado moderno aparece regulada por el ordenamiento jurídico con disposiciones imperativas, a cuya observancia quedan obligados tanto los órganos del Estado como las personas sujetas a su potestad. De estas disposiciones, por tanto, surgen entre el Estado y los contribuyentes derechos y deberes recíprocos, que forman el contenido de una relación especial: la relación jurídico–impositiva.

“Del ordenamiento jurídico del impuesto nacen además no sólo la obligación de pagar y el correspondiente derecho a exigir una suma determinada cuando se produzcan los presupuestos de hecho establecidos en aquél, sino, además, una serie de obligaciones y derechos de naturaleza y contenido diversos, tanto del ente público como de la persona sujeta a la potestad estatal. Efectivamente, con el fin de hacer más seguras, más fáciles y más expeditas la liquidación y la recaudación del tributo, el legislador impone ante todo, no sólo al contribuyente, sino también a otras personas, múltiples deberes, unos positivos –como la declaración de los elementos de hecho a los que la ley vincula la obligación de satisfacer el impuesto, la participación de actos o el cumplimiento de especiales formalidades– y otros negativos –como la prohibición de expedir copias de documentos por los que no haya sido satisfecho el correspondiente impuesto–. En segundo lugar, la ley establece para la liquidación del tributo un procedimiento administrativo especial, que

---

<sup>19</sup> MONTERO TRABEL J.P., “Derecho Tributario Moderno”, Tomo I. Fundación de Cultura Universitaria, 1980. Transcripción contenida en apuntes de cátedra del Prof. Rodemil Morales, Universidad de Chile, 2001.



debe desenvolverse según las formas prescritas, cuya observancia puede constituir el objeto de un derecho subjetivo de los particulares en relación con la administración financiera.

“Finalmente, así como el incumplimiento de los expresados deberes tributarios de carácter accesorio, o la falta o el retraso en el pago del impuesto, hacen que surja a favor del ente público el derecho a otras prestaciones (que tienen el carácter de sanciones penales), de igual modo la recaudación de un impuesto no debido o llevado a cabo en cantidad superior a la debida hace que nazca a favor de la persona que ha pagado el derecho a la restitución.

“De tal modo que la relación jurídico-impositiva tiene un contenido complejo, puesto que de ello derivan, de un lado, poderes y derechos, así como obligaciones de la autoridad financiera, a los que corresponden obligaciones, positivas y negativas, así como derechos, de las personas sometidas a su potestad, y de otra parte, con carácter más específico el derecho del ente público a exigir la correlativa obligación del contribuyente de pagar la cantidad equivalente al importe del impuesto debido en cada caso. Esta última obligación, que constituye la parte esencial y fundamental de la relación, así como el fin último al que tiende el instituto jurídico del impuesto, puede ser más concretamente indicada con el término de deuda impositiva, a la que corresponde un crédito del ente público, mientras que con la expresión más genérica de derechos y obligaciones tributarias se designan todos los otros derechos y deberes que también dimanen de la relación impositiva.

“Esta distinción, además de justificarse por sí misma como resultado del análisis de la relación tributaria es jurídicamente importante bajo varios aspectos, sobre todo por lo que respecta al origen y a la extensión de las múltiples obligaciones antes mencionadas.

“En efecto, la circunstancia de que se produzcan los presupuestos materiales a los que la ley vincula la obligación impositiva determina el nacimiento de la deuda impositiva, pero no necesariamente el de todas las demás obligaciones tributarias, las cuales, en cambio, pueden surgir también en virtud de un acto administrativo, como por ejemplo la orden de la autoridad de realizar un acto, de exhibir registros, de suministrar informes, con independencia de la existencia comprobada o presunta de una deuda impositiva. De igual

modo, las causas de extinción del crédito impositivo, tales como el pago y la prescripción, no se identifican con las causas de extinción de las otras obligaciones tributarias, y por ello las normas sobre la materia dictadas para la deuda impositiva no son, sin más, aplicables a las otras obligaciones.

“En armonía con el carácter y con las distintas manifestaciones de la relación impositiva, ésta puede ser considerada en su conjunto o, más específicamente, en su manifestación intrínseca fundamental, es decir, en el de deuda impositiva; en el primer aspecto, los sujetos que en ella participan son, de un lado, el ente público como potestad financiera, y del otro las personas subordinadas a él y a las que la ley impone diversas obligaciones, positivas o negativas; en el segundo aspecto, se tiene, de un lado, al ente público acreedor, y de otro al sujeto pasivo del impuesto”<sup>20</sup>.

Esa exaltación de la primacía del *debito d'imposta* obedece a la necesidad de buscar un fundamento jurídico que se contraponga con la teoría de la relación de poder. Ese fundamento estuvo en el concepto de obligación tributaria, disponiéndose que su nacimiento dependerá siempre de la ley y no de la voluntad del administrador.

Posterior a eso, **Dino Jarach** hace un aporte a esta posición intersubjetiva al desplazar el centro de la relación jurídica tributaria desde la obligación sustantiva al hecho imponible, entendiendo que el peso de la relación recae en la circunstancia que le da origen, incluso enunciando una analogía entre el presupuesto de hecho y el concepto de delito en la Ciencia Penal, a fin de enfatizar que era el imprescindible punto de partida para el estudio de la relación jurídica tributaria.

Por su parte, la Escuela de Pavia, representada por **Benvenuto Grizziotti**, en un afán de proteger al contribuyente, estableció ciertos criterios materiales, reales, como condicionantes de la relación jurídico impositiva. Estos fueron fundamentalmente dos: la necesidad del Estado de recaudar y la posibilidad del individuo de contribuir a las cargas públicas, lo que planteará en

---

<sup>20</sup> GIANINNI, A.D., “La Relación Jurídica Impositiva”. Transcrito en “Concepto de Tributo”, apuntes Departamento de Derecho Económico, Facultad de Derecho, Universidad de Chile. 1999.

definitiva como la causa de la imposición, en una idea de capacidad económica del sujeto pasivo.

**Antonio Berliri** critica la posición de **Gianinni** (que se considera la doctrina clásica respecto de la relación jurídica tributaria), en el sentido de considerar como relación principal la deuda tributaria y como secundarias a las demás. En concepto de dicho autor, los distintos deberes, obligaciones, derechos, poderes, prohibiciones, etc., regulados por una ley tributaria, no existen con independencia los unos de los otros, sino que se relacionan entre sí y se agrupan en torno a un núcleo que normalmente, aunque no siempre, está constituido por una obligación tributaria. **Berliri** plantea, en definitiva, que el concepto de obligación tributaria debe reservarse para la deuda tributaria, distinguiéndola de los demás deberes, y define la relación jurídica tributaria como una relación compleja producto de la unión de diferentes obligaciones, actuales o eventuales, a favor de un mismo sujeto activo, que derivan directamente o indirectamente de una misma situación base o de los diferentes derechos, potestades o prohibiciones ligadas a las mismas.

A raíz de los trabajos de **Pascuale Russo, Antonio Basciu y Federico Maffezzoni** se empezó a desestimar la teoría intersubjetiva, arribando a lo que se ha dado en llamar la “visión dinámica” del Derecho Tributario. Tales tesis mantienen ciertos conceptos clásicos, como que la obligación es el centro del sistema, la diferencia entre derecho formal y material y el sometimiento a la norma legal que contiene el hecho generador.

Estos juristas ponen en tela de juicio la validez de aplicar conceptos del derecho privado en el ordenamiento tributario. Su tendencia es no hablar de un derecho de crédito del Estado, sino del ejercicio de una potestad de imposición. Esto vinculado a una concepción de “actividad administrativa” que es reemplazado por el de “función administrativa”, atendiendo más al procedimiento.

**Juan Antonio Micheli** rechaza la idea de un crédito del Estado. “Acaecido el hecho

---

imponible, no siempre nace la obligación tributaria, sino que por el contrario, podrá nacer a cargo del sujeto pasivo una situación pasiva deudora que no tiene porqué correlacionarse con un derecho del ente impositor de exigir dicho tributo”<sup>21</sup>.

**Maffezoni** distingue entre el poder de imposición, entendido como un poder abstracto que la ley confiere al Estado, y el deber tributario, entendido como la necesidad de abonar la deuda. Une ambos conceptos pero en una sucesión cronológica, y a la visión global de ambas lo llama “procedimiento tributario”. Sustituye la visión intersubjetiva, estática, por una visión dinámica, de procedimiento.

Esta concepción no toma al fenómeno tributario como una oposición entre acreedor y deudor, sino como un procedimiento en que intervienen, con distintas posiciones y funciones, todos los que tienen que ver en la aplicación del tributo, desde su creación hasta su recaudación. El concepto de hecho imponible, si bien no está al centro de la tesis, es tomado como el elemento que sirve para valorar la legitimidad del tributo. Se reconoce, además, la idea de **capacidad contributiva**, de modo que la conjunción de ambos criterios da los elementos necesarios para valorizar la exacción impositiva. Así, el tributo será legítimo cuando el hecho imponible se presente idóneo para revelar la existencia de capacidad contributiva en el sujeto señalado para contribuir.

En la teoría moderna se examina la sucesión de actos necesarios para la obtención del tributo. Para la doctrina clásica, el acaecimiento del hecho imponible supone el nacimiento de la obligación tributaria. Pero **Micheli** dice “no siempre”, y **Maffezoni** agrega “no inmediatamente”. Algunos autores han señalado que tanto la posición clásica como la dinámica simplemente llaman a las mismas cosas con nombres diferentes.

En todo caso, estimamos innegable que, tratándose de la concepción clásica o de la dinámica, hay ciertos aspectos que no pueden obviarse en la relación jurídica tributaria:

---

<sup>21</sup> Citado por J. P. Montero Traibel en “Derecho Tributario Moderno”, Tomo I. Fundación de Cultura Universitaria, 1980.

- La potestad impositiva del Estado, que se ejerce a través de la norma legal que establece el tributo y fija los presupuestos de hecho que le darán origen.
  
  - La existencia dentro del sistema tributario de una serie de obligaciones que debe cumplir el contribuyente, y que tendrá su expresión más paradigmática en la obligación tributaria de carácter pecuniario, cuyo principal modo de extinción será el pago. Considerar la “deuda tributaria” una obligación de primer orden o principal, y las demás como accesorias o de segundo orden, aparece como una decisión meramente metodológica. De todas formas, cabe destacar que en el caso del hecho imponible y la obligación tributaria de carácter pecuniario, su fuente directa siempre habrá de ser la ley, mientras los otros “deberes” jurídico-tributarios pueden ser establecidos por sentencias jurisdiccionales o por medio de la potestad reglamentaria. Siempre, en todo caso, estará pendiente sobre el contribuyente el aparato fiscalizador y, para el caso de incumplimiento, la sanción.
  
  - Por lo anterior, la relación jurídica entre el Estado y el contribuyente tiene un carácter complejo, con diversas manifestaciones, variables, momentos y funciones, en especial en el ordenamiento jurídico tributario chileno, en que el órgano estatal liquidador cumple roles de reglamentador, fiscalizador e incluso una función jurisdiccional, a la vez que administrador del sistema tributario.
  
  - En esta relación, normalmente podrá apreciarse al contribuyente en una situación jurídica pasiva y al Estado en un rol activo, desde el momento que la ley establece el tributo hasta que el órgano competente lo recauda.
  
  - La obligación tributaria normalmente quedará “trabada” en el momento de acaecer el hecho generador, prescindiendo de la voluntad del sujeto obligado en orden a su deseo de pagar tributos. Sin embargo, estimamos que la relación jurídica tributaria es un
-

vínculo más amplio entre el Estado como ente impositor y los particulares que se encuentran bajo su jurisdicción, respecto de los cuales tiene la facultad o posibilidad jurídica de exigir contribuciones u otros deberes en un momento dado. La potestad tributaria, a nuestro juicio, es *per se* una relación jurídica entre el Estado y sus súbditos, y esa relación es el ámbito en que se generará la obligación tributaria, sea de la clase que sea.

Finalmente, pensamos que entre los conceptos de relación jurídica tributaria y obligación tributaria no existe una situación de género a especie, sino una relación de continente a contenido. Se puede graficar esto en la enunciación siguiente: la fuente de la relación jurídico-tributaria es la ley, la fuente de la obligación tributaria es el hecho generador verificado conforme a su descripción en la ley.

### **3. Nociones sobre la potestad tributaria.**

*Potestad* es el poder de mando o imperio que tienen ciertos organismos o autoridades para dictar normas de carácter obligatorio.

Se entiende por potestad, en términos generales, aquella situación de poder que habilita a su titular para imponer conductas a terceros mediante la constitución, modificación o extinción de relaciones jurídicas o mediante la modificación del estado material de cosas existentes<sup>22</sup>. Tienen potestad impositiva ciertos organismos supranacionales y los Estados.

La potestad tributaria es una exteriorización de la soberanía<sup>23</sup>. Es una parte de la potestad administrativa del Estado que comprende el conjunto de poderes atribuidos a la Administración

---

<sup>22</sup> SANTAMARÍA PASTOR, J.A., "Fundamentos del Derecho Administrativo", Madrid, Editorial Centro de Estudios Ramón Areces, 1988, vol. I, pág. 879.

<sup>23</sup> El ejercicio de la Potestad Tributaria, en la Constitución Política de la República de Chile, reconoce como limitación el respeto de los derechos esenciales que emanan de la naturaleza humana. Artículo 5° de la Constitución Política del Estado.

Tributaria, con el fin de aplicar los tributos, mediante la constitución, modificación o extinción de relaciones jurídicas con los obligados tributarios<sup>24</sup>.

El poder tributario es exclusivo del Estado y éste lo ejerce, según lo expresa el profesor mexicano **Raúl Rodríguez Lobato**<sup>25</sup>:

- a) A través del Poder Legislativo, pues en observancia del principio de legalidad este Poder expide las leyes que establecen los tributos y que deben contener los elementos esenciales de los mismos;
- b) A través del Poder Ejecutivo, pues éste debe aplicar la ley tributaria y proveer en la esfera administrativa para su cumplimiento y, en ocasiones, cuando está facultado por la ley, debe dirimir las controversias ante la Administración y el gobernado que surgen con motivo de la aplicación de la ley impositiva; y,
- c) A través del Poder Judicial, cuando éste dirime las controversias entre la Administración y el gobernado o entre el Poder Legislativo y el gobernado sobre la legalidad o la constitucionalidad de la actuación de dichos poderes, es decir, el Administrativo o Ejecutivo y el Legislativo.

Observamos, entonces, que la potestad tributaria del Estado comprende tres funciones: la normativa, la administrativa y la jurisdiccional, para cuyo ejercicio el Estado tiene facultades de legislación, de reglamentación, de aplicación, de jurisdicción y de ejecución que ejercen los Poderes Públicos, según la competencia que les confiere la Constitución y las leyes.

Este poder, denominado Poder Fiscal, se fundamenta en el poder de imperio o mando del Estado, en cuya virtud impone contribuciones forzosas a los particulares, ya no tan sólo con el fin

---

<sup>24</sup> CORRAL GUERRERO, Luis, "Introducción al Derecho Tributario", Madrid, Editorial Trivium S.A., 1993, pág. 149.

<sup>25</sup> RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl, "Derecho Fiscal", México D.F., Colección Textos Jurídicos Universitarios, 1986, pág. 6.

de procurarse recursos, sino también con el propósito de influir en la economía para orientar sus actividades productivas y obtener de esta forma un mejor aprovechamiento de sus recursos. Son los llamados fines económicos sociales, a cuyo logro deben contribuir los particulares.

La potestad tributaria se ejerce sobre una colectividad indeterminada de particulares. Tiene, en consecuencia, un contenido abstracto, ya que se ejerce sobre potenciales e indeterminados obligados tributarios que se encuentran en condición de ser fiscalizada o inspeccionada. Este poder, es permanentemente aplicado, subdividiéndose en diversas potestades, según criterios de especialización de funciones, por ejemplo, las de organización, inspección o fiscalización, liquidación, sanción y recaudación, y ejecución y resolución de recursos.

Como consecuencia de la potestad de inspeccionar los tributos en forma abstracta, puede nacer legalmente, con posterioridad, una relación jurídica concreta. Esto ocurre cuando corresponde a la Administración Tributaria cumplir la potestad conferida, deviniendo en el establecimiento de un derecho subjetivo, dentro de una relación jurídica concreta y determinada, que se caracteriza, a diferencia de la potestad tributaria, en ser renunciable y prescriptible<sup>26</sup>.

Frente a los tributos, el Estado actúa como autoridad, en el ejercicio de su poder de imperio, por lo que el contribuyente se encuentra frente a un pago forzado, impuesto en forma unilateral y cuyo incumplimiento es sancionado. De esta forma relación se constituye así una *obligación tributaria*.

---

<sup>26</sup> CORRAL GUERRERO, Luis, obra citada, pág. 150.



## CAPITULO SEGUNDO

### LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA

#### 1. Conceptualización.

La obligación tributaria es el instituto jurídico que permite a los poderes públicos exigir tributos.

El concepto de obligación es privatista y tiene su origen en el derecho romano. Sin embargo, habida consideración a la influencia recíproca entre las ramas de derecho privado y de derecho público, el derecho tributario que pertenece a éste, adoptó en sus orígenes el concepto para obtener el pago de los impuestos por los contribuyentes.

Dice **Francisco Carrera Raya**: “Podemos definir la obligación tributaria como la obligación de pagar a un ente público una determinada cantidad de dinero a título de tributo. Por tanto, el medio de detraer de las economías privadas los recursos económicos necesarios para atender el gasto público o, dicho más simplemente, de establecer tributos, se consigue articulando un mecanismo, la obligación tributaria u obligación de pago del tributo, que surge cuando se realizan los hechos previstos en la ley”<sup>27</sup>.

“En cierto momento 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

---

<sup>27</sup> CARRERA RAYA, Francisco, "Manual de Derecho Financiero", Madrid, Editorial Tecnos S.A., 1994, págs. 17-18.

particulares, por encarnar los intereses generales de la comunidad nacional”<sup>28</sup>.

La define **Luqui** como “aquella obligación que une al ciudadano-contribuyente con el Estado, mediante un vínculo que lo constriñe al cumplimiento de una prestación de dar una suma de dinero”<sup>29</sup>.

Nuestra legislación no define expresamente la obligación tributaria como ocurre en el derecho comparado. No obstante, el Código Civil, en su artículo 1438, señala algunos elementos de la obligación, refiriéndose al *contrato* o *convención* como fuente de las obligaciones de dar, hacer o no hacer alguna cosa, definición no muy feliz al hacer sinónimos los conceptos de obligación y contrato, pero útil para nuestros efectos como reconocimiento de sus elementos.

Se entiende por obligación un vínculo jurídico establecido entre dos o más personas determinadas, en virtud del cual una de ellas –el deudor– se encuentra en la necesidad de realizar en provecho de la otra –el acreedor– una prestación. Al acreedor corresponde el crédito; al deudor, el débito<sup>30</sup>.

Puede formularse un concepto de obligación tributaria como el vínculo jurídico que une al sujeto activo o ente acreedor del tributo –Fisco u otras entidades públicas, e incluso en ciertos casos las Municipalidades– con el sujeto pasivo o deudor –contribuyente, sustituto o tercero responsable–, en virtud del cual éste se encuentra en la necesidad de cumplir en favor de aquél una prestación, que consiste en dar –una suma de dinero o de especies–, es decir, el tributo.

---

<sup>28</sup> VARGAS VARGAS, Manuel, "Obligación Civil y Obligación Tributaria", Santiago, Editorial Jurídica Ediar Conosur Ltda., 1987, pág. 5.

<sup>29</sup> LUQUI, Juan Carlos. La Obligación Tributaria. Buenos Aires. Ediciones Depalma. 1989. Pág. 19.

<sup>30</sup> VODANOVIC, Antonio, "De las Obligaciones", Santiago, Editorial Nacimiento, 1941, pág. 8.

## **2. Características de la obligación tributaria.**

### **2.1 La obligación tributaria como obligación legal.**

Desde este punto de vista, la obligación tributaria es una obligación establecida en la ley que va a materializar o concretar qué hechos son los que, cuando se realizan, originan su nacimiento.

Esta característica emana de los preceptos de nuestra Constitución Política del Estado que se refieren al principio de legalidad en materia tributaria: ellos son los contenidos en el artículo 7º, que establece el Principio de Legalidad de las actuaciones de los órganos del Estado; en el artículo 60 N°14, que señala las materias de ley; y en el artículo 62, que contempla como leyes de iniciativa exclusiva del Presidente de la República las que imponen, suprimen, reducen y condonan tributos de cualquier clase o naturaleza.

En virtud de las normas citadas, sólo por ley puede establecerse el hecho que dará origen a la obligación tributaria.

### **2.2 La obligación tributaria como obligación de derecho público.**

El interés público subyacente en el fenómeno tributario determina su inclusión y caracterización como obligación de Derecho Público, básicamente porque los intereses tutelados son colectivos o de interés social, incluyendo dentro de estos el financiamiento del aparato estatal. En concepto de **Vanoni**, “el derecho financiero es el conjunto de normas que regulan la actividad del estado y de los entes públicos dirigidas a procurarse los medios económicos necesarios para subvenir a las necesidades públicas”<sup>31</sup>. De tal manera que la normativa que contempla y regula los comportamientos tributarios de los poderes públicos en su relación con los particulares, se inserta en un marco jurídico de carácter público.

---

<sup>31</sup> VANONI, Ezio, “Naturaleza e Interpretación de las Leyes Tributarias”, 1932, Milán. Página 211 de la edición del Instituto de Estudios Fiscales de España, Madrid, 1973.

### **2.3 La obligación tributaria como obligación de dar.**

Su objeto es dar una suma de dinero<sup>32</sup> a título de tributo. De esta forma, la obligación tributaria se adecua a la finalidad primordial para la que ha sido creada, es decir, la atención del gasto público.

### **3. Nacimiento de la obligación tributaria.**

El nacimiento de la obligación tributaria se produce al ocurrir el hecho imponible descrito en la norma legal. Dicho de otra forma, la obligación tributaria se constituye cuando ocurre el presupuesto de hecho previsto en la ley.

De allí que se señalen como elementos de existencia de la obligación tributaria uno mediato, la ley, y otro inmediato, el hecho gravado.

La determinación exacta del momento en que nace la deuda impositiva reviste suma importancia para las relaciones jurídicas de índole tributaria, toda vez que sólo desde el momento en que el crédito nace en favor del sujeto activo de la relación jurídico-impositiva puede y debe considerarse obligado el deudor, con todas las consecuencias derivadas de esta situación obligacional. En especial, sólo a partir del momento de su nacimiento comienza a contarse el plazo de prescripción del crédito impositivo<sup>33</sup>.

---

<sup>32</sup> En Chile no existe el pago mediante bienes distintos del dinero. Según el artículo 38 del Código Tributario, además de dinero, la obligación tributaria puede solucionarse a través de títulos representativos de dinero.

<sup>33</sup> No debe confundirse el nacimiento de la obligación tributaria con su exigibilidad. En el caso de Chile, además, el plazo de prescripción comienza a ser computado desde la exigibilidad del pago, según el artículo 200 del Código Tributario.

#### **4. El hecho imponible: fuente inmediata de la obligación tributaria.**

La expresión *hecho imponible*, no es de uso universal. También se emplean otras como "hecho gravado", "hecho generador", "hecho gravable", "hecho tributable", "presupuesto de hecho".

Con estas designaciones nos referimos al presupuesto de hecho establecido en la ley para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria.

La obligación de pagar un tributo nace cuando los supuestos de hecho previstos en la ley son realizados por una persona. Estos supuestos o hipótesis de incidencia tributaria se conocen en doctrina y en derecho como hechos imponibles.

El hecho imponible lleva aparejado, cuando se realiza, un determinado efecto jurídico: el nacimiento de la obligación tributaria. De esta forma, al ocurrir el hecho generador, nace para el ente público un derecho de crédito contra el contribuyente, por el monto del tributo. De suerte que, cuando se verifica una situación jurídica o económica que la ley establezca como susceptible de generar un tributo, nace la obligación tributaria.

Por cierto, lo descrito precedentemente reconoce excepciones, por cuanto existen hechos que la ley tipifica genéricamente como gravados pero que por otra norma de igual jerarquía no llevan aparejada la consecuencia normal de generar una obligación tributaria. Por ejemplo, podemos citar el caso de las exenciones de los diversos impuestos: en los impuestos a la Renta, las exenciones otorgadas por el artículo 17 y 39, principalmente, de la Ley de Impuesto a la Renta; en el Impuesto al Valor Agregado, las exenciones establecidas en los artículos 12 y 13 de la Ley de Impuesto a las Ventas y Servicios; o las exenciones de contribuciones territoriales, establecidas en el artículo 2º de la Ley 17.235 sobre Impuesto Territorial.

## **5. Elementos de la obligación tributaria.**

### **5.1. Elemento Subjetivo.**

El elemento subjetivo del hecho imponible se refiere a la persona natural o jurídica, pública o privada, o entidad a la cual el Derecho Tributario le reconoce capacidad contributiva, que realiza el acto, negocio u operación que la ley ha configurado como elemento objetivo del tributo.

### **5.2. Elemento Objetivo.**

Se refiere a los hechos, actos, actividades o negocios jurídicos indicativos de capacidad económica, que son sometidos a imposición por el legislador.

En el estudio del elemento objetivo se pueden observar distintos aspectos:

- i) Un aspecto material, que se refiere a la situación base demostrativa de capacidad económica: un acontecimiento de consistencia económica, un acto o negocio jurídico asumido como hecho imponible por la ley tributaria o el estado, situación o cualidad de la persona.

De esta forma existen hechos imponibles simples y complejos. Se puede calificar de simples los que consisten en un hecho único, como por ejemplo la emisión de una letra de cambio, la realización de una compraventa o la constitución de una sociedad<sup>34</sup>.

Los hechos imponibles son complejos cuando se considera como unidad una multiplicidad de hechos reunidos. Por ejemplo el Impuesto a la Renta de Primera Categoría o el

---

<sup>34</sup> En Chile, la constitución de una sociedad no es un hecho imponible en sí. Con la salvedad, eso sí, de las implicancias que puede tener para el impuesto a la renta el aporte de un determinado bien a un valor distinto al de mercado o de su adquisición por el aportante, por ejemplo.

Impuesto Global Complementario, en los que el hecho imponible es complejo puesto que el sujeto va obteniendo renta progresivamente en el tiempo durante un determinado período impositivo, en el cual ocurren sucesivos incrementos patrimoniales<sup>35</sup>.

- ii) Un aspecto territorial. El acto, negocio o actividad que constituye el aspecto material del hecho imponible se desarrolla dentro del territorio de uno o de varios *entes públicos impositores* determinados.

No existirá problema si el hecho imponible se realiza íntegramente en el territorio de un solo Estado, pero no ocurrirá lo mismo si sus elementos constitutivos tienen relación con el poder tributario de varios países. En este caso, de no existir reglas para evitar la doble tributación, se puede producir una colisión de normas, originándose el fenómeno de la doble imposición.

- iii) Un aspecto cuantitativo. Se refiere a la posibilidad que tiene el aspecto material, acto, negocio o actividad, de ser medido, cuantificado y valorado, la que influirá decisivamente en la determinación de la prestación tributaria.

Como veremos más adelante, el objetivo de este aspecto cuantitativo es determinar en la oportunidad correspondiente la *base imponible*, que representa el monto sobre el cual se aplicará una determinada *tasa o alícuota*, para establecer el tributo que deberá ser enterado en arcas fiscales.

- iv) Un aspecto temporal, que permite distinguir entre tributos instantáneos y tributos periódicos según si el aspecto material se agote en un breve período de tiempo o tenga una duración prolongada.

---

<sup>35</sup> El impuesto a la renta se determina según balance al 31 de diciembre de cada año o al término de giro de la empresa, pero sus ingresos, gastos y costos se van configurando a lo largo del respectivo ejercicio.

## **6. Sujetos de la obligación tributaria.**

La obligación tributaria se produce entre dos sujetos llamados partes, cada uno de los cuales puede estar formado por una o muchas personas. El sujeto activo o ente acreedor del tributo, que es el titular del crédito y quien tiene derecho a exigir su pago, y el deudor del mismo, sujeto pasivo, quien está en la situación de tener que satisfacerlo.

El primero está investido de poder sobre el segundo, quien queda en una situación de sometimiento, permitiendo al sujeto activo observar un comportamiento de señorío a su respecto.

El Estado, por el hecho de representar los intereses generales de la comunidad nacional, se encuentra frente al contribuyente en una posición preeminente. El particular, en cambio, está en una situación de sumisión a la potestad del anterior, como lo es la necesidad de tener que pagar los impuestos y de cumplir obligaciones accesorias a ésta.

### **6.1. Sujeto Activo.**

Ahora bien, si una de las partes está en situación de poder, es porque el ordenamiento jurídico le permite ese comportamiento, ya sea por tratarse del sujeto activo que detenta la potestad tributaria y ser titular del poder normativo para establecer tributos, ya por tratarse de sujeto activo de la obligación tributaria propiamente tal, esto es, titular del derecho de exigir la prestación en que se concreta la obligación.

Esta diferenciación entre sujeto activo del poder y sujeto activo de la obligación hace referencia, como puede suponerse, a dos momentos distintos en la vida del tributo, es decir, al momento de ser creado y al momento de su exigibilidad (la que implica necesariamente una etapa posterior).

En este orden de ideas, el sujeto activo del poder y de la competencia tributaria

---



(exigibilidad de la prestación) pueden coincidir o no. Es decir, el Estado puede crear un tributo y al mismo tiempo tener competencia para exigirlo, o puede, por ejemplo, crearlo y ser exigible por otro ente público distinto. En cualquier caso, las corporaciones y entidades del Derecho Público distintas de la administración centralizada del Estado, como son las Municipalidades o las Universidades Estatales, no pueden establecer tributos, pero sí exigirlos cuando la ley lo determine.

## **6.2. Sujeto Pasivo.**

Es la entidad que debe cumplir la prestación. Se lo conoce también con el nombre de "contribuyente de derecho", esto es, el señalado por la ley como responsable de su pago.

Se trata de la persona a quien el sujeto activo puede exigir el cumplimiento de la obligación, independientemente que sea deudor, sustituto o simplemente responsable de una deuda ajena.

El autor **Francisco José Carrera** sobre este tema efectúa ciertas consideraciones previas conceptuales en torno a los sujetos pasivos de los tributos, pareciéndole oportuno distinguir entre (i) sujetos pasivos de los tributos, (ii) deudores tributarios, y (iii) sujetos pasivos de la obligación tributaria<sup>36</sup>.

- (i) Sujetos pasivos de los tributos. En su concepto, abarcaría a toda persona física o jurídica, pública o privada, que asume una posición deudora en el seno de una obligación o de un deber impuesto por una norma tributaria. Desde este punto de vista tal consideración no sólo afectaría a quien realiza el hecho imponible sino también, por ejemplo, a quien responde junto al contribuyente del cumplimiento de una obligación tributaria, o a quien retiene una suma de dinero para entregarla a la administración financiera a cuenta de eventuales obligaciones tributarias que afecten a un tercero.

---

<sup>36</sup> CARRERA RAYA, Francisco, obra citada, págs. 33 y 34.

- (ii) Deudores tributarios. Son quienes asumen una deuda tributaria de índole pecuniaria. Ciertamente que los deudores están obligados tributariamente pero no todo obligado es deudor de una suma de dinero.
- (iii) Sujetos pasivos de la obligación tributaria: Es sujeto pasivo la persona natural o jurídica que según la ley resulta obligada al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea como contribuyente o como sustituto del mismo.

## **7. Objeto de la obligación tributaria.**

El objeto de toda obligación es la prestación y, en el ámbito jurídico-tributario, lo será la prestación tributaria, esto es, dar una suma de dinero al Fisco (o a un ente público que lo represente o esté autorizado por ley para ello), para que de esta forma se adecue este comportamiento del deudor con la finalidad de contribuir a financiar el gasto público al que debe tender todo ingreso de naturaleza tributaria.

En efecto, el objeto de toda obligación es el cumplimiento de la prestación debida por el deudor en favor del acreedor, aquello que se debe dar, hacer o no hacer. En este sentido, el objeto de la obligación tributaria consiste en una prestación de dar, esto es, de pagar el tributo, prestación monetaria o en especie de cuyo cumplimiento depende que la obligación tributaria se extinga.

Así, el objeto de la obligación tributaria se confunde con el tributo mismo que debe ser determinado por la ley.

## **8. Cuantificación de la prestación tributaria.**

La deuda o cuota tributaria es la cantidad de dinero resultante del proceso de cuantificación de una obligación tributaria. Se debe determinar a cuánto asciende el monto a pagar por concepto de tributo, para lo cual se consideran esencialmente dos factores: (i) la base imponible, y (ii) la tasa del tributo, elementos que la ley tributaria en especial se encarga de

establecer y reglamentar.

La prestación puede ser cuantificada de dos formas diversas. En primer término, de manera directa, en el sentido de señalar la ley cuánto ha de pagar la persona que ha realizado el hecho imponible<sup>37</sup>. En segundo, estableciendo la ley los mecanismos correspondientes –bases y tipos de gravamen– que permitan determinar la cuota<sup>38</sup>.

En el primer caso se suele hablar de tributos fijos, y en el segundo, de tributos variables, siendo estos últimos los que reflejan en forma más adecuada la contribución de acuerdo al principio de capacidad económica.

Cuantificado el objeto de la obligación tributaria, podemos determinar la prestación de carácter pecuniario que debe cumplir el sujeto pasivo, esto es, la cantidad de dinero que debe pagar el sujeto pasivo –contribuyente– en favor del sujeto activo –Fisco–.

## **9. Determinación de la obligación tributaria.**

La Determinación, Acertamiento o Medida de la Obligación Tributaria consiste en el conjunto de actos y procedimientos destinados a establecer –en cada caso concreto– la configuración del hecho gravado, la individualización del sujeto pasivo y el monto y cantidad que debe pagarse para obtener su extinción.

Al respecto, el tratadista venezolano **José Andrés Octavio**, haciendo una exposición

---

<sup>37</sup> Por ejemplo el art. 2º de la Ley de Timbres y Estampillas (contenida en el Decreto Ley N° 3.475) que señala que deberá pagarse una suma determinada por cada cheque que se emita.

<sup>38</sup> El caso más recurrido es el de la determinación del tributo en impuestos más complejos, como lo es la determinación de la Renta Líquida Imponible del Impuesto a la Renta, regulada en los artículos 29 a 33 de la Ley de Impuesto a la Renta.

introductoria sobre el concepto de la determinación tributaria, expone lo siguiente<sup>39</sup>:

“De una manera general, entendemos por determinación del tributo, o más específicamente de la obligación o deuda tributaria, la declaración de la existencia y cuantía de esa obligación, o su inexistencia. Se trata de un proceso formado por un acto o conjunto de actos, en el cual se identifican y concretan los siguientes elementos y su culminación, a saber:

“a) El hecho imponible, en sus aspectos subjetivos y objetivo, definido en la ley creadora del tributo como hecho generador de la obligación, cuya existencia ha de ser identificada en la realidad, como punto de partida para la determinación.

“b) La base imponible, que es la magnitud o cuantía del hecho imponible, fijada también en la ley, y necesariamente ligada o entroncada estrechamente con aquel hecho, expresada en cifras que hagan posible la aplicación del tipo o alícuota del tributo.

“c) El tipo o alícuota del tributo, dado necesariamente en la ley que lo establece.

“d) Identificados y concertados así los elementos indicados, procede entonces la realización de la operación final de la determinación, la cual consiste en la liquidación o cálculo del tributo, mediante la aplicación del tipo o alícuota a la base imponible.”

Por su parte el profesor **Héctor Villegas** en el mismo sentido pero en una definición integral, expresa:

“Llamamos determinación tributaria al acto o conjunto de actos dirigidos a precisar, en cada caso particular, si existe una deuda tributaria; en su caso, quién es el obligado a pagar el tributo al Fisco (sujeto pasivo) y cuál es el importe de la deuda”<sup>40</sup>.

---

<sup>39</sup> OCTAVIO, José Andrés, "Facultades de la Administración Tributaria en materia de Determinación de Tributos", Revista de la XVIII Jornada Latinoamericana de Derecho Tributario, Montevideo, Instituto Uruguayo de Estudios Tributarios, 1996, págs. 589 y sgtes.

<sup>40</sup> VILLEGAS, Héctor, "Curso de Finanzas. Derecho Financiero y Tributario", Buenos Aires, Editorial Depalma, pág. 334.

Cabe destacar que los tres elementos que concurren para que pueda efectuarse el acto final de la determinación, al igual que la realización misma de este acto, deben estar definidos y regulados en la ley creadora del tributo (principio de legalidad), cualquiera que sea el método empleado, bien sea sobre base cierta o el de base presunta.

De acuerdo a todo lo anterior se puede conceptualizar la determinación como “el acto administrativo que declara la existencia y cuantía de un crédito tributario o su inexistencia”<sup>41</sup>, según las palabras del profesor **Ramón Valdés Costa**.

Como ya se mencionó, la determinación de su cuantía se realiza mediante dos elementos, que deben ser previamente establecidos en forma individual por la ley, y luego relacionados entre sí, y que son: la base imponible y la tasa del tributo.

La base imponible, como elemento que sirve para cuantificar la obligación tributaria puede no existir en algunos tributos, como ocurre con los tributos de tasa fija, que por este motivo constituyen figuras impositivas poco idóneas para reflejar la efectiva capacidad económica del deudor.

En cambio, los impuestos variables –especialmente los impuestos directos– sí son más adecuados para reflejar y personalizar la capacidad económica del sujeto deudor. Estos tributos variables o de cuota variable siempre llevan asociada, necesariamente, la determinación de una base imponible.

El Código Tributario chileno no establece un concepto ni una definición de la determinación ni de la liquidación de la obligación impositiva. La legislación tributaria latinoamericana, en cambio, presenta numerosas e importantes coincidencias en relación a dichos conceptos, como también en cuanto a atribuirle naturaleza administrativa y no jurisdiccional,

---

<sup>41</sup> VALDES COSTA, Ramón, "Estudios de Derecho Tributario Latinoamericano", Montevideo, Editorial Amalio M. Fernández, 1982, pág. 135.

carácter declarativo y no constitutivo del crédito, y cuyo contenido no se limita tampoco a la simple comprobación de la ocurrencia del presupuesto de hecho de la obligación, sino también a la fijación de su cuantía.

Viene al caso señalar que el artículo 133 del Modelo de Código Tributario Para América Latina (CTAL) expresa: “La determinación por la Administración es la que declara la existencia y cuantía de un crédito tributario o su inexistencia”.

## **10. Extinción de la obligación tributaria.**

Nadie discute que las obligaciones se contraen para satisfacerlas, de suerte que el efecto natural es su cumplimiento, es decir, su extinción mediante el pago o solución.

La obligación tributaria se extingue cuando se cubren los créditos fiscales que se originaron, o cuando la ley los extingue o autoriza su extinción.

Las formas de extinción que la doctrina tributaria acepta son: el pago, la compensación o imputación y la condonación. A ellas podemos agregar la prescripción de las acciones de cobro y la caducidad de las acciones de fiscalización.

### **10.1. El pago**

El pago es la forma deseada del cumplimiento de la prestación frente al acreedor. Sin embargo, en nuestra legislación tributaria encontramos diversas clases de pago: el pago propiamente tal, el pago provisional, el pago inferior o superior a lo adeudado, el pago extemporáneo.

El pago liso y llano es aquel que efectúa el contribuyente sin objeción de ninguna naturaleza. Este pago puede tener dos resultados: pago de lo debido y pago de lo indebido.

El pago de lo debido es el entero, conforme a la ley, de lo que se adeuda<sup>42</sup>.

En cambio, el pago de lo indebido consiste en enterar una cantidad mayor de la debida o que no se adeuda. En el primer caso, el contribuyente es deudor de tributos, pero al hacer el pago al Fisco entrega por algún motivo una cantidad mayor de la que legalmente le corresponde pagar. En el segundo caso, el contribuyente, creyéndose deudor de la cantidad que entera o que se le reclama, hace el pago, percatándose con posterioridad de su error. Como se observa, el pago de lo indebido surge, en la mayoría de los casos, de un error del contribuyente<sup>43</sup>.

El pago de una cantidad mayor o menor de la debida puede derivar de un error de hecho o de un error de derecho.

El pago de más por error de hecho tiene su origen en simples equivocaciones o en apreciaciones falsas que el contribuyente tiene sobre determinados hechos y que originan que pague en exceso de lo debido, tales como: considerar un bien con calidad superior a la que tiene, aplicando, por ende, una mayor cuota; determinación equivocada que arroja una cantidad mayor que la debida; no deducción de ciertos gastos oportunamente, etc.

En cambio, el pago en exceso por error de derecho tiene su origen en la aplicación o interpretación errónea que el contribuyente hace de la ley tributaria, como lo es considerar que la ley grava totalmente un ingreso, cuando en realidad ella lo exceptúa o bien lo considera como un ingreso no constitutivo de renta.

---

<sup>42</sup> Regulado por el Libro I, artículo 29 y siguientes de nuestro Código Tributario.

<sup>43</sup> En una situación inorgánicamente normada, el artículo 126 del Código Tributario permite al contribuyente que ha pagado en exceso o indebidamente pedir la devolución de esos montos dentro del plazo de 3 años desde que se haya realizado el pago indebido. Decimos que es una situación “inorgánicamente normada” ya que está regulada a propósito del Reclamo Tributario (impugnación judicial que puede hacer el contribuyente contra los cobros o denegatorias que haga el Servicio de Impuestos Internos), señalando precisamente que esta solicitud de devolución “no constituirá reclamo”. Sin embargo, inorgánica o no, esta prerrogativa que otorga la ley viene en reconocer que aunque sea una situación anormal, es del todo común y ordinaria en nuestra realidad tributaria.

El pago provisional es el que deriva de una autodeterminación sujeta a verificación por parte del Fisco. En este sentido, la mayoría de los pagos de tributos son provisionales, ya que existen siempre las facultades inspectoras del Agente Fiscalizador.

Podemos distinguirlo de un pago provisorio, es decir de aquel que se realiza a cuenta de un impuesto que se pagará a futuro, y cuya cuantía aún no puede determinarse<sup>44</sup>.

El pago extemporáneo es el que se entera fuera del plazo legal, y puede ser voluntario o realizado a requerimiento de la autoridad.

El pago extemporáneo puede tener su origen en una prórroga<sup>45</sup> -respecto del plazo legal- o corresponder a una mora, dependiendo si la autoridad haya autorizado el entero del crédito fuera del plazo legal o si el contribuyente injustificadamente haya dejado de enterarlo.

El artículo 1.568 del Código Civil expresa que: “El pago efectivo es la prestación de lo que se debe”. La obligación tributaria principal consiste en dar la suma de dinero a que asciende el tributo al Fisco, de suerte que el pago se verificará cuando se le entregue el dinero que se le adeude por tal concepto.

El pago impositivo se encuentra regulado en el Código Tributario, en sus artículos 29 a 36, que establecen detalladamente normas sobre forma y lugares de pago, normas que resumiremos a continuación:

---

<sup>44</sup> Es el caso de los denominados “Pagos Provisionales Mensuales”, obligatorios o voluntarios, que se realizan a lo largo de un período calendario, a cuenta del Impuesto a la Renta, que puede ser determinado sólo al 31 de Diciembre del mismo período, o al cesar las actividades del contribuyente. Se encuentran regulados en el artículo 84 y siguientes de la Ley de Impuesto a la Renta, a partir de las modificaciones introducidas por la Ley N° 18.293, y por el Decreto Ley N° 1.604 del año 1976, y cuyos innumerables problemas observados en su aplicación práctica, todos dignos de análisis particularizado, requerirían una completa monografía.

<sup>45</sup> Por ejemplo aquella que puede realizar el Presidente de la República según lo dispuesto por el artículo 36 inciso 4° del Código Tributario, y cuya facultad puede ser delegada en el Director Nacional del Servicio de Impuestos Internos.



- (i) Quién paga: Debe pagar el deudor, ya se trate del contribuyente directo, el sustituto o el tercero responsable. En defecto de lo anterior, puede pagar también por el deudor cualquiera persona extraña sin perjuicio del derecho a reembolso.
- (ii) A quién se debe pagar: El pago se hace al Fisco, sujeto activo de la obligación tributaria, por intermedio del funcionario, empleado o agente particular a quien la Ley o Reglamento faculte su recaudación, retención o percepción.
- (iii) Lugar donde se debe pagar: Como regla general debe hacerse a través de la oficina receptora, como lo son las oficinas de Tesorería General de la República o en las entidades financieras en que ésta delegue su función recaudadora.
- (iv) Cómo se debe pagar: De acuerdo a lo anterior, el pago debe ser completo, pues debe comprender la totalidad de las cantidades incluidas en los respectivos boletines, giros y órdenes. Si el impuesto debe legalmente enterarse en cuotas, el pago abarcará la totalidad de la cuota correspondiente.

En caso de pagos parciales, éstos se considerarán como abonos a la deuda, fraccionándose el impuesto o gravamen y liquidándose los reajustes, intereses y multas sobre la parte pagada, procediéndose a su ingreso definitivo en arcas fiscales<sup>46</sup>.

- (v) Formas de pago: El pago puede hacerse en dinero efectivo (moneda nacional de curso legal), vale vista, letra bancaria o cheque<sup>47</sup>. En todos los casos, el recibo consiste en la firma y timbre del funcionario recaudador (Treasurería o institución financiera mandataria) que recibe el pago, cancelando el formulario correspondiente.

---

<sup>46</sup> Según lo dispone el artículo 50 del Código Tributario.

<sup>47</sup> Artículo 38 del Código Tributario.

También puede remitirse a la Tesorería respectiva por correo certificado indicando nombre y dirección del contribuyente. El pago se entenderá realizado el día de la remisión de la carta certificada, y exige como requisito que se practique al menos tres días antes del vencimiento del impuesto.

Si el pago se remitió por carta certificada, el Tesorero ingresará los valores y enviará los recibos al contribuyente por el mismo medio, el día que reciba dichos valores.

En el caso de pago mediante cheque, éste debe extenderse nominativo a la orden del Tesorero General de la República.

- (vi) Comprobante de pago: El pago del impuesto se acreditará mediante el correspondiente recibo, salvo que se trate de impuestos que se solucionen por medio de estampillas u otras especies valoradas.

Cada comprobante acredita sólo el pago del impuesto que en él se ha declarado. Los tres últimos recibos de pago de un determinado impuesto no harán presumir el pago de períodos o cuotas anteriores<sup>48</sup>.

## **10.2 Compensación**

La compensación, como forma de extinción, tiene lugar cuando el Fisco y el contribuyente son acreedores y deudores recíprocos por aplicación de obligaciones tributarias, siempre que las deudas sean líquidas y exigibles.

En materia tributaria, generalmente los casos de compensación reciben el nombre de

---

<sup>48</sup> La ley, expresamente, para despejar dudas, altera la regla del artículo 1.570 del Código Civil que señala: “en los pagos periódicos la carta de pago de tres períodos determinados y consecutivos hará presumir los pagos de los anteriores períodos, siempre que hayan debido efectuarse entre los mismos acreedor y deudor”.

imputación de impuestos.

La compensación es un modo de extinguir dos obligaciones recíprocas entre dos personas, hasta concurrencia de la de menor valor.

El artículo 1.655 del Código Civil describe sus efectos al expresar: “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”. Como lo señala este cuerpo legal, la imputación produce el efecto de extinguir las deudas y créditos recíprocos, hasta concurrencia de la de menor valor.

En materia tributaria, este modo de extinguir obligaciones no opera por el sólo ministerio de la ley como en materia civil, sino que debe cumplir ciertas formalidades, debido a las disposiciones de derecho público que rigen el funcionamiento de las Tesorerías. Así, en términos generales podemos señalar que se requiere que ambas obligaciones sean líquidas y exigibles.

Las deudas serán líquidas cuando una y otra estén precisadas en su monto; y exigibles, cuando el derecho del acreedor no se encuentre sujeto a duda.

De acuerdo con el artículo 177 incisos cuarto y quinto del Código Tributario, el contribuyente ejecutado por obligaciones tributarias, que fuere a su vez acreedor del Fisco, podrá solicitar administrativamente la compensación de las deudas respectivas, extinguiéndose las obligaciones hasta la concurrencia de la de menor valor.

Como norma especial de exigibilidad de la prestación tributaria, y de acuerdo a lo dispuesto en el inciso final del artículo 24 del Código Tributario, si un contribuyente ha obtenido devolución o imputación de sumas que deba legalmente reintegrar, éstas serán consideradas como impuestos sujetos a retención para los efectos de su determinación, reajustes, intereses y sanciones que procedan, y el Servicio de Impuestos Internos podrá girarlas de inmediato y sin otro trámite previo.

A modo de ejemplo, se puede citar algunos casos especiales de compensación:

- En la Ley de Impuesto a las Ventas y Servicios, la suma a pagar por el Impuesto al Valor Agregado mensualmente se determina conforme a un mecanismo de imputación especial, deduciendo el Crédito Fiscal a que el contribuyente tiene derecho (por haberlo pagado a sus vendedores o prestadores de servicios gravados) del Débito Fiscal que han generado las operaciones (ventas y prestaciones de servicios gravadas), determinando así una diferencia a favor suyo o del Fisco. En caso que la diferencia sea para este último, debe ser pagada en arcas fiscales. En caso que la diferencia sea permanente para el contribuyente (o cumpla requisitos subjetivos o materiales) puede pedir devolución del remanente de crédito fiscal.
- En la Ley de Impuesto a la Renta también existen casos especiales de compensación, determinados mediante créditos pagados por el mismo contribuyente (como el caso de los Pagos Provisionales Mensuales, suerte de abonos legales o voluntarios que el contribuyente hace a favor del Fisco; o el caso de créditos especiales por donaciones expresamente reguladas o por capacitación de empleados) o por terceros (Crédito por Impuesto de Primera Categoría, por Impuestos Adicionales retenidos, o por Impuesto Único de Segunda Categoría retenido), que pueden ser deducidos del impuesto a pagar anualmente.

### **10.3. La condonación o remisión.**

La condonación, como forma de extinción de la obligación tributaria, tiene puntos de contacto con la “remisión de la deuda” del Derecho Privado.

En términos generales, la condonación es la renuncia del acreedor a su derecho. El acreedor asume una actitud pasiva en el cobro y conviene con su deudor en perdonarle la deuda.

En cambio, en el ámbito tributario, sólo cabe la condonación de impuestos en virtud de una ley, ya que ésta es su fuente.

De conformidad con lo dispuesto en el Código Tributario, artículo 6° letra B, números 3 y 4, y artículo 56, los Directores Regionales están facultados para condonar sólo sanciones administrativas fijas o variables (clausura o multas)<sup>49</sup> y los intereses penales por la mora en el pago de los impuestos, pero no los tributos<sup>50</sup>.

El Servicio de Tesorería General de la República también tiene facultades para condonar intereses y multas que tengan base en impuestos, según lo contemplado por el artículo 192 del Código Tributario<sup>51</sup>.

#### **10.4. La prescripción o caducidad de las acciones de cobro.**

Las normas que regulan la prescripción en Derecho Tributario son normas de Derecho sustantivo, no procedimental, ya que se insertan en el grupo de normas que regulan el nacimiento, contenido y extinción de la obligación tributaria.

Al efecto, en cuanto a la extinción de la obligación tributaria disponen que con el transcurso de tres años se extingue la acción por la deuda tributaria, por regla general.

---

<sup>49</sup> Como manifestación de la facultad de condonación de sanciones, el Servicio de Impuestos Internos ha dictado recientemente la Circular N°1 de 2004, reemplazando a la antigua Circular N° 36 de 2000, estableciendo un sistema simplificado de aplicación de sanciones, y en que por regla general se condona dos terceras partes del máximo de la multa aplicable según ley, cuando el contribuyente no inicie acciones judiciales, entre otros requisitos. Algunos han querido ver una idea general de "desjudicializar" las acciones del Servicio de Impuestos Internos.

<sup>50</sup> En virtud de la facultad de condonación de intereses y multas por no declaración o pago de impuestos, el Servicio de Impuestos Internos ha dictado la Circular N° 80 del 30 de Noviembre de 2001, en la que regula estas atribuciones de los Directores Regionales.

<sup>51</sup> En conjunto con la Circular N° 80 de 2001, el Ministerio de Hacienda ha emitido la Resolución N° 481 (exenta de Toma de Razón por la Contraloría General de la República, publicada en el Diario Oficial del 15 de julio de 2003, y que reemplaza a la Resolución N° 1.321 publicada el 8 de noviembre de 2001) estableciendo reglas conforme a las cuales el Tesorero General de la República podrá ejercer su facultad de condonación de intereses y multas que tengan su base en impuestos.

El artículo 200 de nuestro Código Tributario establece que “el Servicio podrá liquidar un impuesto, revisar cualquiera deficiencia en su liquidación y girar los impuestos a que diere lugar, dentro del término de tres años contado desde la expiración del plazo legal en que debió efectuarse el pago”. Este plazo se extiende a seis años en los casos de impuestos sujetos a declaración, cuando la misma declaración fuere falsa o no se hubiere presentado.

El artículo 201 agrega que en estos mismos plazos “prescribirá la acción del Fisco para perseguir el pago de los impuestos, intereses, sanciones y demás recargos”.

La prescripción en materia tributaria contempla las instituciones de la interrupción y la suspensión. Esta última opera cuando el Servicio de Impuestos Internos se encuentre impedido de girar los impuestos por haber sido “objeto de una reclamación tributaria”, y por el período que media entre que un contribuyente ha perdido o inutilizado sus libros de contabilidad y que los libros reconstituidos legalmente estén a disposición de dicho organismo fiscalizador.

La interrupción de la prescripción opera, según el artículo 201 del Código Tributario, cuando intervenga (i) reconocimiento u obligación escrita, (ii) notificación administrativa de un giro o liquidación<sup>52</sup>, o (iii) requerimiento judicial.

Ahora bien, como señala el tratadista español **Castán**, “el efecto fundamental de la prescripción es extinguir el derecho o acción que sea objeto de ella, juntamente con todos los derechos accesorios. Y esto con carácter retroactivo”<sup>53</sup>.

---

<sup>52</sup> En este caso, empezará a correr un nuevo término que será de tres años, el cual sólo se interrumpirá por el reconocimiento u obligación escrita o por requerimiento judicial, según lo dispone expresamente el artículo 200 inciso tercero.

<sup>53</sup> CASTÁN TOBEÑAS, J., Derecho Civil Español, Común y Foral, Reus, Madrid, 1971, T. I, V. II, pág. 849.

## CAPÍTULO TERCERO

### LA SUBJETIVIDAD PASIVA EN LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA

#### 1. Algunas nociones sobre capacidad tributaria.

Desde la perspectiva de la doctrina, la capacidad constituye uno de los aspectos más interesantes en materia tributaria. Para abordar el tema, previamente nos remitiremos a la capacidad en el derecho civil, con una breve referencia respecto de las personas naturales y jurídicas.

##### 1.1. Capacidad en el Derecho Civil.

Desde el momento en que nace, el ser humano puede ser sujeto de relaciones de tipo jurídico y puede ser titular de variados derechos; dicho de una manera diferente, adquiere lo que se denomina "personalidad".

Uno de los atributos de la personalidad es la capacidad, pero solamente lo que se denomina "capacidad de goce", esto es, la posibilidad inherente a todo ser humano de ser titular de derechos.

Paralelamente a esta capacidad de goce, radicada en la naturaleza propia del ser humano, convive la que se ha dado en denominar "capacidad de ejercicio", es decir, la aptitud de las personas para poder ejercitar *personalmente* los derechos de los que dicha persona es titular. Esta capacidad de ejercicio no es un atributo de la personalidad, por cuanto no todos están en un mismo plano cuando de ejercitar los derechos se trata: la naturaleza y el derecho han igualado a los individuos sólo desde el punto de vista de la posibilidad de adquirir derechos, más no así desde la perspectiva de su ejercicio. En otros términos, aunque pueden ser titulares de derechos no pueden ejercitar dichos derechos por sí mismas.

Si seguimos las explicaciones dadas al respecto por el profesor **Avelino León Hurtado**, encontraremos un concepto general de capacidad: "La capacidad es la aptitud legal de las personas para adquirir y ejercitar por sí mismas los derechos civiles"<sup>54</sup>.

La denominada "capacidad de goce", como hemos dicho, es uno de los atributos esenciales de la personalidad. Tal es así, que nuestro Código Civil disponía en el artículo 95, actualmente derogado<sup>55</sup>, que "termina también la personalidad relativamente a los derechos de propiedad, por la muerte civil, que es la profesión solemne, ejecutada conforme a las leyes, en instituto monástico, reconocido por la Iglesia Católica" confundiendo de este modo la personalidad con la capacidad de goce. La ley debió decir en este artículo que terminaba la capacidad de goce o adquisitiva respecto del derecho de propiedad, pero no la personalidad, puesto que ésta subsistía inalterable, al igual que la capacidad para los demás efectos civiles, como los del derecho de familia, por ejemplo. La capacidad admite, pues, fraccionamiento, mientras que la personalidad es siempre indivisible. De aquí que, aun cuando son conceptos afines, la personalidad importa una noción más amplia que la de capacidad de goce.

Con la derogación de esta norma (artículo 95 del Código Civil) el año 1943, hoy en día no hay incapacidades generales de goce o de adquisición de derechos. Puede haber privación de ciertos derechos, como verificaremos en los párrafos siguientes.

Todos los Códigos modernos reconocen esta capacidad. Así por ejemplo el Código Civil Ruso dice en su artículo 4º que la concede "a todos los ciudadanos cuyos derechos no hayan sido limitados en virtud de sentencia judicial". No tiene influencia ni el género, la raza, la nacionalidad, la religión ni el origen, regla que siguen el artículo 1º del Código Alemán, el artículo 11 del Código Suizo, el artículo 1º del Código Italiano y el artículo 2º del Código Brasileño.

---

<sup>54</sup> LEÓN HURTADO, Avelino, "La voluntad y la capacidad en los actos jurídicos", Santiago, Editorial Jurídica de Chile, 3ª Edición, 1979, pág. 291.

<sup>55</sup> Por la Ley N° 7.612 de 21 de Octubre de 1943.



La capacidad de goce de las personas naturales comienza con el nacimiento, pero de conformidad con el artículo 77 de nuestro Código Civil, “los derechos que se deferirían a la criatura que está en el vientre materno, si hubiese nacido y viviese, estarán suspensos hasta que el nacimiento se efectúe. Y si el nacimiento constituye un principio de existencia, entrará el recién nacido en el goce de dichos derechos, como si hubiese existido al tiempo en que se defirieron”. Si la criatura muere en el vientre materno o perece antes de estar completamente separada de su madre, o no sobrevive a la separación un momento siquiera, se reputará no haber existido jamás y “pasarán estos derechos a otras personas, como si la criatura no hubiese jamás existido” (artículo 74 inc. 2º y artículo 77).

La capacidad de ejercicio o capacidad de obrar, como la denominan algunos autores, consiste en hacer valer los derechos, ora mediante la celebración de actos jurídicos, ora mediante la realización de ciertos hechos que son lícitos en razón del derecho que se hace valer. Así, quien vende o dona una cosa de su propiedad ejercita su derecho de dominio; e igualmente el padre de familia que endilga una filípica a su hijo ejercita el derecho que le reconoce el artículo 233 del Código Civil, por dar ejemplos de derechos patrimoniales y extrapatrimoniales.

Continuando con la capacidad de ejercicio, debemos distinguir entre capaces e incapaces, distinción inaplicable para la capacidad de goce<sup>56</sup>.

### **1.1.1. La capacidad de ejercicio**

La regla general en cuanto a la capacidad de ejercicio es precisamente que ella exista. O sea, cuando hablamos de este específico tipo de capacidad, el legislador presume legalmente que todas las personas tienen capacidad de ejercicio. El artículo 1446 del Código Civil dispone: "Toda

---

<sup>56</sup> En relación con la mujer casada en régimen de sociedad conyugal, antiguamente incapaz, en los párrafos siguientes exclusivamente intentaremos resumir la evolución en el tiempo que han experimentado las leyes civiles respecto de la capacidad de ejercicio de la mujer casada.

persona es legalmente capaz, excepto aquellas que la ley declara incapaces".

Las incapacidades —dice el profesor **Ducci**<sup>57</sup>— están establecidas en razón que el legislador considera que determinadas personas no tienen discernimiento para actuar en la vida jurídica, o no tienen el suficiente discernimiento para actuar en ella correctamente. En un caso histórico, el de la mujer casada bajo el régimen de sociedad conyugal, la incapacidad estaba establecida en orden a mantener la unidad de administración del patrimonio de dicha sociedad.

El artículo 1447 del Código Civil señala los casos de incapacidad y establece dos tipos de ella: la incapacidad absoluta y la incapacidad relativa. Los incapaces absolutos no pueden actuar nunca personalmente en la vida jurídica, sino sólo representados. Los incapaces relativos, además de actuar representados, pueden actuar también personalmente si son debidamente autorizados.

El mismo artículo que hemos señalado establece que son absolutamente incapaces los dementes, los impúberes y los sordomudos que no pueden darse a entender por escrito.

Son relativamente incapaces los menores adultos y los disipadores que se hallen bajo interdicción de administrar lo suyo.

Dementes son los seres privados de razón y son absolutamente incapaces, se encuentren o no declarados en interdicción por causa de demencia.

Con relación a la edad, las personas son plenamente capaces, como lo dispone el artículo 26 del Código Civil, al cumplir 18 años de edad. Menores de esa edad se dividen en impúberes y menores adultos.

Impúberes son el hombre que no ha cumplido 14 años y la mujer que no ha cumplido 12, y la ley los considera absolutamente incapaces. Mayores de esa edad y hasta cumplir 18 años se

---

<sup>57</sup> DUCCI CLARO, Carlos, "Derecho Civil. Parte General", Santiago, Editorial Jurídica de Chile, 1986, pág. 108.

denominan menores adultos y son relativamente incapaces.

El disipador, como lo establece el artículo 445 del Código Civil, es el que manifiesta una total falta de prudencia por actos repetidos de dilapidación. Debe haber sido declarado en interdicción como disipador para que, ante la ley, sea relativamente incapaz.

Hemos visto que los incapaces pueden actuar jurídicamente representados y los relativamente incapaces, representados y también autorizados. Las personas a quienes corresponde esta representación o autorización son las que la ley denomina “representantes legales”.

El artículo 43 del Código Civil establece que “Son representantes legales de una persona el padre, la madre, el adoptante o el marido bajo cuya potestad vive y su tutor o curador”.

De acuerdo con lo anterior, el representante legal de los hijos no emancipados será el padre o madre que ejerza la patria potestad. El adoptante será el representante del adoptado. El marido era, históricamente, el representante legal de la mujer casada bajo el régimen de sociedad conyugal. Para las personas sometidas a tutela o curaduría será el guardador que desempeñe el cargo el que las represente.

El inciso final del artículo 1447 del Código Civil se refiere a otras incapacidades particulares, aunque no se trata aquí de verdaderas incapacidades sino de prohibiciones impuestas a determinadas personas para realizar ciertos actos, tales como el contrato de compraventa entre cónyuges no divorciados perpetuamente<sup>58</sup>.

### **1.1.2. Convenciones sobre capacidad.**

Los preceptos legales relativos a la capacidad son de orden público, puesto que estas leyes interesan a la sociedad en general y son de las que tienen por objeto asegurar el normal

---

<sup>58</sup> Según dispone el artículo 1796 del Código Civil.

funcionamiento del orden social. Por su carácter de orden público los derechos que crean son irrenunciables y sus preceptos son imperativos, de manera que los particulares no pueden modificarlos. El artículo 10 del Código Civil Ruso expresamente lo dice, cuando expone: “Todos los convenios que tiendan a limitar la capacidad de disfrute o de ejercicio de derecho son nulos y no surten efectos”. No podrían los particulares alterar mediante una convención, en modo alguno, la capacidad que la ley atribuye a cada individuo, sea haciendo capaz al que no lo es, o viceversa.

El único caso en que la voluntad de los particulares influía en la capacidad de las personas, aunque ahora sólo como referencia histórica, era el de los cónyuges que pactaban separación total de bienes al momento de contraer matrimonio, pues con ello la mujer pasaba a ser capaz.

Además, algo semejante ocurre con la convención en que las partes estipulan que una de ellas no podrá celebrar un determinado contrato durante cierto tiempo, o dedicarse a una determinada actividad lucrativa dentro de una zona y por tiempo determinado. Estas convenciones son frecuentes en las ventas de establecimientos de comercio, a fin de evitar que el vendedor se establezca con un negocio semejante, pues conservaría su clientela con daño evidente para el comprador. Tales estipulaciones son válidas, pues dan origen a una obligación de no hacer, y no importan una privación de capacidad<sup>59</sup>; pero si la convención tiene carácter absoluto o permanente, importaría privar de capacidad a uno de los contratantes por mutuo acuerdo, y habría, por consiguiente, nulidad por objeto ilícito.

Si se contraviene la prohibición convencional de celebrar un determinado contrato, la sanción no es la nulidad de posteriores convenciones, pues la prohibición no ha limitado la capacidad del contratante. Si el contrato en que consta la prohibición es bilateral, cabe aplicar lo dispuesto en el artículo 1489 del Código Civil<sup>60</sup>, o sea, nacerá una acción resolutoria o de

---

<sup>59</sup> Gaceta de los Tribunales, año 1941, Tomo II, sentencia 766, pág. 13.

<sup>60</sup> “En los contratos bilaterales va envuelta la condición resolutoria de no cumplirse por uno de los contratantes lo pactado. Pero en tal caso podrá el contratante pedir a su arbitrio o la resolución o el cumplimiento del contrato, con indemnización de perjuicios”.

cumplimiento, más la indemnización de perjuicio. Y si el contrato es unilateral, se aplicará el artículo 1555, esto es, se tratará de destruir lo obrado, y si no fuere posible, se indemnizarán los perjuicios. Así se ha fallado por nuestros Tribunales Superiores de Justicia, aplicando los artículos 1489 y 1555<sup>61</sup>.

## 1.2. Capacidad tributaria propiamente tal.

Para definir la capacidad contributiva, es preciso establecer el concepto de capacidad económica. Esta es la aptitud patrimonial para hacer frente al tributo y que es considerada por el legislador al momento de imponerlo. En otras palabras, el gravamen se impone según la capacidad de pago del contribuyente<sup>62</sup>. **Gandra Da Silva** ha definido la capacidad económica diciendo que ésta “es la exteriorización de la potencialidad económica de alguien, independiente de su vinculación al referido poder” (tributario)<sup>63</sup>.

La capacidad es un concepto de carácter económico considerado por el legislador para definir el hecho tributario. **De Araújo** señala que “para definir el hecho generador, la ley tributaria alude a actos, hechos o circunstancias; tiene por miras considerar los indicios de capacidad contributiva, que de tal manera se denuncian mediante la forma jurídica considerada”<sup>64</sup>.

Así, la capacidad económica se exteriorizará al realizarse el hecho gravado por la ley.

---

<sup>61</sup> Revista de Derecho y Jurisprudencia, Tomo IX, sección 1ª, pág. 325.

<sup>62</sup> De esta forma lo contempla nuestra Constitución Política de la República, en su artículo 19 N°20, al asegurar a todas las personas la igual repartición de los tributos en proporción a las rentas.

<sup>63</sup> GANDRA DA SILVA, Ives, "Capacidad económica y capacidad contributiva", Madrid, Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública, marzo-abril de 1991, página 236.

<sup>64</sup> DE ARAUJO FALCAO, Almicar, "El hecho generador de la obligación tributaria", Buenos Aires, Editorial Depalma, 1964, página 43.

**Pérez de Ayala** establece una delimitación de la capacidad contributiva con la económica al señalar que “por capacidad contributiva se entiende la capacidad económica para contribuir al sostenimiento de las cargas públicas”<sup>65</sup>.

Es necesario distinguir la capacidad económica de la capacidad contributiva, que se encuentran en relación de género a especie, pues como dice **Gandra** la capacidad contributiva es “la capacidad del contribuyente relacionada con la imposición específica o global, siendo por tanto, (una) dimensión económica particular de su vinculación al poder tributario en los términos de la ley”<sup>66</sup>.

La capacidad contributiva adquiere en la teoría del impuesto una triple significación según **Pérez de Ayala**:

- (i) Significación jurídica positiva.
- (ii) Significación ético económica.
- (iii) Capacidad contributiva técnica o técnico económica<sup>67</sup>.

Desde este punto de vista jurídico positivo, la capacidad contributiva significa que un sujeto es titular de derechos y obligaciones con arreglo a la normativa tributaria vigente.

En una concepción ético económica, la capacidad contributiva es la aptitud económica del sujeto para soportar tributos o ser destinatario de impuestos. Esta aptitud depende de dos cosas: en primer lugar, del volumen de recursos que el sujeto posee para satisfacer con ellos un gravamen, y en segundo lugar, de la necesidad de que tales recursos tiene. Este concepto es más bien aplicable

---

<sup>65</sup> PÉREZ DE AYALA, José Luis, "Curso de Derecho Tributario", Madrid, Editorial de Derecho Financiero, 1978, página 280.

<sup>66</sup> GANDRA DA SILVA, Ives, obra citada, página 236.

<sup>67</sup> PÉREZ DE AYALA, José Luis, obra citada, página 164.

a las personas físicas; sin perjuicio que pueda serles aplicable *mutatis mutandi* a las sociedades comerciales.

La capacidad contributiva técnica o técnico económica está integrada por todos los principios, reglas, procedimientos y categorías relativas a la operatividad o eficacia recaudatoria de los impuestos. En este contexto, hay sujetos que ofrecen una particular capacidad de contribuir, con las siguientes características:

- a. Constituir unidades económicas de posesión y empleo de recursos productivos o de riqueza.
- b. Ser fácilmente identificables y valorables por la hacienda pública como susceptibles de imposición.
- c. Estar en situación de tesorería o solvencia presuntamente suficiente para hacer efectivo el tributo.

### **1.3. Capacidad tributaria y capacidad civil.**

Existe un nutrido debate sobre la equivalencia entre la capacidad tributaria y la capacidad civil. El aspecto central radica en precisar quiénes son “sujetos” para el derecho tributario, y si podemos considerar sujetos de impuestos a los llamados entes patrimoniales. En la mayoría de las legislaciones, la capacidad tributaria coincide con la capacidad civil, pero la ley tributaria extiende también la capacidad a determinados entes patrimoniales considerándolos titulares de derechos y obligaciones tributarias.

**Narciso Amorós** señala que “la capacidad tributaria exige sólo que pueda atribuirse a una persona el hecho tributario, mejor dicho, que tiene capacidad jurídica aquél a quien se le atribuye un hecho tributario”<sup>68</sup>. Esta definición sólo considera con capacidad a aquél a quien “se le atribuye el hecho tributario”, o el “titular del hecho imponible”, con lo que se desconoce que los sujetos pasivos que no son titulares del hecho imponible, puedan también tener capacidad tributaria, lo

---

<sup>68</sup> AMORÓS, Narciso, "Derecho Tributario", Buenos Aires, Editorial Depalma, 1984, pág. 306.

cual creemos es difícilmente aceptable<sup>69</sup>.

**Pérez de Ayala** amplía el concepto de la manera siguiente: la capacidad tributaria es la “posibilidad de ser titular de situaciones jurídicas subjetivas activas y pasivas, como noción paralela a la de capacidad jurídica en teoría general”<sup>70</sup>. Este autor, para determinar la capacidad tributaria considera la posibilidad de ser titular de situaciones subjetivas, es decir, ser parte en una relación jurídica y figurar en ella como sujeto activo o como sujeto pasivo. Para que un sujeto se encuentre en una situación jurídica, activa o pasiva, en derecho tributario, es necesario que la ley tributaria regule tal relación jurídica y haga figurar, como sujeto pasivo de ella, a quien estime conveniente. Por esta razón ya no sólo tiene capacidad el contribuyente implicado, sino cualquier sujeto que interactúe con el Fisco en una relación jurídica regulada por el derecho tributario.

En sentido similar, **Giannini** señala que “sólo pueden ser sujetos de la relación impositiva, y por lo tanto de las obligaciones y derechos inherentes a ella, aquellos a quienes el derecho tributario reconoce como jurídicamente capaces”<sup>71</sup>. Es decir, la ley es la que otorga la capacidad tributaria, y en virtud de ella se es sujeto en la relación tributaria, con titularidad activa o pasiva.

Según **Giuliani Fonrouge**, pueden ser sujetos del impuesto (contribuyentes) y sujetos de la obligación (contribuyentes o terceros) quienes no tengan las condiciones que el derecho privado considera inherentes a ello, pudiendo afirmarse que “toda vez que un sujeto, provisto o no de capacidad jurídica de derecho privado, realiza concretamente y en forma autónoma una de las circunstancias de hecho abstractamente presumidas por la ley tributaria, él cumple los presupuestos necesarios y suficientes para asumir la capacidad de ser sujeto de relaciones jurídicas

---

<sup>69</sup> Piénsese en el caso del empleador que paga la remuneración a su trabajador y retiene el impuesto respectivo: no es el empleador a quien se le atribuye el “hecho tributario”, por lo tanto podría no tener capacidad tributaria, en concepto de Amorós, sino que sólo la tendría el trabajador por la remuneración percibida por su trabajo personal.

<sup>70</sup> PÉREZ DE AYALA, José Luis, obra citada, pág. 279.

<sup>71</sup> GIANNINI, Donato, "Instituciones de Derecho Tributario", Madrid, Editorial de Derecho Financiero, 1975, pág. 97.



tributarias”.

**Giuliani Fonrouge** confirma tres elementos que integran la capacidad tributaria:

- (i) Es titular de la capacidad tributaria no sólo el contribuyente sino también los sujetos pasivos de la obligación. Por esta razón queda descartada la definición de **Amorós** ante dicha situación.
- (ii) La capacidad tributaria afecta a todo sujeto, tenga o no capacidad civil. Por ello, pueden ser capaces tanto las personas naturales, las personas jurídicas, los incapaces y los entes o patrimonios sin personalidad jurídica.
- (iii) No existe capacidad tributaria a priori, sino que es consecuencia de la realización de un presupuesto descrito en la ley tributaria, y por el hecho de ser parte en una relación jurídica normada por el derecho tributario ya se es capaz.

Podemos asimilar esta idea a la capacidad de goce en el derecho civil, en contraposición a la capacidad de obrar en el derecho tributario que se asimila a la capacidad de ejercicio en derecho común. Sin embargo, este símil no es del todo exacto, porque la capacidad tributaria es mucho más amplia que la del derecho civil. Así, quienes no son capaces en materia civil pueden serlo en esta disciplina, pues se otorga capacidad a ciertos entes patrimoniales carentes de personalidad jurídica, e incluso a asociaciones de hecho, lo cual es una consecuencia de la transformación que en el derecho tributario sufren algunas instituciones del derecho común al ser reguladas por aquél.

Por otra parte, se advierte que no se confunde esta capacidad con la económica o con la contributiva, aun cuando estas últimas sean fundamento de la primera. Así, un sujeto puede tener capacidad tributaria y no capacidad económica si, por ejemplo, según una legislación determinada, tiene capacidad tributaria, pero carece de capacidad económica si es cesante, o no tiene bienes, etcétera. Como asimismo, puede tenerse capacidad económica y no tributaria, en el caso de un extranjero solvente que en un estado extraño al de su nacionalidad carece de capacidad tributaria según su legislación.

**Berliri** niega la posibilidad lógica de un sujeto de derecho tributario que no sea al propio

tiempo sujeto de derecho privado, porque la sujeción al tributo implica la obligación de pagar una suma de dinero y presupone, por tanto, la posibilidad de poseer y de transferir la suma en cuestión, es decir, la capacidad jurídica de derecho privado<sup>72</sup>. Sin embargo la fuerza de los argumentos dados por **Berliri** no pueden soslayar la frecuencia con que los textos legales otorgan capacidad a entes de hecho en el derecho tributario independiente de la del derecho civil.

Podemos concluir señalando que, en nuestra opinión, la capacidad tributaria de un sujeto —excluyendo al sujeto activo— es la aptitud, creada por la ley tributaria, para figurar como sujeto de derecho en una relación jurídica regulada por el derecho tributario.

Toda la estructura de la capacidad tributaria está creada por la ley fiscal, es decir, la ley tributaria crea una relación jurídica cuyas prestaciones son de naturaleza tributaria, y establece un sujeto pasivo de dicha relación, con capacidad y aptitud legal que le permite a la ley recaudar con mayor eficacia los tributos, no importando que tales sujetos coincidan o no con los del derecho común.

## 2. Los sujetos pasivos.

Antes de entrar en el estudio del sujeto pasivo propiamente tal, es necesario que analicemos las distintas clases de sujetos pasivos que existen en la relación tributaria, para después centrar nuestro estudio en el sujeto pasivo de la obligación tributaria.

Dentro de la relación tributaria concurren diversos sujetos, a saber:

- a) Sujeto activo: Es aquel que puede exigir el pago de los tributos aun por medios compulsivos. El sujeto activo por antonomasia es el Estado, sin perjuicio de que delegue su facultad a entes funcionalmente descentralizados que, si bien son sujetos activos, carecen de potestad de imposición.

---

<sup>72</sup> BERLIRI, Antonio, "Capacidad jurídica tributaria", Roma, Revista de Dirección Financiera, 1970, pág. 237.

- b) Sujeto pasivo de la potestad tributaria: Estos sujetos son aquellos que se encuentran ligados o sometidos mediante un vínculo personal o territorial a la potestad impositiva de un Estado. Este vínculo constituye un supuesto importante, pues sin él no existiría una posibilidad cierta de imponer una carga “real” a determinado sujeto.
- c) Sujetos pasivos de la relación tributaria: Cobra aquí importancia la distinción entre relación y obligación tributaria en cuanto a los sujetos. Decíamos, al tratar la relación tributaria, que es una relación “compleja” que da lugar a una multiplicidad de relaciones jurídicas menores que crean obligaciones de dar y de hacer, y cada una de éstas con un sujeto pasivo distinto.

En España, el Reglamento General de la Inspección de Tributos, denomina a los sujetos pasivos de la relación “obligados tributarios” englobando tanto a titulares de obligaciones pecuniarias como a los sometidos a deberes de información respecto de terceros<sup>73</sup>.

- d) Sujeto pasivo del impuesto: es el denominado contribuyente, respecto del cual se ejerce la potestad tributaria. Dicho de otra manera, el sujeto pasivo del impuesto es la contraparte de la potestad tributaria. La particularidad de este sujeto es que soporta la disminución patrimonial por causa del impuesto, y que, por tanto, es el deudor del mismo, sin perjuicio que también pueda ser su responsable.
- e) Sujeto pasivo de la obligación tributaria: Sujeto pasivo es, técnicamente hablando, aquel sujeto que está obligado frente al fisco a satisfacer la prestación pecuniaria causada por el tributo. Este sujeto puede o no coincidir con el sujeto pasivo del impuesto (contribuyente).

**Giuliani**, al conceptualizar al sujeto pasivo, pone de relieve esta última situación al señalar que sujeto pasivo es la persona individual o colectiva a cuyo cargo pone la ley el cumplimiento de la prestación y que puede ser el contribuyente o un tercero.

---

<sup>73</sup> En sus artículos 24 y 25 (Real Decreto 939 de 25 de Abril de 1986), concordante además con el Artículo 35 de la Ley General Tributaria (Ley 230 de 28 de Diciembre de 1963).

## 2.1. Sujeto Pasivo de la Obligación Tributaria.

### 2.1.1. Concepto.

Primero que todo, señalaremos lo que los principales tratadistas del Derecho Tributario comprenden dentro de la figura del Sujeto Pasivo.

**Berliri** define al sujeto pasivo de la siguiente manera: “Sólo puede ser sujeto pasivo de la obligación tributaria aquel que debe entregar el objeto de dicha obligación, con la consecuencia de que quien no deba nada al acreedor (por ejemplo, el que únicamente está obligado a reembolsar al deudor) o quien debe entregar en virtud de una obligación diversa (el fiador o garante) no son sujetos pasivos de la obligación tributaria. De donde se desprende que sujeto pasivo de la obligación tributaria y deudor del impuesto son términos necesariamente equivalentes”<sup>74</sup>.

Este concepto deja de manifiesto la postura doctrinal de **Berliri**, quien rechaza que pueda ser sujeto pasivo una persona distinta del deudor o contribuyente.

**Pérez de Ayala** define al sujeto pasivo de la manera siguiente: “Es sujeto pasivo de la obligación tributaria material aquel que resulta obligado al pago de la deuda tributaria”<sup>75</sup>.

Este concepto es mucho más preciso y técnico, sin embargo, alude sólo a la obligación tributaria material y no considera todas las demás obligaciones de carácter formal que corresponden al sujeto pasivo.

---

<sup>74</sup> BERLIRI, Antonio, obra citada, pág. 212.

<sup>75</sup> PÉREZ DE AYALA, José, obra citada, pág. 251.

**Narciso Amorós**, define al sujeto pasivo diciendo: “El sujeto pasivo en un sentido amplio es toda persona natural o jurídica que según la ley resulta inmediatamente obligada ante la administración pública a cumplir la obligación tributaria”<sup>76</sup>.

**Giuliani Fonrouge** entiende por sujeto pasivo “la persona individual o colectiva a cuyo cargo pone la ley el cumplimiento de la prestación y que puede ser el contribuyente o un tercero”.

Un punto importante de este concepto es que la calidad de sujeto pasivo puede o no coincidir con la de contribuyente.

De acuerdo a lo señalado, podemos concluir que el sujeto pasivo es todo sujeto, sea persona natural, jurídica o entidad de hecho, obligada a enterar en arcas fiscales el importe del tributo debido, y a cumplir con las demás obligaciones de carácter formal (declaración, información, etc.). El no tener capacidad de obrar no es obstáculo para ser sujeto pasivo, pues en tal caso se actúa a través de su representante legal o de un agente oficioso, y en los casos que no existiera un representante legal, la ley suple esta carencia.

### **2.1.2. Atributos del sujeto pasivo**

Los atributos del Sujeto Pasivo son:

- (i) Debe estar investido de capacidad tributaria que le permita figurar de un modo efectivo en la relación tributaria. Respecto de la capacidad de obrar lo hará sea por sí mismo o por medio de sus representantes.
  
- (ii) Se prescinde de si tiene o no calidad de sujeto del impuesto. Por tanto, no es requisito para ser sujeto pasivo el haber sido gravado o incidido por el impuesto; por esa razón, **Giuliani** señala que éste puede ser el contribuyente o un tercero. Esta característica da lugar a ciertas modalidades

---

<sup>76</sup> AMORÓS, Narciso, obra citada, pág. 323.

que puede asumir el sujeto pasivo, ya sea contribuyente (sujeto pasivo por deuda propia) o responsable (sustituto o solidario).

(iii) El sujeto pasivo se encuentra en una relación lógica con el hecho imponible. El legislador, al describir el hecho imponible, consagra el elemento persona y, por tanto, este hecho tributario es atribuible a un sujeto. Ahora bien, la relación según **Amorós** puede ser “directa e inmediata”, que es la situación normal, es decir, el titular del hecho imponible debe enterar el impuesto (aquí se confunden el sujeto del impuesto con el sujeto pasivo); o bien, “indirecta o mediata”, en que el sujeto pasivo no es titular del hecho imponible, pero participa en él de modo indirecto.

(iv) El sujeto pasivo es inderogable o inalterable. No es posible que el sujeto pasivo señalado por la ley tributaria pueda liberarse de su obligación mediante un acto de carácter privado. El fundamento de ello radica en el principio de la legalidad del hecho gravado donde el elemento pasivo se encuentra delimitado por la ley. Se evita así la evasión impidiendo que el obligado se zafe de su responsabilidad liberándose de su calidad de sujeto pasivo.

Todas aquellas personas que en función de un cargo, sea como albacea, depositario, gestor, administrador, encargado fiduciario, etc., se les impone el deber de declarar y pagar el tributo no lo hacen en la calidad de sujeto pasivo porque pueden liberarse de tal obligación renunciando al cargo que ejecutan; son, por lo tanto, meros representantes.

Sin embargo, el artículo 98 del Código Tributario, que señala que “de las sanciones pecuniarias responden el contribuyente y las demás personas legalmente obligadas”, no exime a estos representantes de la responsabilidad por sanciones pecuniarias, pues el citado artículo habla de personas *legalmente obligadas*. Como ejemplo, podemos citar el artículo 65 inciso final de la Ley de Impuesto a la Renta (contenida en el Artículo Primero del Decreto Ley N°824 de 1974), que señala que “iguales obligaciones (de declarar y pagar) pesan sobre los albaceas, partidores, encargados fiduciarios o administradores, de cualquier género”.

Por otro lado, el artículo 99 del Código Tributario hace aplicable las sanciones corporales a “quien debió cumplir la obligación”, sea éste sujeto pasivo o representante (de personas o entes

patrimoniales), y, respecto de personas jurídicas, hace responsable a los gerentes, administradores o a quienes hagan las veces de éstos y a los socios a quienes corresponda dicho cumplimiento. Esto se ajusta a las doctrinas penalistas que estiman que las personas jurídicas son inimputables y no corresponde aplicar las penas sino a quienes integran dichas entidades.

(v) El sujeto pasivo responde por el tributo en su propio nombre y, si paga la suma respectiva, la obligación se extingue respecto de él. Esta situación se diferencia de la representación en que el representante es responsable en nombre de otro y el pago extingue la deuda respecto del representado.

(vi) El sujeto pasivo es responsable con sus bienes del pago del tributo. El Fisco deberá dirigir su acción de cobro contra los bienes del sujeto pasivo. Esta situación no obsta a que en las relaciones privadas operen acciones de reembolso contra el deudor principal. Esto excluye también a los administradores, albaceas, gestores, etc., como sujetos pasivos por cuanto resultaría del todo injusto dirigir una acción de cobro contra los bienes de estas personas. La acción ejecutiva debe dirigirse en contra del representado.

Para **De Araujo**, cuando la sujeción pasiva es directa la ley puede no señalar expresamente el sujeto pasivo, puede estar implícito en la estructura del hecho tributario; sin embargo, cuando es indirecta la relación, es necesario pronunciamiento expreso<sup>77</sup>.

Habiendo determinado los atributos y principales características del Sujeto Pasivo, podemos referirnos a la responsabilidad tributaria y su relación con éste.

---

<sup>77</sup> DE ARÁUJO FALCAO, obra citada, pág. 107.

## **CAPÍTULO CUARTO**

### **LA RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA** **Y SU RELACIÓN CON LA SUBJETIVIDAD PASIVA**

#### **1. Generalidades**

La existencia de la figura del responsable tributario en la parte pasiva de la relación jurídica tributaria supone una alteración en la condición de los sujetos de las obligaciones, según son concebidas en la Teoría General del Derecho.

Siguiendo la elaboración de la doctrina civilística alemana, la deuda se satisface con el cumplimiento de una obligación de dar, hacer o no hacer. La responsabilidad consiste en la garantía de dicho cumplimiento, por lo cual su existencia supone siempre el previo nacimiento de la deuda y su desarrollo depende de los avatares de ésta.

En la situación más común, deuda y responsabilidad se presentan unidas en el mismo sujeto, de manera que la responsabilidad, ordinariamente, es un hecho propio. Sin embargo, en algunas hipótesis la responsabilidad puede recaer sobre un sujeto distinto del deudor.

En estos casos, a los sujetos de la deuda y de la responsabilidad les corresponden, respectivamente, situaciones jurídicas específicas y diferenciadas, lo cual da lugar al nacimiento de obligaciones diversas. No obstante la existencia de obligaciones distintas, con contenidos propios, se debe advertir cómo la obligación de responsabilidad, por su misma naturaleza, está siempre conectada con la obligación principal, dado que en ésta, aquélla encuentra su razón de ser. Así aparece enteramente justificada la nota de accesoriedad que ha de presentar la obligación del responsable con respecto a la principal del deudor.

Este mismo esquema puede aparecer dentro de la relación jurídica tributaria: la realización



de un hecho imponible, por el que se manifiesta una capacidad económica, es la razón que justifica suficientemente el nacimiento de la obligación de pago del correspondiente impuesto. Pero en algunas ocasiones puede surgir una obligación tributaria para quien no haya realizado el hecho imponible: surge así la figura del *responsable tributario*.

En este caso es distinta la causa de su presencia en la parte pasiva de la relación tributaria: si bien no es el autor del hecho imponible, realiza otro presupuesto de hecho que, sin embargo, el legislador ha previsto como fundamento para el nacimiento de su obligación frente a la administración tributaria.

Al recurrir al derecho comparado, observaremos que presenta una distinta configuración en los ordenamientos jurídicos alemán, italiano y español.

En el ordenamiento jurídico alemán, la figura del responsable tributario, regulada en la Ley General Tributaria de 1977 y en otras leyes impositivas, no presenta significativas diferencias con respecto a la normativa del Código Civil. En efecto, la ley tributaria construye la figura del responsable con un sentido muy amplio, incluyendo en este término tanto la responsabilidad por hecho propio, como la responsabilidad derivada de la infracción y la responsabilidad por deuda ajena. En esta última se encuentran aquellos sujetos que intervienen en la relación jurídica tributaria no sólo con una función de garantía del pago del tributo, sino también de anticipación y simplificación.

En el ordenamiento jurídico italiano la figura del responsable tributario se presenta de un modo más restringido de lo que aparece en el ordenamiento alemán. En primer lugar, el *responsable tributario* es aquel sujeto que garantiza el cumplimiento de la obligación tributaria principal frente a la administración, y que es claramente distinto del supuesto de responsabilidad por el hecho propio.

En segundo lugar, la norma y la doctrina tributaria italianas excluyen del concepto de responsabilidad aquella hipótesis en que la intervención o implicación de un sujeto que no realiza el hecho imponible viene justificada no por razones de garantía, sino por el interés de anticipar,

controlar y simplificar el pago del tributo. Este sujeto es definido como *sustituto*.

Por esta razón, en el ordenamiento tributario italiano la figura del *sustituto* comprende todos los supuestos de retención de rentas en la fuente de su producción, incluidos aquellos que sólo lo sean a cuenta.

A diferencia de la construcción unitaria del ordenamiento tributario alemán y la bipartita del ordenamiento italiano, en el ordenamiento tributario español se hace una elaboración más articulada de los supuestos de implicación de terceros en el pago del tributo, de la que resulta una construcción tripartita, con la siguiente figura: por una parte se reconoce al contribuyente y al sustituto del contribuyente, y por otra se reconoce a los responsables. Sin embargo, se debe precisar que la forma de retención que el ordenamiento italiano llama *sostituzione propria* no existe en el ordenamiento español; tampoco dentro de los casos de sustitución en el ordenamiento español existe una figura equivalente en el ordenamiento italiano.

## **2. La responsabilidad tributaria y su relación con la subjetividad pasiva.**

En la posición pasiva de la relación tributaria cobra un singular relieve la figura del contribuyente, que podemos definir, con la doctrina española, como “el sujeto al que la ley tributaria atribuye la titularidad del hecho imponible”<sup>78</sup>.

Sin duda, el contribuyente obligado al pago del tributo se configura como un sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria, cuyo sujeto activo es el Estado. Ahora bien, se debe plantear la cuestión de la calificación como sujetos pasivos del sustituto y del responsable tributario.

Sujeto pasivo de una relación jurídica de obligación es la persona que ha de realizar la prestación en la que aquélla consiste. Consideramos así la conveniencia de adoptar un concepto formal de sujeto pasivo, cuyo papel se desarrolla dentro de una relación jurídica, y poder así

---

<sup>78</sup> PÉREZ DE AYALA, José Luis, "Derecho Tributario", Editorial Arces, Salamanca, 1994, pág. 213.

determinar su participación exacta –y responsabilidad– en la relación jurídica que se entable.

En la relación jurídica tributaria se debe considerar sujeto pasivo a toda persona que esté obligada a realizar una prestación a la administración tributaria. La relación jurídica tributaria adquiere de esta manera un carácter complejo, porque es capaz de recoger en su seno una pluralidad de sujetos obligados a realizar distintas prestaciones.

Dado que, como ya hemos dicho, al responsable tributario le incumbe la obligación de *garantizar* el pago del tributo, no se puede dudar que sea un sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria por una obligación de responsabilidad que es distinta y accesoria de la obligación tributaria principal.

La presente afirmación lleva a no compartir la opinión mayoritaria en la doctrina española. Ésta se resiste a calificar al responsable tributario como sujeto pasivo, concibiéndolo como una figura *sui generis*, sin llegar a delinear, no obstante, la estructura jurídica de este elemento de un modo claro y preciso, adecuado para la función que efectivamente desempeña. Se estima que la configuración adoptada por la doctrina española está indudablemente relacionada con la sistemática de la Ley General Tributaria, pues ésta considera sujetos pasivos solamente al contribuyente y al sustituto, quedando totalmente excluido de esta categoría el responsable.

Nuestro objetivo, sin embargo, debe situarse en un nivel de abstracción teórica, que se encuentra más allá de los meros datos positivos, aisladamente considerados, tanto del ordenamiento tributario español como de los otros ordenamientos que comparamos.

### **3. Ordenación sistemática de la parte pasiva de la relación jurídica tributaria.**

En primer lugar, son patentes las diferencias esquemáticas entre el ordenamiento tributario alemán, de un lado, y el español y el italiano, de otro; sin duda, este es un factor determinante de las divergencias entre los conceptos que han elaborado las respectivas doctrinas tributarias.

En el Derecho alemán el concepto de las diversas categorías subjetivas pasivas viene

determinado en razón del contenido *ex lege* de las obligaciones frente a la administración tributaria, siempre inmersa en una única relación jurídica tributaria; por consiguiente, no se formulan unas determinadas figuras subjetivas según su dependencia con el hecho imponible, como sucede en el Derecho italiano y español.

A pesar de la neta distinción que se puede realizar entre todas las obligaciones ha de existir siempre una, que es la *obligación principal*, consistente en el pago del tributo, que determina el nacimiento y condiciona el desarrollo de las demás obligaciones.

Junto a ésta, la legislación alemana establece otras obligaciones (como la responsabilidad) y deberes tributarios no obligacionales (usaremos esta nomenclatura para referirnos a obligaciones no pecuniarias), cuyos titulares resultan encuadrados bajo la rúbrica común de obligados tributarios. Fuera de esta categoría, sólo quedan algunos titulares de deberes no obligacionales (principalmente de información) referentes a tributos de terceros. La inclusión de algunos titulares de deberes tributarios entre los obligados tributarios en unos casos, y su exclusión en otros, se realiza en función de una libre elección de la ley alemana, que puede justificarse por la desconexión de esta materia con respecto al hecho imponible.

En el intento de abarcar con un solo término toda la variedad de situaciones jurídicas pasivas, la doctrina española ha propuesto la recepción del concepto de obligados tributarios.

La transposición de este término fuera de su contexto originario choca con la realidad de la ley española e italiana, que otorgan un gran relieve al hecho imponible en la configuración de las figuras subjetivas pasivas.

Existen dos planos que no se deben confundir. Por una parte, quien realiza el hecho imponible es deudor del impuesto a título de contribuyente, y los que son deudores del mismo a título de responsabilidad siempre presentan una relación con el hecho imponible. Por otra parte, en el desarrollo de la relación jurídica tributaria pueden ser llamados a intervenir, con un deber de carácter no obligacional, otros sujetos. Para referirnos a todos ellos no podemos tomar el término “*obligados tributarios*” en el mismo sentido que tiene en la ley alemana, porque no se encuentra

en las leyes española, italiana ni chilena una determinación semejante a la que se presenta la *Abgabenordnung* alemana<sup>79</sup>. Sin embargo, se puede reconocer en este concepto una utilidad clasificatoria si es tomado en un sentido más amplio del que tiene en Alemania, de modo que en él pudieran incluirse también todos los sujetos que tienen una obligación o deber no obligacional frente a la administración tributaria. Este concepto constituiría el vértice superior del que se derivarían todas las demás categorías contenidas en la vertiente pasiva de la obligación tributaria.

Sin duda, todas las prestaciones que pueden ser objeto de un deber o de una obligación lo son de dar, hacer o no hacer y, por tanto, sus titulares tienen cabida en el término “*obligados tributarios*”. Fuera de esta afirmación, con este término no se designa ninguna categoría de sujetos, ni ningún específico régimen jurídico; tomado en un sentido más restringido, podría constituir una fuente de confusión por el hecho de yuxtaponer situaciones obligacionales con otras que no lo son.

#### **4. Justificación y función de la figura del responsable tributario.**

Hasta ahora hemos examinado solamente la estructura de la parte pasiva de la relación jurídica tributaria; en este momento es necesario ocuparse de la justificación de la presencia en ella de sujetos que no hayan realizado el hecho imponible.

En cuanto acreedor de la obligación tributaria, el Estado se encuentra interesado en asegurar su cobro. Esto lo hace ampliando el patrimonio que puede estar afecto al pago del tributo mediante la implicación, en el lado pasivo de la relación tributaria, de terceras personas que no hayan realizado el hecho imponible, es decir, los llamados responsables.

A fin de aumentar las posibilidades de efectiva satisfacción del derecho del acreedor, el Derecho privado ha desarrollado medios jurídicos, las instituciones de garantía, que consisten, precisamente, en el aumento de la masa patrimonial afecta al cumplimiento de la obligación.

---

<sup>79</sup> *Abgabenordnung*, 2000. Ordenanza Tributaria Alemana, traducción de Carla Schuster. Editorial Colex, Madrid, 2001.

No obstante la diversa naturaleza de estas dos ramas del Derecho, en el fenómeno de la responsabilidad tributaria se encuentra la misma función de aseguramiento del crédito que es propia de los instrumentos de garantía del Derecho privado. En consecuencia, no se puede negar la naturaleza de garantía al instituto de la responsabilidad tributaria; en este caso se trata de una institución de garantía de origen legal, dado que en ningún caso podría tener su fuente en un contrato. En este origen legal se encuentra la justificación del llamado a terceros a la prestación de garantía, y no en la ejecución del hecho imponible, ya que éstos no la realizan. La implicación de aquéllos en la relación jurídica tributaria trae su causa de la producción de otro hecho, previsto por la ley, que se configura como el presupuesto de responsabilidad.

La distinción entre las obligaciones del contribuyente y del responsable es muy clara en la ley alemana. El artículo 37 de la Ordenanza Tributaria Alemana<sup>80</sup> establece cómo el responsable da origen, de un modo inmediato, a una relación con la administración tributaria, regulada de un modo independiente del crédito del Estado frente al contribuyente.

No obstante, la jurisprudencia del Tribunal Supremo alemán matiza que debe existir previamente la obligación de deuda, cuyo cumplimiento garantiza el responsable: de aquí la doctrina deduce la nota de accesoriedad de la obligación del responsable.

La accesoriedad que caracteriza la obligación de responsabilidad aparece de un modo más claro en los ordenamientos español e italiano. En efecto, la relevancia del hecho imponible como figura central dentro de la relación jurídica tributaria hace notar la ligazón del mismo con las demás obligaciones. En virtud de la nota de accesoriedad, el nacimiento de la obligación de responsabilidad depende de que haya nacido la obligación de deuda. Igualmente, la extinción de la deuda comporta también la extinción de la responsabilidad.

---

<sup>80</sup> Abgabenordnung, 2000. Ordenanza Tributaria Alemana, traducción citada, página 41.

Como ya hemos visto, el contexto en que la ley alemana hace la distinción entre las situaciones del contribuyente y del responsable es diferente del que se encuentra en los ordenamientos español e italiano, pues no concede un papel central al presupuesto de hecho. Sin embargo, nos parece relevante la consideración de la responsabilidad como derivada de un hecho diverso (el presupuesto de responsabilidad), aunque conexo con el hecho imponible. Esta construcción resulta útil a fin de descubrir con más precisión las distintas obligaciones que existen dentro de la relación jurídica tributaria.

## **5. Obligación de responsabilidad y derecho de retorno.**

Dado que, como hemos dicho, la ley puede establecer un presupuesto de hecho de la responsabilidad y llamar a un tercero que no haya realizado el hecho imponible a garantizar el cumplimiento de la obligación tributaria principal (de deuda), se debe saber dentro de qué límites puede la ley seleccionar a estos sujetos responsables.

No cabe duda que, admitiendo esta virtualidad de la ley, cualquiera que ésta designase podría ser calificado como responsable; pero también es evidente que debe existir algún tipo de relación entre los sujetos responsables y los que realizan el hecho imponible. La elección de los responsables es una opción de política legislativa, pero la ley llamará siempre a aquellos que, por su situación con respecto al hecho imponible o al sujeto que lo realice, estén razonablemente en condiciones de ofrecer aquella garantía.

Cuando el sujeto que ha realizado el hecho imponible no haya verificado el pago del tributo, el responsable es llamado a efectuar dicho pago ante la Administración. En esta hipótesis, el responsable satisface una deuda ajena, dado que ésta surge como una deuda propia para el sujeto que ha realizado el hecho imponible, que es el presupuesto de la deuda. El hecho imponible es índice de capacidad contributiva, y por tanto sería contrario a este principio que otro sujeto, como el responsable, deba soportar finalmente la carga económica del tributo.

En consecuencia, la responsabilidad tributaria se desarrolla solamente en el nivel de las relaciones jurídicas, pero en ningún caso implica que exista una responsabilidad económica. Por

tanto, la ley ha de conceder al responsable tributario la posibilidad de resarcirse del pago efectuado a la Administración tributaria, esto es, se le concede una acción de repetición o retorno frente al titular de la capacidad contributiva.

La acción de repetición, según el Derecho privado, es una institución que permite hacer recaer el cumplimiento de la obligación sobre los deudores cuando un sujeto distinto lo haya efectuado. No obstante, el ejercicio de esta acción será diferente según si el que ha cumplido la obligación es también deudor de la misma o no. En el primer caso existirán otros codeudores con él, y éste sólo podrá trasladar la parte de la deuda que a aquéllos corresponda, debiendo soportar él la parte propia. En el segundo caso, el derecho de regreso abarcará la totalidad de la prestación que haya sido realizada.

De esta manera, resulta que en el primero de los casos que hemos expuesto la obligación tiene necesariamente un sujeto colectivo, mientras que en el segundo esto no siempre sucederá así.

Esta última hipótesis es la que se encuentra en la responsabilidad tributaria, dado que el titular de esta obligación realiza el presupuesto de responsabilidad, que es diferente del hecho imponible, único que puede justificar la carga tributaria. Debemos, por tanto, distinguir las diversas formas de cumplimiento que pueden darse en el caso de obligación pluripersonal y en el de obligación de responsabilidad, subrayando que, con respecto a esta última, la obligación de deuda tiene un papel central dentro de la relación jurídica tributaria.

## **6. Solidaridad y subsidiariedad.**

Para explicar las relaciones existentes entre diversos sujetos, cuando éstos constituyen la parte pasiva de una relación jurídica, se utilizan los términos de solidaridad y subsidiariedad. Sin embargo, el término solidaridad puede aplicarse en dos sentidos distintos.

En primer lugar, el Derecho privado, para distinguir entre dos tipos de obligaciones por la extensión de su cumplimiento, denomina obligación solidaria a aquella en la que existen varios deudores y cada uno de ellos esté obligado al pago de la totalidad de la deuda; frente a ésta,



califica como obligación mancomunada a aquella en la que cada deudor debe pagar sólo la parte de deuda que le corresponde<sup>81</sup>.

En segundo orden, la subsidiariedad es la posibilidad de establecer un orden entre los diversos sujetos obligados a cumplir. El uso del término solidaridad con este último sentido se encuentra muy extendido, tanto en la legislación como en la doctrina.

Existe solidaridad si el acreedor puede dirigirse indistintamente contra cualquiera de los deudores, a su propia elección; por el contrario, existe subsidiariedad si el deudor (de segundo grado) ha de pagar sólo después de que el acreedor se haya dirigido contra otro de los deudores (el de primer grado), y éste no haya pagado.

En ambos casos cada deudor está obligado a entregar la totalidad de la deuda, por lo que tanto el codeudor solidario como el deudor subsidiario son, en definitiva, deudores de una obligación solidaria. Para referirnos a la solidaridad en el cumplimiento de la obligación por deuda ajena emplearemos el término de responsabilidad inmediata.

En el Derecho Tributario podemos decir que toda deuda con múltiples deudores es siempre solidaria, en el sentido que no cabe fraccionar su cumplimiento frente a la administración tributaria, y, en consecuencia, se encuentra tanto en el caso de los que son cotitulares de una deuda tributaria, a causa de haber realizado conjuntamente el hecho imponible, como en el de responsabilidad, en que un tercero es llamado para garantizar una deuda ajena.

Para el primer caso, el ordenamiento español prevé la posibilidad de que la administración tributaria proceda al llamamiento inmediato de cualquiera de los titulares del hecho imponible, pero en la regulación de la responsabilidad el mismo ordenamiento presenta una situación radicalmente diferente de la propia de los ordenamientos alemán e italiano. Éstos establecen la regla de la responsabilidad inmediata (solidaridad) para todos los sujetos que estén en el lado

---

<sup>81</sup> Materia contemplada en el artículo N°1511 del Código Civil.

pasivo de la relación jurídica tributaria.

Mientras que en Alemania la *Abgabenordnung* expresamente preceptúa a la responsabilidad inmediata (artículo 34), en Italia se prevé dentro de las normas que disciplinan los distintos supuestos de responsabilidad tributaria. Al contrario, en España la responsabilidad inmediata debe estar prevista en cada caso concreto, pues constituye una excepción a la regla general de subsidiariedad contenida en el artículo 37 de la Ley General Tributaria. En el Derecho privado español –a diferencia del italiano y alemán, que ponen en primer plano el aseguramiento del crédito– se prevé normalmente el *beneficium excussionis* para los obligados en las instituciones de garantía, considerando la accesoriedad de su obligación.

#### **7. La sustitución tributaria y su relación con la subjetividad pasiva.**

Además del tipo de responsabilidad tributaria a que nos hemos referido precedentemente, la ley recurre a mecanismos más directos que vincular el patrimonio de un tercero o del mismo deudor para garantizar el cumplimiento de la obligación tributaria.

En efecto, la ley tributaria también contempla el requerimiento de pago a un sujeto distinto del que ha realizado el hecho imponible, reemplazándolo, para facilitar la percepción del tributo. A esta figura se le otorga la denominación de *sustitución tributaria*, y al llamado a cumplir la prestación, *sustituto*.

En este caso, la obligación del sustituto consiste en comparecer en forma inmediata y directa ante la administración tributaria, a fin de satisfacer una deuda impositiva generada por un hecho imponible realizado por un tercero que ha sido *sustituido*.

Según la terminología de la ley española, el artículo 32 de la Ley General Tributaria de ese país establece que “es sustituto del contribuyente el sujeto pasivo que, por imposición de la ley y en lugar de aquél, está obligado a cumplir las prestaciones materiales y formales de la obligación tributaria”.

En forma análoga, para la ley italiana el sustituto es definido como el “obligado al pago del impuesto en lugar de otros, por hechos o situaciones imputables a éstos”<sup>82</sup>.

La doctrina italiana y alemana coinciden en afirmar que el contribuyente queda del todo desplazado por el sustituto, al que, en rigor, se le adscribe a la condición de sujeto pasivo de la obligación tributaria. Por consiguiente, esta obligación tributaria es la misma de la que hubiera sido sujeto pasivo el contribuyente de no haber operado la sustitución tributaria.

Este instituto, en consecuencia, actúa en beneficio de la administración tributaria, al permitirle dirigirse contra el sustituto en vez del contribuyente mismo (sustituido). De hecho, la administración tributaria obtiene la recaudación de un sujeto (el sustituto) que no tiene interés en la elusión de un hecho imponible, logra, además, una anticipación del pago, realizando un mejor control al reducir el número de los sujetos que debe someter a fiscalización.

Además, es posible advertir la función del sustituto de asegurar el tributo al ser llamado de un modo inmediato al pago. En esta modalidad, la administración tributaria recauda el tributo en forma previa y directa sobre bienes que, en otras circunstancias, deberían ingresar al patrimonio del contribuyente. De esta manera se garantiza el pago del tributo, mediante una caución de naturaleza personal.

En este sentido, la ley alemana extiende la categoría jurídica de la responsabilidad tributaria a la figura del sustituto, reconociendo que el aseguramiento que éste realiza puede subsumirse en una noción de responsabilidad. Coherentemente, la ley alemana no establece un presupuesto separado para la sustitución, sino que inserto en el de responsabilidad. Al sustituto se le puede atribuir la titularidad de una obligación tributaria propia conexas con la obligación principal de deuda sin la cual no podría existir, de modo que tiene un carácter accesorio con respecto a ella, en forma análoga a lo que sucede con el responsable.

---

<sup>82</sup> Artículo 64.1 del DPR 600/1973, de 29 de septiembre de 1973.

El tratamiento del sustituto en la ley española y la ley italiana presenta notas distintas a las anteriormente descritas. Así podemos observar en el artículo 32 de la Ley General Tributaria española un desplazamiento del contribuyente por el sustituto, cuando señala que es “*sustituto del contribuyente el sujeto pasivo que, por imposición de la ley y en lugar de aquél, está obligado a cumplir las prestaciones materiales y formales de la obligación tributaria*”. Aunque la carga tributaria corresponde al contribuyente, el hecho de ser obligado al cumplimiento de las prestaciones implica la asunción de la posición de sujeto pasivo del tributo, consumándose así el desplazamiento del contribuyente por el sustituto.

En el mismo sentido el artículo 64.1 del DPR 600/1973, del ordenamiento tributario italiano, se refiere al sustituto como aquel que “*está obligado al pago del impuesto en lugar de otros, por hechos o situaciones a éstos referibles*”. De acuerdo con esta obligación, la determinación del impuesto se debe realizar solamente tomando en consideración al sustituto. En base a ello, la doctrina italiana ha llegado a la conclusión que el sustituto desplaza completamente al sustituido de la obligación tributaria, y por esta razón debe considerarse como sujeto pasivo de aquélla aunque no haya realizado el hecho imponible.

A pesar del rol que la ley italiana asigna al sustituto, el artículo 35 del DPR 602/1973 establece la solidaridad entre el sustituto y el sustituido, tal como ocurre en el caso del *responsabile d'imposta*, lo cual es contradictorio con el desplazamiento del contribuyente que la doctrina concluye del citado artículo 64.1. En realidad, si el contribuyente es excluido, no puede ser co-obligado, y si es co-obligado no puede decirse que el sustituto ocupa su lugar, tanto más cuando el artículo 38.2 del citado DPR 602/1973 atribuye al sustituido una acción personal para obtener de la administración tributaria el reembolso de las sumas pagadas indebidamente.

Frente a esta contradicción de la normativa y doctrina italianas resulta más coherente señalar que el contribuyente es sujeto pasivo de la obligación tributaria de deuda, mientras que el sustituto lo es de otra obligación específica –accesoria a aquélla y también dentro de la relación jurídica tributaria– que participa de la naturaleza de la responsabilidad.

Existe una diferencia estructural entre el aseguramiento del pago del tributo en la

responsabilidad y en la sustitución, dado que en ésta es directamente llamado el sustituto, mientras que en aquélla la intervención del responsable es solamente eventual y presenta las normas típicas de las instituciones de garantía según el Derecho privado.

Del pago que el sustituto debe realizar en primera instancia, se deriva que éste sea obligado, por su propia naturaleza, al cumplimiento de algunos deberes formales ante la administración tributaria, lo cual no sucede normalmente en el caso del responsable, por ser llamado sólo ulteriormente al pago.

A pesar de la existencia de las diferencias que hemos descrito, podemos considerar que nace una nueva obligación (la del sustituto) que no determina la desaparición de la obligación, cuyo sujeto pasivo es y sigue siendo el contribuyente. También en esta hipótesis, el contribuyente debe soportar finalmente la carga económica del tributo, por cuanto el sustituto goza de una acción de repetición por las cantidades pagadas frente a él de modo similar a como hemos expuesto en el caso de la responsabilidad.

Esta construcción de la figura del sustituto que hemos expuesto no es compatible con la que hace la doctrina española, que quizás se conecta directamente con la regulación contenida en la ley sobre el sustituto.

Aunque su sistemática sea más coherente que la ofrecida por la ley italiana, la Ley General Tributaria española considera que es sujeto pasivo quien está obligado al cumplimiento de las prestaciones materiales y formales; por otra parte, designa como tales al contribuyente y al sustituto. Esta estructura es criticable por los siguientes aspectos:

- (i) En primer lugar, por el papel que le corresponde dentro de la regulación jurídica tributaria;
- (ii) No define la específica obligación que corresponde al sustituto;
- (iii) No particulariza la obligación del contribuyente, que continúa como obligado en la relación jurídica tributaria.
- (iv) No aparece clara la subjetividad pasiva del responsable, al que no se le conoce

explícitamente la capacidad de sujeto pasivo, aunque viene referido dentro del mismo capítulo del sujeto pasivo.

## **8. La relación entre la retención y la sustitución tributaria.**

Al lado de la figura de la sustitución tributaria aparece en ocasiones un mecanismo de recaudación que comparte los aspectos funcionales de aquella, pero añade una cota específica consistente en el *versamento* o depósito al Estado, en concepto de cuota tributaria, de una cantidad que en otro caso debería entregarse al contribuyente.

Este mecanismo recibe el nombre de retención, y a continuación debemos analizar de qué modo aparece relacionado con la sustitución tributaria. Existen tres posibilidades teóricas:

- i) Sustitución con retención, en la que el sujeto que paga la renta al contribuyente debe ingresar toda la cantidad que aquél debe por el impuesto, dejando de entregársela al contribuyente.
- ii) Sustitución sin retención, en la que un tercer sujeto, que no es deudor del contribuyente, debe *versar* toda la cantidad que éste debe por el impuesto, generándose un crédito en favor de aquél.
- iii) Retención sin sustitución, en la que el sujeto que paga la renta debe ingresar una parte del impuesto, quedando la parte restante a cargo del contribuyente.

De las tres mencionadas, haremos referencia a aquellas que tienen efectiva aplicación práctica.

La primera hipótesis se prevé, en Italia, por ejemplo, para los casos de pago de intereses de depósitos bancarios, en los que el contribuyente es sustituido porque, una vez enterada en arcas fiscales la cantidad retenida, el ingreso es definitivo y no se considera como un adelanto a cuenta del Impuesto sobre la Renta; el impuesto en este caso se convierte en proporcional.

Este supuesto es denominado *sostituzioni propria* o *a titolo d'imposta*. Mientras que en España no se encuentra ningún caso de este tipo de sustitución, en Alemania encontramos algún supuesto similar en los pagos de rentas a sujetos no residentes. En la legislación chilena veremos algunos casos en los capítulos siguientes.

La tercera posibilidad (retención sin sustitución) viene recogido de diverso modo en las construcciones de las doctrinas que comparamos. Por una parte, en Alemania este supuesto queda subsumido, como el anterior, junto con todos los demás, en el concepto de responsabilidad tributaria; en Italia, emparentado con las otras hipótesis de sustitución, se le denomina sustitución impropia y en España la doctrina dominante lo concibe como una figura autónoma, llamándola retenedor.

Una cuestión que la doctrina se ha planteado largamente es la de examinar si es admisible reunir todas las hipótesis que hemos expuesto dentro de una concepción unitaria de la sustitución. Así lo hace la doctrina italiana, que se basa en el dato normativo del artículo 64.1 del citado DPR 600/1973 que establece un régimen común para la *sostituzione propria* y la *sostituzione impropria*. La unidad de esta figura, según la doctrina, se encuentra en la desviación de la obligación de pago hacia un tercero, típica de la sustitución, que es común a los casos que comentamos, con la única diferencia de que, en el caso del retenedor, el pago a cuenta no comprende toda la cuota tributaria, por lo que se la llama sustitución impropia.

Pero la dificultad de incluir a la tercera hipótesis de retención en la sustitución se manifiesta, según el juicio de la doctrina dominante española, en los casos en que no llega a nacer la obligación de deuda, que compartimos y por esta razón hemos adoptado el término de retención sin sustitución. Dado el carácter de accesoriedad que tiene la obligación propia del sustituto, no se puede admitir el nacimiento de una obligación accesoria cuando no surge la principal, a menos de no subvertir el principio *accessorium sequitur principali*. Esta situación se produciría cuando el pagador de una renta deba retener e ingresar en arcas fiscales un porcentaje de la misma y para el preceptor de la renta no llegue a surgir ninguna obligación tributaria por no superar sus ingresos la cantidad del mínimo imponible.

Sin embargo, en estas hipótesis encontramos la misma función de aseguramiento (garantía en sentido a-técnico) del pago del tributo, que ya habíamos observado, de una forma diversa, en la responsabilidad tributaria y en los demás casos de sustitución.

En todos los supuestos de retención queda, en todo caso, muy claro que la obligación propia del retenedor no llega a sustituir a la propia del contribuyente. Si esto se admite en general en los supuestos de sustitución, no se puede rechazar, con mayor motivo, cuando la retención se presenta sin sustitución, caso en el que normalmente aun queda al contribuyente la obligación de versar la restante cantidad del impuesto.

Estas consideraciones nos refuerzan en la convicción del carácter unitario, bajo la rúbrica de la responsabilidad, de todos los supuestos en los que terceras personas, distintas del contribuyente, son llamadas a asegurar el cumplimiento de la obligación tributaria. De esta manera, dentro de la categoría general de responsabilidad, aparecen fundamentalmente tres grupos específicos: la sustitución, la retención y los demás supuestos de responsabilidad, o sea, la responsabilidad en sentido estricto.



## CAPÍTULO QUINTO

### EL SUJETO PASIVO EN ALGUNOS IMPUESTOS ESTATUIDOS EN LA LEGISLACIÓN TRIBUTARIA CHILENA.

#### 1. El sujeto pasivo en la Ley de Impuesto a las Ventas y Servicios

##### 1.1. La capacidad tributaria en los impuestos a las ventas y servicios.

La **Ley del Impuesto a las Ventas y Servicios**<sup>83</sup> contenida en el artículo 1° del Decreto Ley N°825 de 1974, en adelante LIVS o Ley de IVA, consagra la capacidad tributaria, como la hemos entendido en el presente trabajo, en diversas disposiciones.

El párrafo 3° de la Ley de IVA tiene por epígrafe “Los Contribuyentes”. El artículo 3°, expresa que “son contribuyentes, para los efectos de esta ley, las personas naturales o jurídicas, incluyendo las comunidades y las sociedades de hecho, que realicen ventas, que presten servicios o efectúen cualquier otra operación gravada con los impuestos establecidos en ella”. El contribuyente, por corresponder fundamentalmente a una noción económica, no requiere ser establecido mediante precepto legal, pero el inciso primero del artículo 3°, de todas maneras, lo hace.

Sin embargo, a nuestro juicio, dicha norma no trata sobre el particular. Estimamos que el artículo citado no se refiere a los *contribuyentes* con toda propiedad porque estos, en el IVA,

---

<sup>83</sup> La Ley de Impuesto a las Ventas y Servicios, que como ya hemos dicho se encuentra contenida en el artículo primero del denominado Decreto Ley N°825, regula en 29 artículos el Impuesto al Valor Agregado y en 16 artículos otros “Impuestos Especiales a las Ventas y Servicios”. Por su importancia como impuesto y por el alto nivel de recaudación, la mayoría de nuestras referencias se harán respecto del Impuesto al Valor Agregado. Ello además, considerando que las normas de administración, declaración y pago de todos estos impuestos es similar, cuando no existe una remisión expresa.

son los consumidores finales de los bienes o servicios que alude dicho artículo, y no los sujetos señalados en tal disposición.

Desde otra perspectiva, podríamos entender que el inciso primero del artículo 3° se refiere al *sujeto pasivo*, es decir a la persona obligada a cumplir con la obligación tributaria, lo cual también descartamos por las siguientes razones:

- El artículo 3° en su inciso primero no señala ningún elemento que permita sostener que las entidades mencionadas son o serán responsables por el pago del tributo.
- El artículo 10<sup>84</sup> señala a quiénes “afectará” el impuesto al valor agregado, es decir, contempla el *sujeto pasivo*.

Concordando esta última norma con la de los numerales 3 y 4 del artículo 2° respecto del “vendedor” y “prestador de servicios”, se concluye que los sujetos pasivos, según el artículo 10, son las mismas entidades aludidas en el artículo 3° inciso primero, es decir, personas naturales o jurídicas y las comunidades y sociedades de hecho. Cabe entonces responder la pregunta de por qué la Ley de IVA regularía en dos disposiciones la misma cuestión.

La respuesta parece estar dada en que los artículos 3° y 10 tienen distinto alcance. Así, el artículo 10, utilizando la expresión “afectará”, delimita claramente al *sujeto pasivo* en el Impuesto al Valor Agregado. Por esta razón, el artículo 3° inciso primero no repite el mismo concepto, ya que, según nuestra opinión, su objeto es el de señalar quienes tienen *capacidad tributaria* para los efectos de los impuestos contenidos en la LIVA.

En consecuencia, para la Ley de IVA pueden figurar como sujetos, en una relación obligacional regulada por la ley tributaria, actuando ante el Fisco, las personas naturales, las

---

<sup>84</sup> El artículo 10, si bien se encuentra dentro de las normas específicas del impuesto al Valor Agregado, es extensivo en aplicación a los otros impuestos adicionales de la Ley, por expresa referencia de los artículos 40, 42 y 45.

personas jurídicas, las comunidades y las sociedades de hecho.

## **1.2. Sujetos con capacidad tributaria.**

Sentado, entonces, que el artículo 3º inciso primero consagra la capacidad tributaria en los impuestos de la LIVS, cabe señalar los sujetos que ostentan tal capacidad.

Los sujetos que poseen capacidad tributaria son:

### **1.2.1. Las personas naturales.**

Para la Ley de IVA tienen capacidad tributaria las personas naturales. En el mismo sentido lo expresa el artículo 8º N°5 del Código Tributario.

### **1.2.2. Las personas jurídicas.**

Como la ley no ha distinguido, y aplicando el artículo 8º N°5 del Código Tributario ya indicado, se comprenden también las personas jurídicas de derecho público y privado, así como personas jurídicas civiles o mercantiles. Lo anterior, es sin perjuicio de las exenciones, en especial las de carácter personal señaladas en el artículo 13 de la Ley de IVA que se refiere a algunas personas jurídicas públicas y privadas, lo que, en todo caso, no altera la capacidad tributaria.

### **1.2.3. Las comunidades.**

Ni el Código Tributario ni otra ley tributaria definen lo que debe entenderse por comunidad. El Código Civil en su artículo 2304 no la define precisamente, sino que se limita a señalar que "La comunidad de una cosa universal o singular, entre dos o más personas, sin que ninguna de ellas haya contratado sociedad o celebrado otra convención relativa a la misma cosa, es una especie de cuasicontrato".

En doctrina, "hay comunidad o indivisión cuando varias personas tienen sobre una

---

misma cosa derechos de idéntica naturaleza jurídica"<sup>85</sup>. La comunidad no tiene personalidad jurídica.

Ahora bien, respecto del tratamiento tributario de las comunidades en la Ley de IVA y de las comunidades en la Ley de Impuesto a la Renta, la profesora **Emilfork** ha señalado lo siguiente: "Se presenta entonces una dualidad normativa, que genera una contradicción: las sociedades de hecho y las comunidades no pueden, legalmente, ser sujetos del Impuesto a la Renta, pero sí pueden serlo del Impuesto al Valor Agregado"<sup>86</sup>.

Pensamos que el problema se plantea sin mayores disquisiciones conceptuales. En efecto, podemos establecer un paralelo entre las comunidades ante la Ley de IVA y ante la Ley de la Renta.

En la Ley de Impuesto a las Ventas y Servicios:

- a) Las comunidades tienen capacidad tributaria. Considerando lo señalado sobre la capacidad tributaria, según el artículo 3° inciso 1° se señalan las comunidades en el sentido de instituir las con capacidad tributaria para la Ley de IVA.
- b) En cuanto a la posibilidad de que las comunidades sean contribuyentes, en cuanto noción económica, no pueden serlo. En la Ley de IVA el contribuyente incidido es el consumidor final, el cual debe intervenir en un acto que la ley delimite como hecho gravado. Bajo este supuesto, las comunidades no pueden intervenir como parte en el contrato gravado con IVA porque no son personas jurídicas, los comuneros deben celebrar un acto jurídico en forma colectiva, pero aún en este caso no se incide a la

---

<sup>85</sup> FIGUEROA YAÑEZ, Gonzalo, "El Patrimonio", Santiago, Editorial Jurídica de Chile, 1991, pág. 441.

<sup>86</sup> EMILFORK SOTO, Elizabeth, "El sujeto pasivo en el Impuesto al Valor Agregado", Santiago, Revista "Impuestos", Editorial Jurídica Conosur Ltda., Noviembre de 1995, pág. 8. "Impuesto al Valor Agregado, El Crédito Fiscal y Otros Estudios", Editorial Jurídica Congreso, 1999, página 127.

comunidad sino al patrimonio de cada comunero.

- c) Las comunidades, para la LIVS, son sujetos pasivos de la obligación tributaria. En efecto, el artículo 10 señala que el impuesto "afectará" al vendedor y al prestador de servicios, y dentro de éstos, el artículo 2º números 3 y 4 comprende a las comunidades. Sobre el particular volveremos más adelante.

Tratándose de las comunidades en la Ley de Impuesto a la Renta:

- a) Las comunidades son contribuyentes, pues la ley grava las rentas de la comunidad, considerando la capacidad contributiva de éstas y no la de los comuneros. Sostenemos esto en virtud de lo dispuesto en el artículo 5º inciso 2º de la Ley de Impuesto a la Renta (LIR) que considera al patrimonio hereditario como la continuación de la persona del causante, es decir, del contribuyente, por un lapso determinado; y por lo dispuesto en el artículo 6º inciso 1º que en su parte final hace referencia a las "rentas obtenidas por la comunidad o sociedad de hecho", es decir, la comunidad es la titular de la capacidad contributiva y no los comuneros.
- b) No son sujetos pasivos del pago del tributo. La ley impone la obligación impositiva a los comuneros, solidariamente entre sí. Se exceptúan las comunidades hereditarias que sí son sujetos pasivos según el artículo 5º inciso 2º de la Ley de la Renta.
- c) Las comunidades no están investidas de capacidad tributaria. Según los conceptos de capacidad tributaria la LIR no otorga a las comunidades la aptitud para ser parte en una relación jurídica con el Fisco.

La razón por la cual se justifica la distinta regulación de las comunidades en la Ley de IVA y de la Renta radica en la naturaleza de los impuestos. En efecto, creemos que el elemento diferenciador es que el Impuesto al Valor Agregado es de traslación y recargo, en virtud de lo cual el sujeto pasivo responde por dineros de terceros y, como tal, la normativa deberá ser mas rigurosa respecto de él. Por esta razón se instituye sujeto pasivo a la comunidad y responsables

solidarios a los comuneros. Por su parte, la Ley de Impuesto a la Renta, en su artículo 6° obliga solidariamente a los socios a la declaración y pago de los impuestos que graven a la comunidad en la calidad de sujetos pasivos.

#### **1.2.4. Las sociedades de hecho.**

Las sociedades de hecho son aquellas sociedades inválidas por no haberse cumplido en su constitución los requisitos de validez exigidos por la ley. El Código de Comercio se refiere a ellas en su artículo 357.

Para la Ley de IVA, la sociedades de hecho están investidas de capacidad tributaria, por lo tanto se está considerando sujeto de derecho a una entidad carente de personalidad jurídica.

Precisamente esta ausencia de personalidad jurídica ha dado pie al S.I.I. para tratar como comunidad a las sociedades de hecho. Según la **Circular N° 143**, de 16 de octubre de 1972, el S.I.I. ha interpretado que “para los efectos de su tributación, a las sociedades de hecho debe tratárseles como si fueran comunidades, teniendo presente que nuestro derecho hace aplicable las normas relativas a la comunidad para la liquidación de las sociedades de hecho. A ello debe agregarse que igual criterio emana del artículo 7° de la Ley de la Renta<sup>87</sup> al asimilar la situación de las sociedades de hecho a la de las comunidades, estableciendo la responsabilidad solidaria de los socios o comuneros en la declaración y pago de los impuestos de dicha ley...”. Agrega más adelante que “en cualquiera otra empresa o actividad colectiva en que actúen dos o más personas y aparezca a nombre de ellos que no tenga la calidad de sociedad de hecho por no derivarse las circunstancias del N°1 de esta circular, también se le considerará en el carácter de ‘comunidad’ para los efectos del impuesto a la Renta”<sup>88</sup>.

---

<sup>87</sup> Actual art. 6° de la Ley de la Renta, que tiene el mismo texto incorporado dos años después por el D.L. 824, de 1974.

<sup>88</sup> Circular N° 143 de 16-09-1972, sobre "tratamiento tributario de las sociedades de hecho y requisitos de la declaración inicial y de las declaraciones anuales", en Boletín del S.I.I. N° 229, Diciembre de 1972, págs. 8626 y sgtes.

### **1.3. El contribuyente en el Impuesto al Valor Agregado.**

El contribuyente, tal cual lo hemos entendido, por ser una entidad económica, no requiere regulación legal. En el Impuesto al Valor Agregado, el contribuyente es aquel que sufre la incidencia del impuesto en su patrimonio, es decir, es el consumidor final.

Ahora bien, el párrafo 3° del título I de la LIVS tiene como epígrafe “De Los Contribuyentes (de los impuestos de esta ley)” y el párrafo 3° del título II refiere “Del Sujeto Del Impuesto (al valor agregado)”. Como lo hemos puesto de relieve, en doctrina las expresiones “contribuyente” y “sujeto del impuesto” son sinónimas, por lo que descartamos que el legislador haya deseado repetir una regla general en un impuesto en particular (aplicable por lo demás a otros impuestos de la misma ley), y por tanto descartamos que se haya usado tales expresiones en su sentido técnico. Por otro lado, las disposiciones contenidas en tales párrafos, no se refieren al contribuyente sino más bien a los sujetos pasivos.

En los impuestos de la LIVS el hecho gravado es, en general, la transferencia de bienes o la prestación de servicios y, en consecuencia quien debe soportar el gravamen es aquel adquirente o beneficiario para quien la adquisición no tenga por objetivo la reconducción jurídica o económica del bien o del servicio hacia terceros. Es en este sentido que la doctrina lo denomina “consumidor final”, sin que signifique que el “consumo” sea el hecho gravado, por cuanto existen adquisiciones de bienes que no constituyen en rigor “consumo” y que, sin embargo, se encuentran gravados, como aquellas cuya finalidad es la inversión y el gasto público, o las importaciones<sup>89</sup>.

El Impuesto al Valor Agregado es “plurifásico” lo que significa que se grava cada una de las etapas o fases del proceso productivo o de comercialización del bien o servicio. En cada etapa, el adquirente o beneficiario del bien o servicio, deberá pagar el impuesto correspondiente,

---

<sup>89</sup> Importaciones efectuadas por un comerciante del giro y no por un particular, el cual sí lo “consumiría”, configurando plenamente el hecho gravado, de acuerdo a la denominación dada por la doctrina.

pero no en calidad contribuyente, pues el impuesto que soporta constituye un crédito que se imputa al impuesto recargado en la etapa siguiente.

Esta traslación del impuesto es **legal**, pues por mandato del artículo 69 de la LIVS "Las personas que realicen operaciones gravadas con el impuesto de la presente ley, con excepción del que afecta a las importaciones, deberán cargar a los compradores o beneficiarios del servicio, en su caso, una suma igual al monto del respectivo gravamen, aun cuando sean dichos compradores o beneficiarios, quienes, en conformidad con esta ley, deban enterar el tributo en arcas fiscales...". Esto significa que, en virtud de un efecto cascada, será el consumidor final quien soportará el impuesto de cada una de las etapas del proceso productivo o de comercialización.

Como corolario, sólo el consumidor final, en los términos señalados precedentemente, es contribuyente. Los sujetos intermediarios en las etapas de producción y de comercialización, son sólo sujetos pasivos que deben enterar el impuesto que resulte en cada etapa.

#### **1.4. Protección del contribuyente en la Ley de Impuesto a las Ventas y Servicios.**

Cobra importancia la protección del contribuyente en el Impuesto al Valor Agregado, por cuanto éste, de acuerdo con lo explicado al inicio de este capítulo, es una entidad económica que no ha sido objeto de regulación legal que le otorgue una titularidad jurídica plena.

Sin embargo, por este motivo, sería injusto que un sujeto, en calidad de consumidor final, sufriera un detrimento patrimonial por el pago de un impuesto que le ha sido recargado indebidamente o por error, o que el acto jurídico que constituye el hecho gravado es ineficaz para la ley civil. Se hace necesario que tal sujeto cuente con un instrumento legal que le permita recuperar lo indebidamente pagado por concepto de Impuesto al Valor Agregado u otro impuesto especial.



Básicamente, en nuestra legislación existen dos mecanismos, desarrollados por la ley al momento de sistematizar el impuesto al Valor Agregado y al momento de regular los demás impuestos a las ventas y los servicios.

#### **1.4.1. Impuesto al Valor Agregado.**

Respecto del impuesto al Valor Agregado, el artículo 21 N°2 de la ley establece:

*"Del impuesto determinado, o débito fiscal, se deducirán los impuestos de este Título correspondiente(sic) a:*

*"N°2. Las cantidades restituidas a los compradores o beneficiarios del servicio en razón de bienes devueltos y servicios resciliados por los contratantes, siempre que correspondan a operaciones afectas y la devolución de las especies o resciliación del servicio se hubiera producido dentro del plazo de tres meses establecido en el inciso segundo del artículo 70. Igual procedimiento corresponderá aplicar por las cantidades restituidas cuando una venta o promesa de venta de bienes corporales inmuebles, gravadas con esta ley, queden sin efecto por resolución, resciliación, nulidad u otra causa; pero el plazo de tres meses para efectuar la deducción del impuesto se contará desde la fecha en que se produzca la resolución, o desde la fecha de la escritura pública de resciliación y, en el caso que la venta o promesa de venta quede sin efecto por sentencia judicial, desde la fecha en que ésta se encuentre ejecutoriada".*

El mecanismo establecido en esta norma permite al contribuyente deducir del monto que debe enterar en arcas fiscales aquellas sumas que posteriormente resultaron pagadas indebida o excesivamente. Es permitido en las siguientes situaciones:

- a) Devolución de bienes o resciliación de servicios, cuando se ha producido en un plazo de 3 meses desde la entrega del bien o prestación del servicio. Si bien en ambos casos se trata de una resciliación, de acuerdo al significado del término dado por el Derecho Civil, el legislador ha utilizado la expresión "devolución del bien", que resta importancia al origen y lo traslada a su efecto: la transferencia o no del bien (de manera concordante con la definición del hecho gravado Venta que da el art. 2° de la Ley, más

amplia que la definición del contrato de compraventa del ámbito civil), por ser ésta más amplia y poder abarcar figuras jurídicas en que no haya existido una manifestación de voluntad de las partes.

Si bien se ha discutido en la práctica si la ley cuando expresa “tres meses” se refiere a tres períodos tributarios<sup>90</sup> o a un lapso calendario, creemos que el artículo 70 inciso segundo nos puede ayudar, al señalar que el plazo se cuenta "entre la entrega y la devolución de las especies" objeto del contrato. Este artículo no es aplicable en el impuesto al Valor Agregado sino a los impuestos específicos (de acuerdo a su inciso final), pero entendemos que el plazo es expresamente aplicable por remisión del art. 21 N°2.

- b) Venta o promesa de venta de bienes corporales inmuebles. Cuando estos contratos queden sin efecto por resolución, resciliación, nulidad u otra causa.

El plazo es de tres meses, contado desde que se produzca la resolución, o desde la fecha de la escritura pública de resciliación<sup>91</sup>, o desde que la sentencia que las declara quede ejecutoriada.

#### **1.4.2. Impuestos Especiales de la LIVS.**

El artículo 70 inciso 1° de la LIVS señala:

---

<sup>90</sup> La situación a determinar, por ejemplo, es si una operación del día 15 de Marzo y resciliada el 25 de Junio del mismo año permite que se deduzca el impuesto pagado mediante el mecanismo del art. 21 de la LIVS, pese a que hayan transcurrido casi 4 meses. El argumento de quienes señalan que se permite es que la operación original se declaró el día 12 de Abril de ese año y la resciliación puede ser “declarada” hasta el día 12 de Julio, es decir tres meses después.

<sup>91</sup> Aquí la Ley no distingue la resciliación del contrato de compraventa y del contrato de promesa de compraventa de bienes inmuebles, dando por supuesto que ambas deben ser celebrados con la solemnidad de una escritura pública. Si bien sabemos que es habitual que el contrato de promesa de compraventa de bienes raíces es celebrado mediante escritura pública, y por tanto debe serlo también su resciliación, demuestra poca consideración con la discusión de destacados civilistas acerca de las solemnidades exigidas en el contrato de promesa de compraventa de bienes inmuebles.

*"En los casos en que una venta quede sin efecto por resolución, resciliación, nulidad u otra causa, el Servicio de Impuestos Internos, a petición del interesado, anulará la orden que haya girado, no aplicará el tributo correspondiente o procederá a su devolución, si hubiere sido ya ingresado en arcas fiscales*

*"Lo establecido en el inciso anterior no tendrá aplicación cuando hubieren transcurrido más de tres meses entre la entrega y la devolución de las especies que hayan sido objeto del contrato, salvo en los casos en que la venta quede sin efecto por sentencia judicial.*

*"La devolución o no aplicación del impuesto a que se refiere el inciso primero deberá solicitarse dentro de los treinta días siguientes a la fecha en que la venta quede sin efecto.*

*"Lo dispuesto en este artículo no regirá respecto a los tributos establecidos en el título II, artículo 40 y párrafo 3° del título III, caso en el cual habrá lugar a aplicar la norma del número 2 del artículo 21."*

En lo que nos interesa, el inciso primero de esta disposición está confiriendo al "contribuyente" una acción administrativa para la devolución de lo pagado indebidamente, en la frase "...a petición del interesado...", con las limitaciones de plazo señaladas en los incisos siguientes.

Es importante señalar que la solicitud de devolución podrá ser presentada en el plazo de 30 días desde la fecha en que la venta quede sin efecto.

### **1.4.3. Normas Generales.**

Las normas que hemos descrito en los puntos anteriores, deben ser concordadas con el artículo 126 y el artículo 128, ambos del Código Tributario.

Expresa este último que "Las sumas que un contribuyente haya trasladado o recargado indebidamente o en exceso, por concepto de impuestos, deberán ser enteradas en arcas fiscales, no pudiendo solicitarse su devolución sino en los casos en que se acredite fehacientemente, a juicio exclusivo del Director Regional del Servicio de Impuestos Internos, haberse restituido dichas sumas a las personas que efectivamente soportaron el gravamen indebido."

De esta manera, el sujeto pasivo que por cualquier motivo haya recargado una suma de impuestos superior a la correspondiente, deberá en todo caso ingresarla en arcas fiscales, y no está facultado para actuar como depositario de ella. En caso que el contribuyente haya trasladado una suma superior, no podrá pedir su devolución contra el agente que le haya recargado, sino contra el Servicio de Impuestos Internos.

La finalidad de esta norma es evitar perjuicios a contribuyentes (finales) que no teniendo capacidad para actuar por regla general (pudiendo demandar al vendedor, por ejemplo), sí pueden solicitar al Servicio de Impuestos Internos la devolución de lo pagado en exceso por concepto de impuestos a un agente intermediario o de recargo.

Esta solicitud de devolución debe ser interpuesta dentro del plazo de tres años desde la fecha de su entero en arcas fiscales, y conforme a las demás reglas del artículo 126 del Código Tributario.

### **1.5. El sujeto pasivo en el Impuesto al Valor Agregado.**

Los sujetos pasivos en el Impuesto al Valor Agregado son uno de los aspectos más tratados en el contexto general de la ley. En efecto, además de señalar quiénes son sujetos pasivos, toda la normativa relativa a crédito fiscal y débito fiscal está íntimamente ligada al sujeto pasivo, así como las normas relativas a declaración y pago del tributo, a la emisión de facturas o boletas; al recargo del impuesto y a las responsabilidades con normas imperativas dirigidas al sujeto pasivo.

#### **1.5.1. Regla general en el Impuesto al Valor Agregado.**

La regla general en materia de sujeto pasivo en el Impuesto al Valor Agregado está dada por el artículo 10 en concordancia con el artículo 2º Nos. 3º y 4º y el artículo 21 y artículo 2º letras l) y n) del Reglamento de la LIVS, contenido en el Decreto Supremo Nº 55, de 1977.

### **1.5.2. Texto legal.**

Las normas aplicables que hemos indicado expresan lo siguiente:

Art. 10: *"El impuesto establecido en el presente título afectará al vendedor, sea que celebre una convención que esta ley defina como venta o equipare a venta.*

*"Igualmente, el impuesto afectará a quien realice la prestación en aquellas operaciones definidas como servicios o que la ley equipare a tales."*

Art. 2°. *"Para los efectos de esta ley, salvo que la naturaleza del texto implique otro significado, se entenderá:*

*"3°.- Por 'vendedor' cualquiera persona natural o jurídica, incluyendo las comunidades y sociedades de hecho, que se dediquen en forma habitual a la venta de bienes corporales muebles, sean ellos de su propia producción o adquiridos de terceros. Asimismo se considerará 'vendedor' la empresa constructora, entendiéndose por tal a cualquier persona natural o jurídica, incluyendo las comunidades y las sociedades de hecho que se dediquen en forma habitual a la venta de bienes corporales inmuebles de su propiedad, construidos totalmente por ella o que en parte hayan sido construidos por un tercero para ella.*

*"Corresponderá al Servicio de Impuestos Internos calificar, a su juicio exclusivo la habitualidad.*

*"Se considerará también 'vendedor' al productor, fabricante o empresa constructora que venda materias primas o insumos que, por cualquier causa, no utilice en sus procesos productivos.*

*"4°.- Por 'prestador de servicios' cualquiera persona natural o jurídica, incluyendo las comunidades y las sociedades de hecho, que presten servicios en forma habitual o esporádica."*

### **1.5.3. Texto reglamentario.**

Los numerales 1° y 2° del artículo 21 del Reglamento de la Ley de IVA, señalan:

*"Son sujetos del impuesto al valor agregado:*

*"1°.- Los vendedores en los siguientes casos:*

*"A.- Cuando realicen ventas de especies de su propia producción o adquiridas de terceros de acuerdo con lo expresado en los números 1° y 3° del artículo 2° de la ley;*

*"B.- Cuando celebren o ejecuten cualquiera de los actos que la ley equipare a venta en el artículo 8° de la ley;*

*"C.- Los vendedores que transfieran vehículos motorizados adquiridos nuevos o incorporados al activo fijo de una empresa;*

*"2°.- Los prestadores de servicios de las acciones o prestaciones de servicios a que se refiere el artículo 2° N° 2 de la ley y por los actos que se equiparen a servicios en el artículo 8° de la ley."*

#### **1.5.4. Análisis de las normas.**

El sujeto pasivo, según estas normas y las referidas al hecho gravado de la ley (especialmente los artículos 2° y 8° de la LIVS), es el vendedor o prestador de servicios respectivo, sea éste persona natural, jurídica, comunidad o sociedad de hecho. Así, son sujetos pasivos:

- (i) El vendedor, que puede ser persona natural, jurídica, comunidad o sociedad de hecho que en forma habitual vende bienes corporales muebles; las empresas constructoras, sean persona natural, jurídica, comunidad o sociedad de hecho que habitualmente vende bienes corporales inmuebles; el productor, fabricante o empresa que vende materias primas.
- (ii) El prestador de servicios, definido en el artículo 2° N°4 como cualquiera persona natural o jurídica, incluyendo las comunidades y las sociedades de hecho, que preste servicios en forma habitual o esporádica.
- (iii) El Fisco, instituciones semifiscales, organismos de administración autónoma, municipales y a las empresas de todos ellos, o en que ellos tengan participación, aun en los casos en que las leyes por que se rijan los eximan de toda clase de impuestos o contribuciones, presentes o futuros, según el artículo 6° de la Ley de

#### IVA.

- (iv) El artículo 11 letra c) declara sujetos pasivos a la sociedad o comunidad, en los casos contemplados en la letra c) del artículo 8º, pero cada socio o comunero será solidariamente responsable del pago del tributo en la parte correspondiente a los bienes que les sean aplicados.
- (v) El aportante, en el caso de aportes a sociedades, es el sujeto pasivo, conforme lo señala el artículo 11 letra d).
- (vi) El artículo 11 letra l) instituye sujetos pasivos a los contratistas o subcontratistas en los casos de los contratos a que se refiere la letra e) del artículo 8º.

Todos estos sujetos son intermediarios en el proceso de producción y comercialización. Luego, no siendo consumidores finales, no soportan el gravamen del tributo<sup>92</sup>. Sin embargo, esta regla general tiene excepciones, en el sentido de ser sujeto pasivo el adquirente o el beneficiario del bien o servicio respectivo, como veremos a continuación.

#### **1.5.5. Naturaleza jurídica del sujeto pasivo: regla general, la sustitución.**

Observando objetivamente el mecanismo de imposición del Impuesto al Valor Agregado, resulta evidente que la deuda y la responsabilidad por el tributo se radican en sujetos distintos: por una parte, el consumidor final será el *contribuyente*, el "deudor", o quien soporte el gravamen, que es responsable sólo del pago del precio, y ajeno a la obligación tributaria<sup>93</sup>;

---

<sup>92</sup> Evidentemente, esta premisa se aplica en condiciones de demanda infinitamente inelástica, caso en el cual el vendedor puede trasladar toda la carga del tributo al adquirente del bien. En la realidad comercial, es posible que el vendedor se vea en la necesidad de soportar parte del impuesto a fin de no exceder un determinado precio que lo mantiene en condiciones competitivas, fijado contractualmente por las partes o determinado por las condiciones de mercado.

<sup>93</sup> Sólo deviene en obligado tributario cuando participa como intermediario del proceso comercial, en cuyo caso se transforma en vendedor.

por otra, el vendedor o prestador de servicios, y casos similares, es el *sujeto pasivo* del impuesto u obligación tributaria, y por ende responsable del tributo, constituyéndose en la contraparte del Fisco o *sujeto activo*, para todos los efectos.

En la doctrina a nivel nacional, el contribuyente o consumidor final es denominado “contribuyente de hecho”, en contraposición al “contribuyente de derecho”, que corresponde al vendedor o prestador de servicio. Este impuesto se califica como “de recargo” o “traslación”, pero creemos que el “contribuyente de derecho” efectivamente reúne los elementos doctrinarios del sustituto, ya que es sujeto pasivo de una deuda ajena<sup>94</sup>.

La sustitución en el IVA se encuentran en armonía con los fundamentos de esta institución, y la razón básica de su aplicación es la de facilitar la recaudación, pudiendo exigir el tributo a un único sujeto que agrupa en sí a una multiplicidad de contribuyentes.

Dentro de las modalidades de la sustitución, en el IVA esto opera por el mecanismo de la traslación y no de la retención. Así, el contribuyente traslada el monto del impuesto al sujeto pasivo, quien debe enterarlo como recaudador del mismo.

#### **1.5.6. Elementos de la sustitución.**

Los elementos de la sustitución, según la doctrina, se adecuan respecto del IVA en los siguientes términos:

Primero, el sustituto está relacionado con el hecho imponible. La relación que debe existir entre el hecho gravado y el sustituto debe ser lógica en el sentido que participa de él sin

---

<sup>94</sup> Como hemos indicado en el capítulo IV, el artículo 32 de la Ley General Tributaria Española, establece “es sustituto del contribuyente el sujeto pasivo que, por imposición de la ley y en lugar de aquél, está obligado a cumplir las prestaciones materiales y formales de la obligación tributaria”. Por su parte, el artículo 64.1 del DPR 600/1973 (Italia) define al sustituto como “obligado al pago del impuesto en lugar de otros, por hechos o situaciones a éstos referibles”.



ser titular del hecho imponible. Así por ejemplo, en la compraventa gravada con el IVA el sustituto interviene en calidad de vendedor.

Segundo, el sustituto debe cumplir las prestaciones de carácter material y formal. Las obligaciones del sujeto pasivo son, en lo principal, el pago del impuesto. Según el artículo 64 de la LIVS, éste debe enterarse en la Tesorería Comunal respectiva u oficinas bancarias autorizadas por el Servicio de Tesorerías hasta el día 12 de cada mes, respecto de los impuestos devengados en el mes anterior. Dentro de las obligaciones formales, está la de presentar una declaración jurada del monto total de las operaciones realizadas en el mes anterior.

Y tercero, el sustituto no soporta en su patrimonio el gravamen del impuesto, sino que opera como un agente de recaudación del tributo pagado por sus compradores, que a su vez compensa con el crédito fiscal originado en las adquisiciones propias de su giro.

#### **1.5.7. Efecto jurídico de la sustitución en el Impuesto al Valor Agregado.**

En el desarrollo del mecanismo impositivo de la LIVS, a nuestro juicio, se produce el efecto propio de la sustitución, cual es el eximir al contribuyente de la obligación tributaria, trasladando el deber de pago al sustituto-sujeto pasivo, el vendedor. Éste asume todas las gestiones ante la administración. Debemos precisar que, como ya se ha señalado, al hablar de contribuyente nos estamos refiriendo al contribuyente incidido económicamente o “de hecho”, es decir, el consumidor final, pues los intermediarios del proceso de comercialización y producción que intervienen en calidad de sujetos pasivos no sufren la incidencia del tributo, porque lo pagado por concepto de IVA lo recuperan mediante el mecanismo del crédito fiscal.

### **1.6. Excepciones a la regla general del sujeto pasivo en el IVA: el cambio de sujeto.**

#### **1.6.1. Cambio de Sujeto**

Las excepciones en materia de sujetos pasivos en el Impuesto al Valor Agregado están dadas en el sentido que, en ciertos casos, ya no es el vendedor o prestador de servicios el sujeto

pasivo, sino el adquirente o beneficiario del bien o servicio respectivamente. Esta situación se conoce normalmente con el nombre de “*cambio de sujeto*”, según la terminología usada por el inciso tercero del artículo 3° de la LIVS. Esto ocurre cuando hay obstáculos para la recaudación del impuesto, porque es difícil ya sea perseguir el cobro del impuesto al vendedor o prestador de servicios, o su fiscalización, o porque el contribuyente no tiene residencia en Chile.

El antecedente constitucional de esta modalidad está en que los elementos del hecho gravado (temporal, espacial, objetivo y subjetivo) sólo pueden crearse y modificarse por ley. Sin embargo, en casos calificados en que la misma ley lo autoriza, se faculta a la autoridad al cambio de alguno de estos elementos, particularmente del sujeto pasivo y con fines de mejor recaudación (tal situación está contemplada en nuestra legislación por el artículo 3° de la Ley de IVA que contempla la posibilidad en casos especialísimos de sustituir al sujeto del Impuesto, cambio que por lo demás es meramente administrativo, por cuanto la carga económica del impuesto corresponde siempre al comprador).

Como consecuencia de esto, más que la sustitución del sujeto pasivo, opera la del adquirente o beneficiario, que es el contribuyente, quien asume también la calidad de sujeto pasivo. Adquiere, entonces, la calidad de *sujeto pasivo por deuda propia*, que en materia de sujetos pasivos es la situación normal.

Las excepciones sobre el sujeto pasivo en el Impuesto al Valor Agregado tienen dos tipos de fuentes:

- (i) La Ley. La LIVS, según lo señala su artículo 3° inciso tercero, que trata de las excepciones, señala que “*No obstante lo dispuesto en el inciso primero, el tributo afectará al adquirente beneficiario del servicio o persona que deba soportar el recargo o inclusión en los casos que lo determine esta ley...*”
- (ii) Las normas generales que imparta la Dirección Nacional del Servicio de Impuestos Internos a su juicio exclusivo, según lo dispone el artículo 3° inciso tercero. Por tratarse de materias entregadas a juicio exclusivo de la Dirección Nacional del S.I.I.

no son “reclamables”, según lo dispone el artículo 126 inciso final del Código Tributario.

Esta facultad entregada al Servicio no está delimitada en su modo de operar, pues no se señala si las normas que imparta deben requerirse por el interesado, ni cómo se materializa la autorización del cambio de sujeto. La profesora **Emilfork**<sup>95</sup> señala que afortunadamente el Servicio ha optado por materializar la autorización en la misma resolución que establece el cambio de sujeto, basado en el Oficio N°1427 de 1990 que señala que tal facultad debe ejercerse "junto con decretar el cambio de sujeto".

Estas “Normas Generales” deben estar referidas a grupos de contribuyentes. Así lo entiende el Servicio de Impuestos Internos cuando señala que “La facultad de la Dirección Nacional del S.I.I. para efectuar el cambio del sujeto pasivo de derecho del impuesto al I.V.A. que contempla el inciso 3° del artículo 3° del D.L. N° 825 (sic) y las modalidades que pueden acompañar dicho cambio, introducidas por la letra a) del artículo 58 de la Ley N° 18.768 de 1988, en el mencionado precepto legal *no pueden ejercitarse respecto de un determinado contribuyente, sino para un grupo de ellos en forma indeterminada*” (cursiva nuestra)<sup>96</sup>.

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

Más recientemente, el Servicio de Impuestos Internos ha dictado la Resolución N°40 del año 2001, que según su parte considerativa, tiene por objetivo, además de “facilitar el pago de los impuestos y cautelar de esta manera el interés fiscal”, el de “entregar alternativas para el

---

<sup>95</sup> EMILFORK, obra "Impuesto al Valor Agregado" citada, página 136.

<sup>96</sup> Oficio N° 1.427 del Servicio de Impuestos Internos, de 11 de mayo 1990.

cumplimiento tributario de los agentes económicos”<sup>97</sup>.

En la parte dispositiva establece un cambio de sujeto opcional para aquellos adquirentes de bienes o beneficiarios de servicios que sean contribuyentes de alto movimiento<sup>98</sup>, a quienes cumpliendo ciertos requisitos y previa autorización expresa del Servicio, (i) les permite retener el impuesto a pagar a sus proveedores de bienes o servicios si estos ejercen su opción; y, (ii) les **obliga** a retener el impuesto cuando tales vendedores o prestadores de servicios estén indicados en una nómina de Contribuyentes de Difícil Fiscalización preparada por el SII y que se comunica mensualmente a los agentes retenedores, según instruye la mencionada Resolución.

### 1.6.2. Excepciones de fuente legal.

En otros casos, el cambio de sujeto tiene como fuente la ley. Se trata de casos en que el vendedor o prestador de servicios no tiene residencia en Chile, lo cual obliga a la Administración a perseguir el impuesto en el adquirente o beneficiario que se encuentra en el país. Tales casos son:

- a) Artículo 11 letra a): *"Sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo anterior, serán considerados sujetos del impuesto: El importador, habitual o no"*.

---

<sup>97</sup> Que, creemos personalmente, ha sido motivada por la fiscalización que ha realizado el mismo SII, como explicamos en el punto 1.7 de este capítulo.

<sup>98</sup> La Resolución N°40 del 14 de Septiembre de 2001, rectificada por la resolución N°41 de 2001, y vigente desde el 1 de noviembre de 2001 hasta el 30 de Octubre de 2002, permite que pueden solicitar acogerse a sus beneficios:

- a) Los contribuyentes que ya son agentes retenedores de algún cambio de sujeto por producto (trigo, ganado, pesca, arroz, legumbre y madera).
- b) Los exportadores que en los últimos 12 meses hayan efectuado declaraciones de exportación cuya suma en valor FOB sea igual o superior a US\$150.000.
- c) Los contribuyentes que tributen con renta efectiva en base a contabilidad completa, con volumen de ventas o de servicios superiores a \$200.000.000 anuales, o capital propio inicial mayor o igual a \$100.000.000, y con calidad de contribuyente de IVA de a lo menos tres años.
- d) Empresas del Estado, Municipalidades e Instituciones Fiscales que adquieran productos o utilicen servicios afectos a IVA.

Si bien el enunciado del artículo 11 habla de "sujeto del impuesto", esto no es así, pues se refiere al sujeto pasivo. Se trata del sujeto pasivo por el hecho gravado del artículo 8° letra a), que considera venta o servicio las importaciones, sea que tengan o no el carácter de habituales.

En esta situación, quien debería ser sujeto pasivo (vendedor o prestador de servicios) no se encuentra sometido al poder tributario del Fisco de Chile, por lo que debe perseguirse el tributo en el importador, el cual sí puede ser fiscalizado en Chile.

- b) Artículo 11 letra b): *“Sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo anterior, serán considerados sujetos del impuesto: El comprador o adquirente, cuando el vendedor o tradente no tenga residencia en Chile”*; por su parte, el artículo 21 N°4 del Reglamento de IVA señala que *“son sujetos del impuesto al valor agregado: Los Adquirentes de bienes corporales muebles cuando los vendedores o tradentes no tengan residencia en Chile”*.
- c) Artículo 11 letra e): *“Sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo anterior, serán considerados sujetos del impuesto: El beneficiario del servicio, si la persona que efectúa la prestación residiere en el extranjero”*.

El Reglamento repite la misma idea en el artículo 21 N°5 cuando señala que *“Son sujetos del impuesto al valor agregado: Los beneficiarios de servicios, cuando la empresa que efectúa la prestación reside en el extranjero.”*

- d) Artículo 43 letra a), que señala como sujetos pasivos del impuesto adicional señalado en el artículo 42, a *“los importadores por las importaciones habituales o no y por sus ventas”*.
- e) Artículo 64 inciso final. Este artículo contiene en su parte pertinente una excepción a la regla general del sujeto pasivo del impuesto en los siguientes términos:

*"Para estos efectos, el adquirente será sujeto del impuesto al valor agregado que corresponda pagarse por la primera transferencia en el país de los citados vehículos, no obstante que la emisión de los documentos que procedan subsistirá como obligación del vendedor, pero sin cargar suma alguna por concepto del respectivo gravamen en la factura que acredite la venta y sin perjuicio de su derecho a recuperar el crédito fiscal..."*

Los casos anteriormente señalados, son excepciones sólo en el contexto de la Ley de IVA; ya que en doctrina, como hemos explicado, tales situaciones constituyen la situación normal, es decir, que la deuda del tributo y la responsabilidad por el pago de ella se radiquen en un mismo sujeto.

El adquirente del bien y el beneficiario del servicio son contribuyentes y sujetos pasivos, lo que se llama sujeto pasivo por deuda propia.

### **1.6.3. Excepciones emanadas de normas generales del Servicio de Impuestos Internos.**

Esta materia está regulada en el artículo 3° inciso 3° de la Ley de IVA que señala: "No obstante lo dispuesto en el inciso primero, el tributo afectará al adquirente, beneficiario del servicio o persona que deba soportar el recargo o inclusión en los casos que lo determine esta ley o en las normas generales que imparta la Dirección Nacional del Servicio de Impuestos Internos, a su juicio exclusivo..."

Por ser el cambio de sujeto una situación excepcional, se hace necesario que la ley delimite los fundamentos o las razones que acrediten dicho cambio. Sin embargo, la ley nada ha dicho al respecto, y ha entregado el tratamiento del tema a la discrecionalidad del Servicio de Impuestos Internos. Por esta razón, el Servicio puede disponer el cambio de sujeto a su juicio exclusivo.

#### **1.6.4. Efectos que produce el cambio de sujeto en el Impuesto al Valor Agregado.**

Distinguiamos dos tipos de efectos, los de naturaleza jurídica y los de carácter económico-financiero.

- 1) Efectos jurídicos: Se altera la regla general del sujeto pasivo. La responsabilidad por el pago del tributo se desplaza del tradente o prestador de servicios al adquirente o beneficiario del mismo, respectivamente.
- 2) Efectos económico-financieros en el sujeto sustituido. Entendemos por sustituido a aquel respecto del cual opera el cambio, liberándolo de la calidad de sujeto pasivo. Respecto de este último se producen las mayores distorsiones en el Impuesto al Valor Agregado:
  - (i) En primer lugar, se priva al sustituido de la disponibilidad financiera del monto del impuesto, vale decir, el sujeto pasivo tiene una disponibilidad financiera entre el momento en que obtiene el pago del impuesto trasladado y aquel en que debe enterar el impuesto en arcas fiscales; disponibilidad que, podríamos estimar, compensa financieramente el desembolso que ha efectuado en los impuestos que ha debido soportar en el período y respecto de los cuales, su función es sólo anticipar la carga tributaria que recupera a través de la traslación.
  - (ii) Se priva al sustituido del monto correspondiente al débito fiscal, no pudiendo compensar el impuesto soportado y, por lo tanto, queda obligado a arrastrar sus remanentes de crédito fiscal.

Con el objeto de dar una solución a estos problemas, el inciso 3° del artículo 3 establece tres mecanismos:

- a) En primer lugar, el Servicio puede disponer un cambio de sujeto parcial, es decir, sólo por una parte de la tasa del impuesto. El artículo 3° inciso 3° en la parte pertinente señala

que “*En virtud de esta facultad, la Dirección referida podrá disponer el cambio de sujeto del tributo también sólo por una parte de la tasa del impuesto...*”. De esta manera el sustituido puede recuperar una parte del débito fiscal, reduciendo la indisponibilidad financiera a que hemos aludido.

- b) El Servicio puede autorizar a los vendedores o prestadores de servicios a imputar el impuesto soportado o pagado a cualquier otro impuesto fiscal, incluso de retención o recargo que deban pagar por el mismo período tributario (art. 3° inc. 3°). De esta manera, los remanentes de crédito fiscal pueden ser imputados a otros impuestos.
- c) En tercer lugar, el Servicio puede autorizar a darle el carácter de pago provisional mensual de la Ley de Impuesto a la Renta al impuesto soportado o pagado.
- d) Por último, el Servicio puede autorizar a que el impuesto soportado o pagado les sea devuelto por el Servicio de Tesorerías dentro de 30 días de presentada la solicitud.

La solicitud de devolución deberá formularse dentro de 30 días a la retención del tributo efectuada por el adquirente o beneficiario del servicio.

## **1.7. Excepciones emanadas de prácticas de fiscalización del Servicio de Impuestos Internos.**

### **1.7.1. Explicación del problema**

El artículo 23 de la LIVS regula el derecho a la utilización del crédito fiscal para el adquirente de bienes o beneficiario de servicios gravados con IVA.

El primer numeral de este artículo establece una regla general en cuanto al cómputo del crédito fiscal aprovechable por un contribuyente.

En el numeral 5, establece una excepción (y variadas contra excepciones) a la regla



señalada:

*“5. No darán derecho a crédito los impuestos recargados o retenidos en facturas no fidedignas o falsas o que no cumplan con los requisitos legales o reglamentarios y en aquellas que hayan sido otorgadas por personas que resulten no ser contribuyentes de este impuesto.*

*“Lo establecido en el inciso anterior no se aplicará cuando el pago de la factura se haga dando cumplimiento a los siguientes requisitos:*

*“a) Con un cheque nominativo a nombre del emisor de la factura, girado contra la cuenta corriente bancaria del respectivo comprador o beneficiario del servicio.*

*“b) Haber anotado por el librador al extender el cheque, en el reverso del mismo, el número del rol único tributario del emisor de la factura y el número de ésta.*

*“Con todo, si con posterioridad al pago de una factura, ésta fuere objetada por el Servicio de Impuestos Internos, el comprador o beneficiario del servicio perderá el derecho al crédito fiscal que ella hubiere originado, a menos que acredite a satisfacción de dicho Servicio, lo siguiente:*

*“a) La emisión y pago de cheque, mediante el documento original o fotocopia de éste.*

*“b) Tener registrada la respectiva cuenta corriente bancaria en la contabilidad, si está obligado a llevarla.*

*“c) Que la factura cumple con las obligaciones formales establecidas por las leyes y reglamentos.*

*“d) La efectividad material de la operación y de su monto, por los medios de prueba instrumental o pericial que la ley establece, cuando el Servicio de Impuestos Internos así lo solicite.*

*“No obstante lo dispuesto en los incisos segundo y tercero, no se perderá el derecho a crédito fiscal, si se acredita que el impuesto ha sido recargado y enterado efectivamente en arcas fiscales por el vendedor.*

*“Lo dispuesto en los incisos segundo y tercero no se aplicará en el caso que el comprador o beneficiario del servicio haya tenido conocimiento o participación en la falsedad de la factura.*

Como puede verse, el primer inciso establece una excepción a la regla general de

procedencia del derecho al Crédito Fiscal de IVA, cual es que no darán derecho a aprovechar el crédito fiscal cuando éste esté registrado en facturas (i) no fidedignas, (ii) falsas, (iii) que no cumplan los requisitos legales o reglamentarios, o (iv) que hayan sido otorgadas por personas que resulten no ser contribuyentes de Impuesto al Valor Agregado<sup>99</sup>.

El segundo inciso establece una excepción señalando que no se aplicará lo anterior (es decir sí darán derecho a crédito fiscal) cuando el *pago* de la factura se materialice mediante un cheque<sup>100</sup> nominativo, que individualice la factura y a su vez se encuentre debidamente individualizado por el pagador.

Ahora bien, estas medidas preventivas no son suficientes para un contribuyente al cual el SII objete una operación determinada, ya que la contra-excepción del inciso tercero obliga a dicho contribuyente a acreditar la efectividad material de la operación y que la factura por él recibida cumple con las obligaciones legales. La ley, por supuesto, impide aprovechar estas excepciones al comprador o beneficiario del servicio que ha participado de la falsedad de la factura, caso en que no tendría derecho a aprovechar el crédito fiscal reflejado en esas operaciones.

Excepcionalmente (podríamos decir como excepción a la contra excepción, si lo permite la terminología jurídica), el artículo. 23 Número 5, inciso 5<sup>o</sup><sup>101</sup> permite que el comprador (y no el beneficiario de un servicio) aproveche de igual manera el crédito fiscal, aun

---

<sup>99</sup> Sobre el tema de *falsedad* de las facturas, la Doctrina ha distinguido dos clases de falsedad de facturas, la *material*, aquella que afecta a facturas que no han sido emitidas conforme a todos los requisitos legales y reglamentarios y en particular no han sido debidamente timbradas por el SII; y la falsedad *ideológica*, es decir aquella factura que, cumpliendo los requisitos formales, ha sido emitida sin existir una operación real en su trasfondo, es decir subyace en un contrato simulado. Para profundizar el tema, véase DUMAY PEÑA, Alejandro, El Crédito Fiscal frente a la Factura Falsa, Editorial Jurídica Conosur, 2000.

<sup>100</sup> La ley sólo permite cheques, y ante expresas consultas al Servicio de Impuestos Internos acerca de si permitiría pagos mediante vale vistas bancarios, o a través de transferencias electrónicas, las ha excluido expresamente. Véase Oficio N° 4635 de Diciembre de 2002.

<sup>101</sup> Incorporado por la Ley N°19.738, con fecha 19 de Junio de 2001.

cuando no pueda acreditar la efectividad de la operación o el cumplimiento cabal de las obligaciones de la factura, en la medida que pueda acreditar que el impuesto fue recargado por el *vendedor*, y enterado en arcas fiscales. La incorporación de este inciso mitiga los efectos que se provocaban en aquellos casos que el SII objetaba operaciones.

En la práctica, y para claridad de esta exposición, podemos decir que el SII objetaba ciertas operaciones que eran respaldadas por facturas que no habían sido timbradas por sus órganos<sup>102</sup>, fiscalización dentro del marco legal.

Sin embargo, muchísimas operaciones han sido objetadas porque el vendedor o prestador de servicio ha dejado de cumplir obligaciones accesorias al tributo, como la de concurrir a citaciones del Servicio de Impuestos Internos, o no ha realizado la declaración ordenada por el artículo. 65 inciso 2° de la LIVS, cuando no ha realizado operaciones. En virtud de una interpretación, creemos, demasiado extensiva del artículo 23 ya transcrito, el Servicio de Impuestos Internos considera como “no fidedignas” las facturas de estas operaciones, rechazando el Crédito Fiscal para su adquirente. Ello incluso en el caso de operaciones realizadas antes de la “mala conducta” del vendedor o prestador de servicios, situación que era imposible de ser conocida por su comprador o beneficiario del servicio al momento de recibir la factura o al momento de aprovechar el crédito fiscal reflejado en ella.

El efecto de esta fiscalización es que el SII liquida impuestos a los compradores o beneficiarios del servicio, obligándolos a devolver las sumas mal aprovechadas, o a disminuir su remanente de crédito fiscal en los casos que corresponda. De esta manera, el ente *responsable o pagador* del tributo (que conforme a las reglas generales debió ser el vendedor o prestador del servicio) termina siendo el comprador o beneficiario (que es el contribuyente económico, pero no el *responsable* de su pago, ni *sujeto pasivo* por esta obligación). Esto se traduce en que el comprador o beneficiario paga dos veces su impuesto: al momento de la venta o servicio (a su

---

<sup>102</sup> En la mayoría de los casos se trata de facturas sin timbrar o timbradas con cuños falsos, especialmente en casos de compradores con una alta cantidad de operaciones que impiden poder revisar detalladamente cada factura que reciben.

vendedor o prestador) y al momento que el SII le fiscaliza u objeta la operación (directamente al Fisco, cuando no reclama de la Liquidación o no logra acreditar el cumplimiento de las formalidades o de la realidad de la operación).

Esto sucede incluso en casos que no se ha perseguido el cumplimiento en el deudor legal. Ahora bien, la explicación de fiscalizar a este sujeto y no al vendedor o prestador de servicio que (i) ha dejado de pagar impuestos o que (ii) no ha cumplido obligaciones accesorias, está dada por dos razones principalmente: la facilidad de fiscalizar un contribuyente regular (el comprador o beneficiario) y por el interés de este mismo en acreditar la realidad de la operación, de suerte que se transforma, producto de la fiscalización, en una suerte de *deudor solidario* de su impuesto al valor agregado, además de hacerlo responsable por hechos ajenos (de su vendedor).

No es suficiente argumento para eludir estos argumentos legales el hecho o aseveración de no existir la compraventa de insumos o la prestación de servicios reflejadas en las facturas, ya que estas afirmaciones contradicen frontalmente el principio de la Buena Fe, principio que informa a los contratos y específicamente su fuerza probatoria.

En nuestro Derecho la buena fe se presume, y los documentos hacen fe de los actos de que dan cuenta, mientras no sea declarada judicialmente su falsedad o falta de autenticidad y, en todo caso, mientras no haya prueba en contrario.

Si lo que se quiere es declarar que las facturas son efectivamente falsas, es menester que se pruebe la eventual simulación, lo que conforme a las reglas del *Onus Probandi* corresponde al que lo alega, que en este caso es el Servicio de Impuestos Internos.

Aun, si se declarase falsas las facturas no por ello serán inexistentes las operaciones. En efecto, para que se perfeccione un contrato de compraventa de acuerdo a lo señalado en el artículo 1793 y siguientes, deben reunirse los siguientes elementos:

---

1. Que una parte se obligue a dar una cosa.
2. Que la otra parte se obligue a pagarla en dinero.
3. Que convengan en la cosa.
4. Que se fije un precio.

La emisión de una factura no se encuentra dentro de estos requisitos, por lo que se deduce que es perfectamente posible acreditar la efectividad material de la operación y su monto con otros medios de prueba legales, tal como lo permite el artículo 23 N°5 inciso 3° letra d), considerando que la ley no ordena cumplir ninguna formalidad para los contratos para su validez<sup>103</sup>. Así, el ente Fiscalizador está estableciendo la invalidez de los contratos de una manera tan liviana que no encuentra asidero en nuestro ordenamiento jurídico.

Creemos que esta interpretación no es coincidente con nuestro ordenamiento jurídico, como desarrollamos a continuación.

#### **1.7.2. Inaplicabilidad de la institución de la Responsabilidad por el Hecho Ajeno.**

De acuerdo a este criterio del SII, se debe trasladar al adquirente del bien las consecuencias de hechos de terceros ajenos a ella, es decir, se le debe imponer a él la responsabilidad de aquellos. Creemos que ello repugna con la regulación general de la responsabilidad por hecho ajeno, y es, también, contrario a toda norma legal.

Ahora bien, si el objetivo es reintegrar en arcas fiscales dinero de impuestos que no se enteró oportunamente, no corresponde responsabilizar a un tercero no obligado a ello.

En materia civil está específicamente regulada la responsabilidad por hecho ajeno<sup>104</sup>, y

---

<sup>103</sup> Sólo establece una limitación disponiendo que los contratos deberán constar por escrito cuando el valor de la cosa prometida o entregada exceda 2 unidades tributarias. Art. 1709 del Código Civil.

<sup>104</sup> Reglas plenamente aplicables de acuerdo a lo prescrito en el artículo 2° del Código Tributario.

es una situación anómala en nuestro derecho, pues el principio o regla general es que sólo se responde de hechos emanados de la propia voluntad<sup>105</sup> o de su propio delito o cuasidelito, o del cometido por una persona de quien se es heredero<sup>106</sup>. Excepcionalmente se responde de hechos ajenos cuando se tiene al cuidado o bajo dependencia a otra persona que debe obediencia. En estos casos el tercero será civilmente responsable de los actos de su dependiente.

Para encontrarnos frente a responsabilidad por hecho ajeno, de acuerdo a lo establecido por el Código Civil y por la doctrina, se requiere copulativamente:

1. Que exista un vínculo de dependencia o subordinación entre dos personas;
2. Que el vínculo sea de derecho privado;
3. Que el subordinado haya cometido un hecho ilícito;
4. Que ambas partes sean capaces de cometer un hecho ilícito o cuasidelito; y
5. Que la víctima pruebe la responsabilidad del subordinado o dependiente.

En nuestra opinión, en el ámbito tributario y más específicamente en el Impuesto al Valor Agregado, el artículo 23 no permite establecer esta responsabilidad por hecho ajeno. Tampoco es posible la aplicación de otra norma expresa.

El artículo 23 N° 5 de la LIVS rechaza el crédito fiscal de las facturas otorgadas por personas que *resulten no ser contribuyentes* de este impuesto. La ley habla de “no contribuyente”, pero no utiliza el término “no declarante”, “objetado”, “inconcurrente”, “no ubicado” u otro término similar. La ley no establece otra categoría para negar el Derecho a Crédito Fiscal. Como hemos señalado, el número 5 del artículo 8° del Código Tributario define a “contribuyente” como “las personas naturales y jurídicas, o los administradores y tenedores de bienes ajenos afectados por impuestos”. El artículo 3° de la LIVS señala que “*Son contribuyentes, para los efectos de esta Ley, las personas naturales o jurídicas, incluyendo las*

---

<sup>105</sup> Artículos 1445 y 1450 del Código Civil, en materia contractual.

<sup>106</sup> Artículo 2316 Código Civil, en materia extracontractual.

*comunidades y las sociedades de hecho, que realicen ventas, que presten servicios o efectúen cualquier otra operación gravada con los impuestos establecidos en ella”<sup>107</sup>.*

De esta manera, los proveedores impugnados que sí sean contribuyentes de IVA a la fecha de las operaciones objetadas en las diversas fiscalizaciones, es decir, que realizaban ventas o prestaban servicios, independientemente de su mala conducta tributaria por ser inconcurrentes o no poder ser ubicados o de algún otro tipo de irregularidad, creemos que mantienen su calidad, y las irregularidades no afectan la esencia de “contribuyentes” de dichos proveedores.

### **1.7.3. Inaplicabilidad de la institución de la Solidaridad.**

Decíamos que con la fiscalización se pretende crear una suerte de obligación solidaria cuya fuente sería el artículo 23 de la LIVS. Discrepamos de ello, pues para que nazca la solidaridad, previamente debe existir una obligación, que es un vínculo jurídico entre personas determinadas, en virtud del cual una de ellas se coloca en la necesidad de efectuar a la otra una prestación.

Las obligaciones normalmente tienen un objeto y dos sujetos, pero puede presentarse el caso de pluralidad de sujetos, en que una misma parte son muchas personas. Y dentro de estas obligaciones complejas, se encuentran las obligaciones solidarias, que según la definición de don **Arturo Alessandri**, son aquellas “en que hay varios deudores o varios acreedores y que tiene por objeto una prestación que, a pesar de ser divisible, puede exigirse totalmente por cada uno de los acreedores o a cada uno de los deudores, por disponerlo así la ley, o la voluntad de las partes, en términos que el pago efectuado a uno de ellos o por uno de éstos extingue toda la

---

<sup>107</sup> Existiendo definición legal, debemos atenernos a ella, conforme al artículo 20 del Código Civil y al artículo 2° del Código Tributario.

obligación respecto de los demás.”<sup>108</sup>

Según lo establecido en el inciso final del artículo 1511 del Código Civil, “*La solidaridad debe ser expresamente declarada en todos los casos en que no la establece la ley*”, de lo que se desprende que para dar nacimiento a una obligación solidaria debe haber declaración de voluntad de las personas que la contraigan o una declaración expresa de ley.

En el Derecho Tributario, cuando se ha querido establecer la solidaridad se ha regulado explícitamente<sup>109</sup>. En el ámbito tributario entonces, si no existe voluntad para obligarse solidariamente ni norma legal expresa que regule tan gravísima consecuencia, el único responsable del pago de impuestos sigue siendo el vendedor-incumplidor.

Adicionalmente, como hemos señalado, esta práctica de fiscalización tiene como ventaja que es más fácil controlar al adquirente o beneficiario del servicio que se encuentra cumpliendo sus obligaciones administrativas, que a un vendedor o prestador de servicios inubicable. De esta manera, en muchos casos el Servicio de Impuestos Internos no ha iniciado acciones (judiciales o administrativas) para obtener el cumplimiento de estas obligaciones de pago por los únicos responsables de ellos.

En esos casos, pues, el Servicio de Impuestos Internos no puede preferir a su arbitrio<sup>110</sup> el cobro contra el contribuyente responsable y dejar impune al contribuyente irresponsable que se ha apropiado de impuestos que ha retenido. En consecuencia, si no procede la responsabilidad del adquirente o del beneficiario del servicio por los impuestos no enterados en arcas fiscales por sus proveedores en una situación normal, con mucha menor razón podría

---

<sup>108</sup> ALESSANDRI, Arturo; SOMARRIVA, Manuel; VODANOVIC, Antonio. Tratado de las obligaciones : de las obligaciones en general y sus diversas clases. Ed. Jurídica de Chile. Santiago de Chile, 2001.

<sup>109</sup> Como en el artículo 78 del Código Tributario y artículo 76 de la Ley de Impuesto a la Renta.

<sup>110</sup> Aunque con una excelente razón económica que es la correcta utilización de los recursos fiscales. Pero desde el punto de vista jurídico, la Ley no le autoriza a decidir si fiscaliza sólo a un involucrado en una operación investigada.



declararse que es responsable de tales tributos cuando no se ha agotado los medios legales para obtener el cobro de ellos.

## **2. El sujeto pasivo en la Ley de Impuesto a la Renta<sup>111</sup>.**

### **2.1. Capacidad tributaria en la Ley de Impuesto a la Renta**

La capacidad tributaria, tal cual la hemos entendido, es decir “como la aptitud para ser titular de situaciones jurídicas subjetivas, activas o pasivas, en una relación jurídica regulada por el derecho tributario”, es amplia en la Ley de Impuesto a la Renta. En efecto, otorga capacidad no sólo a las personas naturales y jurídicas, sino también a entes patrimoniales sin personalidad jurídicas y por lo tanto, pueden ser, según la ley, sujetos de impuestos o sujetos pasivos.

### **2.2. Los contribuyentes en la Ley de Impuesto a la Renta**

Si bien el párrafo 3° del título I de la Ley de Impuesto a la Renta tiene por epígrafe "De los contribuyentes", en realidad no sólo regula esa materia, pues las normas contenidas en este párrafo son heterogéneas en el sentido que algunas se refieren a los contribuyentes y otras a los sujetos pasivos.

Previo a tratar esta materia, haremos un breve esbozo de cada una de las disposiciones que integran el párrafo 3° del título I:

a) Artículo 3°. Este artículo señala dos criterios de imposición: la residencia y la fuente. El

---

<sup>111</sup> La Ley de Impuesto a la Renta se encuentra contenida en el artículo 1° del Decreto Ley 824 de 1974, que es heredera de muchos principios inspiradores ya contenidos en la Ley N° 15.584 y la Ley N° 6.581, anteriores leyes reguladoras del Impuesto a la Renta.

primero lo es respecto del contribuyente, y el segundo respecto de la renta. La regulación de este artículo está referida al contribuyente y en ningún caso al sujeto pasivo.

- b) Artículo 4°. Regula un atributo del contribuyente, estableciendo como criterio de imposición la residencia.
- c) Artículo 5°. Este artículo se refiere a las rentas efectivas o presuntas de una "comunidad hereditaria", se trata de un contribuyente, pues la disposición grava la capacidad económica de la comunidad y no de cada uno de los comuneros. Sobre el particular nos referiremos más adelante.
- d) Artículo 6°. Señala quiénes son los sujetos pasivos en las rentas de las comunidades y sociedades de hecho.
- e) Artículo 7°. Señala tres casos de sujetos de impuestos respecto de patrimonios que carecen de titular en un momento determinado.
- f) Artículo 8°. Se refiere a los contribuyentes que tienen la calidad de funcionarios de las instituciones que indica dicho artículo.
- g) Artículo 9°. Consagra el principio de la reciprocidad en el tratamiento tributario de los funcionarios que indica.

### **2.3. Personas naturales y jurídicas como contribuyentes.**

Toda persona natural o jurídica que sea titular de alguno de los hechos gravados descritos en la Ley de Impuesto a la Renta es contribuyente.

La Ley de Impuesto a la Renta, en el párrafo 1° del Título II<sup>112</sup>, al decir "De los

---

<sup>112</sup> Si bien este título se refiere a los impuestos de categoría, resulta aplicable a los demás impuestos de la Ley de

contribuyentes y de la tasa del impuesto", se refiere a los sujetos incididos con el impuesto y no a los sujetos pasivos.

Son contribuyentes en los diferentes impuestos contenidos en esta Ley:

- a) Artículo 20 N°1: son contribuyentes los sujetos que posean o exploten a cualquier título bienes raíces agrícolas o no agrícolas, propios o ajenos. Decimos sujetos, porque pueden ser contribuyentes tanto las personas naturales, las jurídicas y los patrimonios sin personalidad jurídica señalados en la ley. El contribuyente puede poseer el bien a cualquier título, sea como propietario, usufructuario o mero tenedor.
- b) Artículo 20 N°2: Es contribuyente el titular de intereses, pensiones o productos derivados de capitales mobiliarios que se posean a título de dominio, posesión o título precario. El titular puede ser persona natural, jurídica o patrimonios no personalizados.
- c) Artículo 20 Nos. 3 y 4: Son contribuyentes los sujetos que obtengan rentas derivadas del ejercicio de una actividad comercial o industrial.
- d) Artículo 22: Se refiere a los pequeños contribuyentes, comprendiendo en tales a los pequeños mineros artesanales (art. 22 N°1); los pequeños comerciantes que desarrollan actividades en la vía pública (art. 22 N°2); los suplementeros (art. 22 N°3) y los propietarios de un taller artesanal u obrero (art. 22 N°4).
- e) Artículo 42 N°1: Son contribuyentes los titulares de remuneraciones indicadas en el artículo 42 N°1.
- f) Son contribuyentes, además, los obreros agrícolas, choferes de taxi y los prácticos de puertos y canales autorizados por la Dirección del Litoral y de la Marina Mercante.
- g) Artículo 42 N°2: Son contribuyentes los profesionales liberales y personas que desarrollen una profesión u ocupación lucrativa distinta de la de primera categoría: se incluyen los auxiliares de la administración de justicia, corredores que sean personas naturales, y las sociedades de profesionales son contribuyentes de segunda o de primera categoría a su elección.

---

Renta que no tienen un párrafo que regule a los contribuyentes.

- h) Artículo 52: Según el cual son contribuyentes del impuesto global complementario toda persona natural, residente o que tenga domicilio o residencia en el país, y de las personas o patrimonios a que se refieren los artículos 5°, 7° y 8° de la Ley de Impuesto a la Renta.
- i) Artículo 58: Señala a los contribuyentes del impuesto adicional, que son las personas naturales extranjeras que no tengan residencia ni domicilio en Chile y las sociedades o personas jurídicas constituidas fuera del país; y las personas que carezcan de domicilio o residencia en el país por las utilidades y demás cantidades que las sociedades anónimas o en comandita por acciones respecto de sus accionistas constituidas en Chile, les acuerden distribuir a cualquier título, en su calidad de accionista.

## **2.4. Sujetos pasivos en la Ley de Impuesto a la Renta.**

### **2.4.1. Sujeto pasivo por deuda propia.**

La regla general en el Impuesto a la Renta es que el sujeto pasivo es el contribuyente que soporta el tributo, quien debe también enterarlo en arcas fiscales. Nuestros impuestos, al ser de declaración y pago simultáneo, imponen al sujeto pasivo la obligación de presentar anualmente una declaración jurada de sus rentas y pagar el impuesto determinado en base a tales rentas. La Ley de la Renta, en su artículo 65 y siguientes establece quiénes son los sujetos sobre los cuales pesan estas obligaciones. La ley impone a los propios contribuyentes la obligación de pagar el impuesto, lo que nos indica que tales sujetos son "sujetos pasivos por deuda propia".

Según el artículo 65, son sujetos pasivos los siguientes:

- 1) Artículo 65 N°1: En primer lugar, es sujeto pasivo por el Impuesto Único del artículo 17 N° 8° inciso 3° el titular del mayor valor obtenido por las enajenaciones a que se refieren las letras a), c), d), e), h) y j) del N°8 del artículo 17 de la Ley.

En segundo lugar, respecto de los impuestos de los contribuyentes señalados en el artículo 58 N° 1° de la Ley de Impuesto a la Renta, éstos también son sujetos pasivos por deuda propia, pero al carecer de residencia o domicilio en Chile deben actuar a través de sus agentes o

representantes en Chile (tratándose de personas jurídicas (art. 67 de la Ley de Impuesto a la Renta). Respecto de las personas naturales deben hacerlo por sí, por medio de sus representantes o por medio de mandatario, ya que la ley nada ha dicho al respecto.

También son sujetos pasivos por deuda propia, los pequeños comerciantes que desarrollan sus actividades en la vía pública y las personas naturales propietarias de un pequeño taller artesanal o taller obrero. Estos deberán declarar y pagar el impuesto siempre que el Presidente de la República no haya dispuesto que el impuesto se pague conjuntamente con el otorgamiento del derecho, permiso o licencia municipal correspondiente, según la facultad que le confiere el artículo 28 de la Ley de la Renta.

2) Artículo 65 N°2, inciso 1°: Son sujetos pasivos del Impuesto Global Complementario, quienes hayan obtenido rentas en el período comercial correspondiente rentas superiores a 10 UTA (determinadas conforme al artículo 54).

3) Artículo 65 N°4: Son sujetos pasivos las personas naturales extranjeras sin residencia ni domicilio en Chile que obtengan rentas de fuente chilena, y las sociedades o personas jurídicas constituidas fuera del país con rentas de fuente chilena. Ambos son sujetos pasivos por el Impuesto Adicional a que se refiere el artículo 60 inciso 1° de la Ley de Impuesto a la Renta. Son también sujetos pasivos, los chilenos que residan en el extranjero y no tengan domicilio en Chile, por el Impuesto Adicional del artículo 61.

4) Artículo 65 N°5: Respecto de los contribuyentes del artículo 47, es decir, contribuyentes del artículo 42 N° 1° que obtengan rentas de más de un empleador, son sujetos pasivos y por lo tanto deben declarar y pagar el impuesto correspondiente<sup>113</sup>.

Los casos anteriormente señalados constituyen supuestos de sujetos pasivos por deuda

---

<sup>113</sup> Antes de la dictación de la Ley 19.738, denominada “Ley contra la Evasión Tributaria”, se permitía que el trabajador con más de un empleador reliquidara mensualmente el impuesto único del trabajador que debía pagar. Atendido el poco uso de esta posibilidad, fue derogado por la mencionada Ley.

propia, por cuanto participan de la calidad de contribuyentes (sufren la disminución patrimonial a causa de la incidencia del impuesto), y participan de la calidad de sujetos pasivos, porque la Ley de Impuesto a la Renta los obliga a declarar y pagar el impuesto que los grava.

En cuanto a la capacidad de obrar de tales sujetos debemos distinguir según se trate de personas naturales, jurídicas o patrimonios sin personalidad jurídica.

a) Personas Naturales

Las personas naturales que tienen capacidad de ejercicio, actúan por sí mismas. En caso que sean absolutamente incapaces actúan a través de su representante. La situación de los chilenos que residen en el extranjero y no tengan domicilio en Chile, se regula por el artículo 67 de la Ley de Impuesto a la Renta, el cual ha sido interpretado por el SII en la Circular N° 7 del 14 de enero de 1988.

b) Personas Jurídicas

Las personas jurídicas actúan a través de sus representantes. El artículo 66 en su primera parte señala que “Los síndicos, depositarios, interventores y demás personas que administren bienes o negocios de empresas, sociedades o cualquier otra persona jurídica deberán presentar la declaración jurada de estas personas en la misma forma que se requiere para dichas entidades”. La segunda parte del artículo 66 pone de manifiesto que tales personas actúan como representantes y no como “sujetos pasivos”, pues al decir que *“el impuesto adeudado sobre la base de la declaración prestada por el síndico, depositario, interventor o representante, será recaudado en la misma forma que si fuera cobrado a la persona jurídica de cuyos bienes tengan la custodia, administración o manejo”*. De esta manera, está señalando que el sujeto pasivo contra quien se dirige la acción de cobro es la persona jurídica, y los actos de sus representantes son imputables a ella.

Si se trata de personas jurídicas extranjeras que no tuvieren sucursal u oficina en Chile, pero sí un agente o representante, “éste deberá presentar la declaración jurada” de marras (artículo 67 de la Ley de Impuesto a la Renta).

c) Patrimonio sin personalidad jurídica

En lo que respecta a los patrimonios sin personalidad jurídica, entendemos que son sujetos pasivos por deuda propia ya que la ley no establece respecto de ellos una categoría de sujetos pasivos especial; actúan a través de su representante, que es cualquier persona que tenga a su cargo la administración o gestión de un patrimonio. Por esta razón el inciso final del artículo 65 señala respecto de la obligación de declarar y pagar que “tales obligaciones pesan sobre los albaceas, partidores, encargados fiduciarios o administradores, de cualquier género”. Este inciso está referido a los patrimonios a que se refiere el artículo 5° y 7° de la actual ley de la Renta, porque la antigua ley, el D.L. N° 755 de 1925, disponía en el inciso final del artículo 49, que es el precedente del actual artículo 65 inciso final, que “Iguales obligaciones pesan sobre los albaceas, partidores, administradores, fideicomisarios o encargados de cualquier género respecto de las rentas a que se refiere el artículo 4°”.

Son ejemplos de patrimonios sin personalidad jurídica, los siguientes:

i. Fondos de Inversión

Son contribuyentes extranjeros, en su mayoría sin personalidad jurídica, pero obligados a iniciar actividades y obtener RUT.

Los Fondos de Inversión de Capital Extranjero (FICE), regidos por la Ley N° 18.657, son fondos constituidos fuera del país, compuestos por capitales contribuidos por inversionistas institucionales o la emisión de cuotas de valores, que permiten a pequeños y medianos capitalistas extranjeros la posibilidad de invertir en otros mercados, y que se caracterizan porque adquieren valores emitidos públicamente, sin intervenir en la gestión de las empresas. Para su existencia, requieren realizar inversiones amparadas conforme al Decreto Ley N° 600 de 1974, o conforme al artículo. 47 de la Ley Orgánica Constitucional del Banco Central.

Su definición legal es que son fondos “cuyo patrimonio está formado con aportes realizados fuera del territorio nacional por personas naturales o jurídicas o, en general, entidades colectivas para su inversión en valores de oferta pública, cuya administración corresponderá a

una sociedad anónima chilena por cuenta y riesgo de los aportantes”. La sociedad chilena que administra, debe cumplir los requisitos del artículo 12.

Existen también los Fondos de Inversión de Capital Extranjero de Riesgo (FICER), regulados por la misma Ley N° 18.657, que se diferencian en el tipo de valores que pueden adquirir, ya que pueden adquirir valores que no sean públicos, pero que tengan estados financieros auditados.

La Ley N°18.815 regula Fondos de Inversión privados, que también deben ser administrados por una sociedad anónima, por cuenta y riesgo de los aportantes.

En todos estos casos, la sociedad que los administra y el fondo deben obtener un Rol Único Tributario distinto, por el hecho de ser ambos susceptibles de generar impuestos.

#### ii. Sociedades Securitizadoras

Las sociedades securitizadoras se encuentran reguladas en la Ley de Mercado de Valores, Ley N° 18.045, en los artículos 132 y siguientes<sup>114</sup>. Ellas se caracterizan por su capacidad legal de formar patrimonios separados a partir de la emisión de títulos respaldados por determinados créditos.

Estos patrimonios se encuentran separados entre sí y de la sociedad securitizadora, pero pese a esto, no forman un contribuyente distinto de su sociedad administradora, y no tienen personalidad jurídica distinta. Sus resultados tributarios tampoco afectan a la sociedad administradora, la que actúa con un único RUT como sociedad administradora.

#### d) Situaciones Especiales

---

<sup>114</sup> A través del Título XVIII, incorporado por la Ley N°19.031 y actualizado por la Ley N°19.623.



i. Agencias Extranjeras

La regulación de las agencias extranjeras se encuentra en la Ley sobre Sociedades Anónimas, artículos 121 y siguientes. Las agencias extranjeras no tienen personalidad jurídica propia, independiente de su casa matriz, actúan a través de un agente y tienen un rol único tributario (RUT) para efectos impositivos.

Las agencias son una forma de establecimiento permanente, constituyendo una extensión de las actividades de la casa matriz extranjera en Chile. Una sociedad matriz y su Agencia son en efecto una misma entidad jurídica y ésta es sólo un medio por el cual la casa matriz prolonga sus actividades en Chile.

Los establecimientos permanentes en general, entre ellos las agencias, constituyen un “patrimonio de afectación”, y en virtud de una ficción jurídica se les considera un ente distinto a la casa matriz para efectos tributarios. Esta interpretación se manifiesta en numerosas normas legales y se ve confirmado por Oficios del Servicio de Impuestos Internos que consideran estos establecimientos permanentes autónomos con respecto a su casa matriz, como se revisará más adelante.

El artículo 38 de la Ley de Impuesto a la Renta establece que las rentas de fuente chilena de las agencias extranjeras en Chile se determinarán sobre la base de los resultados reales obtenidos en su gestión en el país. Adicionalmente, faculta al SII para impugnar los precios cobrados o pagados por concepto de compraventa de mercaderías, prestación de servicios, transferencia de tecnología, entre otros, en operaciones entre empresas relacionadas. De conformidad a esta normativa, se considera “empresa relacionada”: la casa matriz con la agencia, sucursal u otra forma de establecimiento permanente. Se advierte que la ley tributaria considera que los establecimientos permanentes son entes distintos al admitir la existencia de transacciones entre éstos y su casa matriz.

El artículo 58 N°1 de la Ley de Impuesto a la Renta establece que quienes hayan constituido establecimientos permanentes -por ejemplo agencias-, deben pagar impuesto

adicional sobre las rentas que remesen al exterior.

En un mismo sentido, el artículo 14 letra A) de la Ley de Impuesto a la Renta, al regular el registro auxiliar del F.U.T. para los efectos de aplicar el impuesto adicional o global complementario, se refiere expresamente a los establecimientos permanentes, como las agencias, reconociendo a la agencia como una entidad distinta a su casa matriz al gravar con impuesto adicional “los retiros o remesas que reciban de la empresa, hasta completar el Fondo de Utilidades Tributables referido en el número 3° de este artículo”. Esto es relevante porque en caso de interpretarse que la agencia y su casa matriz constituyen una sola entidad, nos llevaría a la conclusión que la casa matriz debería reconocer las ganancias o pérdidas de su agencia en el país sobre base devengada y percibida en cada ejercicio en circunstancias que normas expresas indican que la casa matriz sólo paga cuando se haga el retiro o remesa, y así se entiende por aplicación de la Ley y por diversas interpretaciones del SII<sup>115</sup>.

Las entidades extranjeras que tengan establecimientos en el país también tienen obligación de obtener R.U.T. el cual es distinto al de su inversión; lo cual indica que para efectos fiscales las disposiciones tributarias califican a la casa matriz y su agencia como entidades distintas.

De esta manera, respecto a las Agencias, podemos concluir que (i) la legislación tributaria y el SII reconocen que la casa matriz y el establecimiento permanente (agencia en Chile) son entes distintos, e incluso pueden realizar operaciones entre sí. Así, entonces, para efectos del análisis presente, la Agencia constituye una capacidad tributaria distinta de su matriz; y, (ii) es un contribuyente que está obligado a declarar renta efectiva mediante contabilidad completa, tiene RUT, debe realizar inicio de actividades, tiene documentos timbrados, y en general mantiene los libros y registros obligatorios para todo contribuyente del Impuesto de Primera Categoría.

---

<sup>115</sup> Oficio N°1359/1991, Oficio N°2.205/2000, Oficio N°3847/1989 y Oficio N°3532/1996.

ii. Empresario Individual<sup>116</sup>

Es una figura legal con efectos exclusivamente tributarios que tiene por objeto permitir que una persona natural cumpla con la tributación de un negocio desarrollado individualmente, de acuerdo al régimen de tributación en base a los retiros que de él se realicen, sin confundir los demás ingresos que perciba o devengue su titular.

La Empresa Individual permite que una actividad pueda ser gravada independientemente de otras del mismo individuo, sin que se constituya una persona jurídica distinta, pudiendo así una misma persona con un mismo RUT tener dos tributaciones separadas.

Se encuentra regulado en la Ley de Impuesto a la Renta, en el artículo 14. Sus principales características son que se encuentra afecto a Impuesto de Primera Categoría y Global Complementario (artículos 14 y 14 bis). En general, su regulación es similar a la de una persona jurídica y análoga a la tributación de las sociedades de personas ya que (i) opera el mecanismo de Retiros para Reinvertir (artículo 14 A N°1 letra c), (ii) las utilidades se mantienen reinvertidas en caso de transformación a sociedad (artículo 14 A N°1 letra c), (iii) opera la limitación a la facultad del Servicio de Impuestos Internos de tasación a los aportes efectuados por la empresa individual dentro del marco de una reorganización (artículo 64 inc.5° código Tributario), (iv) está excepcionado de la obligación de efectuar término de giro en caso de conversión de empresario individual a sociedad (artículo 69 inc. 2° LIR)<sup>117</sup>.

---

<sup>116</sup> No debemos confundir esta figura con efectos exclusivamente tributarios, con la figura de la Empresa Individual de Responsabilidad Limitada, establecida por la Ley N°19.857 (publicada en el Diario Oficial de fecha 11 de Febrero de 2003) que tiene efectos legales y comerciales, y que para efectos tributarios se asimila a las Sociedades de Responsabilidad Limitada, según lo señala expresamente el artículo 18 de esta ley.

<sup>117</sup> Como consecuencia de ser una misma persona jurídica, no hay enajenación en el aporte de bienes al patrimonio de afectación. Este criterio lo ha confirmado el SII a través del Oficio N°3692 de 2001.

## **2.5. La sustitución en la Ley de Impuesto a la Renta.**

La *sustitución* en la Ley de Impuesto a la Renta adopta, principalmente, la modalidad de la retención del impuesto, cuyas normas se encuentran en el párrafo 2º del título V sobre "De la retención del impuesto", en los artículos 73 y siguientes.

### **2.5.1. Sujetos obligados a practicar la retención.**

Se encuentran obligados a practicar la retención:

1) De acuerdo al artículo 73 inciso 1º de la Ley de Impuesto a la Renta, las oficinas públicas y las personas naturales o jurídicas deberán retener el monto del impuesto correspondiente a rentas mobiliarias gravadas por el impuesto de primera categoría según el N°2 del artículo 20 de la LIR. La suma a retener se determinará sobre el monto íntegro de las rentas que paguen por cuenta propia o ajena.

Dentro de esta norma, se exceptúan los siguientes casos:

- a) Los intereses anticipados o descuentos de valores de operaciones de crédito de dinero, según el artículo 73 inciso 2º.
- b) Las rentas mobiliarias que no se paguen en dinero y estén representadas por otros valores. En tales casos deberá exigirse a los beneficiarios, previamente, el pago del impuesto correspondiente, según el artículo 73 inciso 3º.
- c) Las rentas exentas de primera categoría, por ejemplo, en virtud del artículo 39 N°4 de la LIR.
- d) Si las rentas mobiliarias son percibidas o devengadas por los contribuyentes de los números 1º, 3º, 4º y 5º del artículo 20, que demuestren sus rentas efectivas mediante un balance general, y siempre que la inversión generadora de dichas rentas forme parte del

patrimonio de dicha empresa; pues se consideran en las rentas de los números señalados (artículo 20 N°2 inciso final).

- e) El caso del artículo 41 bis, pues no se determinan intereses en aquellas operaciones de crédito de dinero.

La retención del impuesto de primera categoría debe hacerse al momento de pagar las rentas mobiliarias.

2) El artículo 74 somete a idéntica obligación de retención a quienes señala en sus 6 numerales. El número 1 del artículo 74 obliga a retener a quienes paguen rentas gravadas en el artículo 42 N°1 de la Ley de Impuesto a la Renta, es decir, sueldos, sobresueldos, salarios, premios, dietas, gratificaciones, participaciones y cualquiera otras asimilaciones y asignaciones que aumenten la remuneración pagada por servicios personales, montepíos y pensiones.

Se exceptúan los casos siguientes:

- a) Según el artículo 74 N°1 parte final, en relación con el artículo 69 N°4 y artículo 42 N°1 inciso final, los prácticos de puertos y canales autorizados por la Dirección del Litoral y de la Marina Mercante, deben declarar dentro de los primeros 15 días de cada mes sus rentas afectas al impuesto único de Segunda Categoría.
- b) Si se paga a funcionarios de representaciones diplomáticas, consulares y oficiales de naciones extranjeras que sean de nacionalidad distinta a la representación donde laboral, u otros órganos internacionales.

La oportunidad en que debe hacerse la retención de estos impuestos es al momento del pago de la remuneración respectiva, según se desprende del artículo 42 N°1 que señala que el impuesto se aplicará, calculará y cobrará sobre “cualquiera otras... asignaciones que

aumenten la remuneración... *pagada* por servicios personales...”<sup>118</sup>.

El SII se ha pronunciado en relación con la retención en exceso señalando que “en caso que se retenga y pague en exceso, la devolución deberá solicitarse por la persona o institución que efectuó la retención del impuesto indebido”<sup>119</sup>. No existe norma que permita compensar el exceso con las retenciones de períodos posteriores.

3) El Artículo 74 N°2 obliga a retener el impuesto por las rentas del artículo 42 N°2 que paguen las instituciones fiscales, semifiscales de administración autónoma, las municipalidades, las personas jurídicas en general y las personas que obtengan rentas de la Primera Categoría que estén obligados según la ley a llevar contabilidad.

El agente retenedor está conformado por las entidades antes señaladas; y el retenido es el titular de las rentas del artículo 42 N°2 relativas a profesionales liberales y profesión u ocupación lucrativa<sup>120</sup>. La retención, tal como se desprende del artículo 74 N°2, debe hacerse en el momento que se paguen dichas rentas.

El S.I.I. ha expresado, mediante interpretación contenida en Oficio, que “la obligación de retener el tributo que afecta a profesionales, sociedad de profesionales y personas que desarrollen ocupaciones lucrativas nace cuando ocurre cualquiera de los hechos indicados precedentemente, debiendo estarse al que ocurra en primer término, independientemente de la fecha en que se extienda la boleta de honorarios respectiva”<sup>121</sup>.

---

<sup>118</sup> Además, parece lógico que la ley ordene efectuar la retención en el momento que el trabajador o beneficiario de la remuneración percibe esta renta, ya que se genera el incremento patrimonial que constituye el hecho gravado en el caso del impuesto de segunda categoría.

<sup>119</sup> Oficio N°705 de 1 de febrero de 1989 emitido por el Servicio de Impuestos Internos.

<sup>120</sup> Circular N°4 de 21 de enero de 1991 del Servicio de Impuestos Internos.

<sup>121</sup> Oficio N° 1315 del Servicio de Impuestos Internos de 25 de abril de 1988.

Respecto de rentas que se paguen a sociedades de profesionales que hayan optado por declarar sus rentas en la Primera Categoría, no opera la obligación de retener para los agentes indicados por la norma. Son los propios contribuyentes los obligados al pago del impuesto en calidad de sujetos pasivos por deuda propia. Para estos efectos, la Circular N°14 de 26 de enero de 1988, establece que si las sociedades de profesionales optan por declarar sus rentas en la primera categoría deben dejar constancia, en los documentos que emitan (boletas de honorarios), la siguiente nota o leyenda "Sociedad de profesionales sujeta a las normas de la primera categoría conforme al N°2 del artículo 42 de la Ley de la Renta". Así, al prestar los servicios, el pagador no hará la retención del 10% y la boleta se extenderá por el total de los ingresos brutos que hayan pactado.

La declaración del impuesto correspondiente se hará como pago provisional mensual.

4) La norma contenida en el artículo 74 N°3 establece que deben retener el impuesto correspondiente "las sociedades anónimas que paguen rentas gravadas en el artículo 48". Los contribuyentes retenidos son los directores o consejeros de sociedades anónimas, según lo dispone el artículo 48 de la Ley de la Renta.

En cuanto a la oportunidad en que se debe retener el impuesto, el S.I.I. ha señalado en la Circular N°125 de 3 de noviembre de 1976, basándose en el artículo 78 inciso 1° de la LIR, que "la obligación de retener el monto del tributo de segunda categoría que afecta a las sociedades anónimas que paguen participaciones o asignaciones a sus directores o consejeros, nace cuando la renta se paga, abona en cuenta o pone a disposición del interesado, cualquiera sea el hecho que ocurra en primer lugar", y agrega más adelante, que "la simple contabilización como gasto del monto de la asignación o participación que no vaya acompañada o precedida del pago, abono en cuenta o de la circunstancia de ponerla a disposición del interesado no determina la obligación de retener el impuesto en ese instante, sino que sólo produce el efecto de fijar el monto del tributo de acuerdo con las tasas y demás normas vigentes en esa oportunidad, el que

---

sólo deberá retenerse en la oportunidad en que ocurra alguno de los hechos señalados en el N°4”<sup>122</sup>.

5) El artículo 74 N°5 de la Ley de Impuesto a la Renta regula la retención del impuesto a que se refiere el artículo 25 sobre los suplementeros. Las empresas periodísticas, editoras, impresoras e importadoras de periódicos, revistas e impresos, que vendan estos artículos a los suplementeros, sea directamente o por intermedio de agencias o de distribuidores, deben retener el impuesto correspondiente.

6) Deben retener el impuesto “los compradores de productos mineros de los contribuyentes a que se refiere la Ley de la Renta”. El artículo 74 N°6 señala que la retención procede por los impuestos del artículo 23, es decir, el impuesto único sustitutivo de los pequeños mineros artesanales; y respecto de los demás vendedores de minerales que determinen sus impuestos de acuerdo a presunciones de renta.

Adicionalmente, el S.I.I. ha señalado que “mediante Circular N°46 de 21 de abril de 1978, impartió instrucciones en el sentido que los compradores de productos mineros no deben retener cantidad alguna a título de impuesto a la Renta a la Corporación Nacional del Cobre, la Gran Minería del Cobre y las Sociedades mineras mixtas. Y ello, por cuanto las aludidas empresas dan cumplimiento a la declaración y pago de sus impuestos a la renta en la forma establecida en el artículo 26 del D.L. N° 1.350, publicado en el Diario Oficial de 28 de febrero de 1976”<sup>123</sup>.

7) El artículo 74 N°4 de la Ley de Impuesto a la Renta establece la obligación de retener de quienes remesen o pongan a disposición rentas afectas a impuesto adicional de los artículos 58, 59, 60 y 61. En este caso, la remesa debe efectuarse con la tasa correspondiente al impuesto.

---

<sup>122</sup> Circular N° 125 del Servicio de Impuestos Internos de 3 de noviembre de 1976.

<sup>123</sup> Oficio del Servicio de Impuestos Internos N° 2121 de 23 de junio de 1983.



También existen reglas especiales para las rentas originadas en las operaciones señaladas en el artículo 17 número 8, letras a), c), d), e), h) y j). En estos casos la retención se efectúa con tasa de 5% sobre el total de la remesa; en caso que pueda determinarse la utilidad afecta a impuesto, la retención se efectúa por el monto del impuesto de primera categoría sobre dicha utilidad.

Excepcionalmente, respecto de las rentas del artículo 60 inciso primero y del artículo 61, la retención se debe efectuar con una tasa de 20%, provisoria del impuesto adicional. La norma, en la parte pertinente, señala: “[...]Respecto de las rentas referidas en el inciso primero del Artículo 60 y 61, y por las cantidades a que se refiere el inciso primero del Artículo 21, la retención se efectuará con una tasa provisional del 20% que se aplicará sobre las cantidades que se paguen, se abonen en cuenta, se pongan a disposición o correspondan a las personas referidas en dicho inciso, sin deducción alguna, y el monto de lo retenido provisionalmente se dará de abono al conjunto de los impuestos de categoría, adicional y/o global complementario que declare el contribuyente respecto de las mismas rentas o cantidades afectadas por la retención.[...]”.

### **2.5.2. Obligaciones del agente retenedor.**

Podemos agruparlas en Obligación Principal o de Pago y Obligaciones Accesorias.

Los retenedores, según las disposiciones de la Ley de Impuesto a la Renta, tienen obligaciones de pago y obligaciones accesorias, siendo la más relevante de éstas la de registro y la de informar las retenciones, establecida según la Resolución N°4.085 de 1991.

Las obligaciones son:

- 1) Obligación de contabilización y registro del impuesto retenido

El artículo 77 señala que:

*“Las personas naturales o jurídicas obligadas a retener el impuesto deberán llevar un registro especial en el cual se anotará el impuesto retenido y el nombre y la dirección de la persona por cuya cuenta se retenga. La Dirección determinará la forma de llevar el registro. En los libros de contabilidad y en los balances se dejará también constancia de las sumas retenidas. El servicio podrá examinar, para estos efectos dichos registros y libros.”*

Esta obligación accesoria tiene importancia como medio probatorio para los efectos del artículo 21 del Código Tributario. El incumplimiento de dicha obligación puede acarrear las responsabilidades que establece el artículo 97 N°7 y N°16 del Código Tributario.

## 2) Obligaciones de informar las retenciones

El número 1° de la Circular N°4 de 21 de enero de 1991 establece que respecto de los sujetos que “paguen rentas del número 2 del artículo 42 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, y las sociedades anónimas que paguen rentas gravadas en el artículo 48 del mencionado cuerpo legal, obligadas a efectuar las retenciones que ordena el artículo 74 números 2° y 3° del mismo texto legal, deberán informar al Servicio, antes del 15 de marzo de cada año, el monto total anual retenido sobre las rentas pagadas al 31 de diciembre del año respectivo, sin actualizar, registrando los antecedentes que se indican en el formulario N° 1879, de Declaración jurada anual sobre Retenciones, que está a disposición de los contribuyentes en las respectivas Unidades Operativas”<sup>124</sup>.

## 3) Obligación de pagar el impuesto retenido

Para estos efectos es relevante considerar que el artículo 82 de la Ley de Impuesto a la Renta señala que los impuestos sujetos a retención se *adeudarán* desde que las rentas se paguen, se abonen en cuenta, se contabilicen como gastos, se distribuyan, retiren, remesen o se pongan a

---

<sup>124</sup> Circular N°4 del Servicio de Impuestos Internos de 21 de enero de 1991.

disposición del interesado, “considerando el hecho que ocurra en primer término, cualquiera sea la forma de *percepción*”. Cumplida una de estas situaciones, se ha determinado los elementos del hecho gravado, por ejemplo, fijando la tasa aplicable<sup>125</sup>.

El artículo 78 de la Ley de Impuesto a la Renta señala que “dentro de los primeros doce días de cada mes, las personas obligadas a efectuar las retenciones a que se refieren los números 1, 2, 3, 5 y 6 del artículo 74 deberán declarar y pagar todos los tributos que hayan retenido durante el mes anterior”.

Respecto de las retenciones del artículo 73 y del artículo 74 N°4, debe declararse y pagarse el impuesto retenido hasta el día 12 del mes siguiente a aquel en que fue pagada, distribuida, retirada, remesada, abonada en cuenta o puesta a disposición del interesado la renta respecto de la cual se ha efectuado la retención, según el artículo 79 de la Ley de Impuesto a la Renta.

El artículo 79 de la Ley de Impuesto a la Renta señala la oportunidad en que *es exigible* la declaración y el pago de los impuestos retenidos.

En efecto, la referida disposición establece que “*Las personas obligadas a efectuar las retenciones a que se refiere el artículo 73 y el número 4 del artículo 74 deberán declarar y pagar los impuestos retenidos hasta el día 12 del mes siguiente de aquel en que fue **pagada, distribuida, retirada, remesada, abonada en cuenta o puesta a disposición** del interesado, la renta respecto de la cual se ha efectuado la retención. No obstante, la retención que se efectúe por las cantidades a que se refiere el inciso primero del artículo 21°, se declarará y pagará de acuerdo con las normas establecidas en los artículos 65 N°1, 69 y 72” .*

---

<sup>125</sup> La expresión de “adeudamiento” empleada por la Ley implica que en caso que una modificación legal o la vigencia de un Tratado Internacional hiciera aplicable una alícuota mayor o menor, la retención deberá pagarse, en la oportunidad que establece el artículo 78 o el artículo 79, según la tasa ya determinada al momento que “se adeuden”, en términos de la Ley de Impuesto a la Renta.

Respecto de esta disposición, es importante señalar que mediante el Artículo 1° número 15 de la Ley N°18.775 (publicada en el Diario Oficial del 14 de Enero de 1989) fue eliminada la frase “o contabilizada como gasto” que antes de dicha modificación ocupaba el artículo en estudio.

El S.I.I., a través de la Circular N°11 de fecha 27 de enero de 1989 comentó dicha modificación señalando al efecto que *“La eliminación en este artículo de la frase “o contabilizada como gasto”, se debió a que ella no estaba en armonía con las circunstancias o hechos que establecen los artículos 73 y 74 N° 4 de la ley, para practicar las retenciones de impuestos sobre las rentas o cantidades a que se refieren dichas normas. En efecto, estos artículos ordenan expresamente que las retenciones de impuestos deben practicarse en el momento en que las rentas sean pagadas, abonadas en cuenta o puestas a disposición del interesado. No obstante lo anterior, el artículo 79 de la ley establecía sobre la materia que los plazos para la declaración y pago de los impuestos retenidos en virtud de las disposiciones señaladas debían contarse del mes en que se dieron las circunstancias antes indicadas (pago, abono en cuenta o puesta a disposición del interesado), considerando además para tales fines, el hecho que la renta fuese contabilizada como gasto, situación ésta última que no tenía sentido ni guardaba relación con lo dispuesto por los artículos 73 y 74 N° 4...”*. Lo anterior es sin perjuicio de lo dispuesto por el artículo 82 de la ley, en materia de adeudamiento de los impuestos sujetos a retención, situación en la cual la circunstancia anterior que se elimina, tiene plena validez para establecer la fecha a partir de la cual se adeudan los tributos sujetos a retención, no obstante dicho registro no obliga a la retención material del impuesto.”

En particular, las retenciones que corresponden al impuesto adicional han sido, por lo inorgánico de las normas y por la fiscalización que de ellas ha efectuado el S.I.I., de difícil interpretación por los contribuyentes.

El siguiente cuadro puede ayudar a comprender los sujetos obligados a retener, la oportunidad en que se adeuda y la oportunidad que es exigible la retención correspondiente al impuesto adicional.

<b>Sujeto</b>	<b>Nacimiento Obligación Tributaria</b>	<b>Nacimiento de Obligaciones de Pago / Declaración</b>
Artículo 74 LIR	Artículo 82 LIR	Artículo 79 LIR
<i>"los que:"</i>	<i>"impuestos sujetos a retención se adeudarán desde que se:"</i>	<i>"mes siguiente a aquel en que [la renta] fue:"</i>
remesen rentas	remesen	remesada
retiren rentas	retiren	retirada
distribuyan rentas	distribuyan	distribuida
paguen rentas	paguen	pagada
<i>(arts 58, 59, 60 y 61)</i>		
abonen en cuenta	abonen en cuenta	abonada en cuenta
pongan a disposición	pongan a disposición	puesta a disposición
<i>(arts 60, 61, 21 inc 1° SRLs)</i>	contabilicen como gastos	<i>(contabilización como gasto derogado por Ley N°18775 del DO 14 enero 1989)</i>

El incumplimiento de la obligación de declaración y pago, en todos los casos, se sanciona, según el artículo 97 N°11 del Código Tributario, con una multa de un 10% de los impuestos adeudados. Dicha multa se aumentará un 2% por cada mes o fracción de mes de retardo, no pudiendo exceder el total de ella del 30% de los impuestos adeudados. La multa puede llegar al 60% del impuesto no pagado en caso que sea detectado en fiscalizaciones del S.I.I., según lo establece el inciso 2° del N°11 del artículo en referencia.

El artículo 80 de la Ley de Impuesto a la Renta faculta al agente retenedor para declarar el impuesto de seis meses conjuntamente, siempre que el monto del impuesto retenido por cada mes sea inferior a la décima parte de una unidad tributaria.

Respecto de los premios de lotería, el impuesto debe ser retenido y enterado por la oficina principal de la empresa o sociedad que los distribuya, en la Tesorería fiscal correspondiente dentro de los 15 días siguientes al sorteo.

### **2.5.3. Responsabilidades en la retención del impuesto.**

Las normas legales comprometidas bajo este título son el artículo 76 y el artículo 83 de la Ley de Impuesto a la Renta.

El artículo 76 señala: “Los habilitados o pagadores de rentas sujetas a retención, los de instituciones bancarias, de ahorro o retiro, los socios administradores de sociedades de personas y los gerentes y administradores de sociedades anónimas, serán considerados codeudores solidarios de sus respectivas instituciones, cuando ellas no cumplieren con la obligación de retener el impuesto que señala esta ley”.

El artículo 76 establece un supuesto de solidaridad tributaria en los casos de:

- Habilitados o pagadores de rentas sujetas a retención de instituciones bancarias.
- Habilitados o pagadores de rentas sujetas a retención de instituciones de ahorro o retiro.
- Socios administradores de sociedades de personas.
- Gerentes y administradores de sociedad anónima.

El habilitado pagador, gerente o administrador deviene en codeudor solidario de la entidad, si no se cumple la obligación de retener el impuesto. Cabe señalar que en este caso no se trata de una sustitución ni un traslado de responsabilidad, sino que la Ley efectivamente establece una caución de tipo personal para el cumplimiento de la obligación tributaria.

El artículo 83 en su primera parte, en cambio, especifica la responsabilidad de pagar el impuesto en aquellos casos que se efectuó la retención del tributo y no se enteró en arcas fiscales, quedando claramente establecido el efecto propio de la sustitución que aquí ocurre. No así en la parte final del citado artículo 83, en que, no habiéndose practicado la retención que correspondía, se instituye la posibilidad de que el SII gire el impuesto al beneficiario de la renta o haga efectiva la responsabilidad por la obligación tributaria incumplida en la persona del llamado a retener.

### **3. El sujeto pasivo en el Impuesto a las Asignaciones Testamentarias y Donaciones Entre Vivos.**

El impuesto a las Asignaciones y Donaciones se encuentra normado por la Ley 16.271, publicada en el Diario Oficial de fecha 10 de julio de 1965, modificada por el Decreto Ley N° 3545 de fecha 07 de enero de 1981.

La Ley 16.271, sobre impuesto a las asignaciones y donaciones, consta de 79 artículos ordenados bajo dos títulos, y dos anexos.

El Título I, referido al impuesto, denominado "Del impuesto a las asignaciones y donaciones", no trata en ningún capítulo específicamente los sujetos pasivos, sin embargo, este impuesto presenta algunos problemas que pasaremos a analizar.

#### **3.1. El hecho gravado.**

##### **3.1.1. Asignación por causa de muerte.**

La asignación por causa de muerte es aquella que hace la ley o un testamento, para suceder en los bienes de una persona muerta<sup>126</sup>. El modo de adquirir el dominio que opera es la Sucesión por Causa de Muerte, por el cual una o más personas, en calidad de herederos abintestato, testamentarios, y/o legatarios suceden a una persona difunta, en todos sus bienes, derechos, y obligaciones transmisibles, cuotas de ellos, o una o más especies o cuerpos ciertos, o especies indeterminadas de cierto género.

La sucesión por causa de muerte tiene las siguientes características:

- Es un modo de adquirir derivativo. El sucesor deriva sus derechos de su antecesor.

---

<sup>126</sup> Artículo 953 del Código Civil.

- Es un modo de adquirir gratuito. El sucesor reporta un beneficio, que puede aceptar o rechazar libremente, sin asumir una contraprestación.
- Puede clasificarse en Universal o Singular, según lo que se sucede. En efecto, si se sucede al difunto en todos sus bienes, derechos y obligaciones transmisibles, o en una cuota de ellos, como la mitad, tercio o quinto, se sucede a título universal. Se sucede a título singular, en cambio, cuando se sucede en una o más especies o cuerpos ciertos, como tal caballo, tal casa; o en una más especies indeterminadas de cierto género, como un caballo, tres vacas, etc.
- Las asignaciones por causa de muerte a título universal se llaman herencias; las asignaciones a título singular, legados.
- El asignatario a título universal se denomina heredero; el asignatario a título singular, se denomina legatario.
- La sucesión puede ser testamentaria o abintestato, o en parte testada y en parte intestada. La sucesión es testamentaria, cuando se sucede en virtud de un testamento. Y es intestada o abintestato, cuando la sucesión se ha efectuado en virtud de la ley. La sucesión se hace en virtud de la ley, cuando el difunto no dispuso, o habiendo dispuesto, no lo hizo conforme a derecho, o no han tenido efecto sus disposiciones.
- Los herederos pueden ser testamentarios o abintestato, no así los legatarios, ya que la ley no instituye legados.

### **3.1.2. Donación.**

La donación es el “Acto por el cual una persona transfiere gratuita e irrevocablemente una parte de sus bienes a otra persona que lo acepta”<sup>127</sup>.

Sus características son:

- a) La donación es un contrato, que requiere la concurrencia de dos voluntades, la del donante y

---

<sup>127</sup> Artículo 1386 del Código Civil.



del donatario, pese a que la definición legal la señala como “un acto”.

- b) Es un título traslativo de dominio, ya que por la donación una persona se obliga a transferir a otra, mediante algún modo de adquirir, una parte de sus bienes.
- c) La donación es un contrato gratuito, ya que sólo tiene por objeto la utilidad del donatario.
- d) El donante no puede retractarse de la liberalidad prometida por un acto dependiente de su sola voluntad, se exceptúan las donaciones entre cónyuges que son siempre revocables.

La donación exige los siguientes requisitos:

- a) Capacidad para donar y recibir donaciones

La capacidad es la regla general y la incapacidad la excepción, así, se declara en el artículo 1387, que es hábil para donar entre vivos toda persona que no sea declarado inhábil por ley, y el artículo 1389 agrega “es capaz de recibir entre vivos toda persona que la ley no ha declarado incapaz”.

Se exige que el donante tenga la libre administración de sus bienes.

- b) El consentimiento

No basta la mera liberalidad del donante, sino que también se necesita la aceptación del donatario.

La aceptación debe ser notificada al donante, ya que hasta no se efectúe dicha notificación, éste puede retractarse o revocar la donación.

La aceptación del donatario debe ser expresa, y manifestada personalmente o a través de un representante legal o convencional.

- c) La insinuación, esto es la autorización del juez competente, solicitada por el donante o

donatario.

El juez autorizará las donaciones que no contravengan a ninguna disposición legal, por ejemplo aquellas donaciones hechas bajo condición de que una persona abrace una carrera u estado.

### **3.2. La base imponible.**

#### **3.2.1. Impuesto a las asignaciones por causa de muerte.**

Para determinar la base sobre la cual debe aplicarse la tasa correspondiente al impuesto a las asignaciones por causa de muerte debe previamente hacerse el siguiente distingo:

- Sucesión de causante chileno: Si el causante es Chileno, su sucesión debe colacionar en el inventario que se forme para los efectos del trámite de la posesión efectiva, todos los bienes de que éste haya sido titular, prescindiendo de su locación.
- Sucesión de causante extranjero: Si el causante es extranjero, su sucesión debe colacionar en el inventario únicamente los bienes que éste hubiere dejado en Chile.

Tratándose de los bienes ubicados fuera de Chile, la ley le impone a la sucesión la obligación de colacionarlos en el inventario, sólo si hubieren sido adquiridos con recursos provenientes de Chile.

Una vez que la ley define los bienes que van a servir de base para la aplicación del impuesto a las asignaciones, agrega que el impuesto en cuestión se aplica sobre el valor líquido de cada asignación.

El monto a que asciende dicho valor, va ser igual a la asignación líquida valorizada. Por asignación líquida la ley entiende, lo que corresponde al heredero o legatario, una vez deducido

del cuerpo o masa de bienes que el difunto ha dejado, los siguientes valores:

(1) Los gastos de última enfermedad adeudados a la fecha de la delación de la herencia y los entierros del causante.

La delación de una asignación, según dispone el artículo 956 del Código Civil, es el actual llamamiento de la ley para aceptarla o repudiarla, y se produce al momento del fallecimiento del causante si el llamamiento no es condicional, o si lo es, al momento de cumplirse la condición.

Para que se pueda hacer la rebaja por este gasto, no es necesario que dicho gasto se hubiere efectuado, puesto que basta que este exista, en forma de devengado (exigible) a la fecha de la delación de la asignación.

(2) Las costas de publicación del testamento, si lo hubiere, las demás anexas a la apertura de la sucesión y de posesión efectiva y las de partición, incluso los honorarios de albacea y partidores, en lo que no excedan los aranceles vigentes.

Las costas se dividen en procesales y personales. Son procesales las causadas en la formación del proceso y corresponden a los servicios estimados en los aranceles judiciales. Son personales las que provengan de los honorarios de los abogados y demás personas que hubieren intervenido en la gestión. Notarios, Conservadores, etc.

Los honorarios que se paguen por este concepto deben acreditarse mediante documentación fehaciente.

Los honorarios referidos, si bien no se encuentran afectos con este impuesto, ya que se rebajan de la masa, se encuentran sujetos a una retención igual a un 10%, imputable por el prestador del servicio en forma de P.P.M. a su Global Complementario.

(3) Las deudas hereditarias, siempre que cumplan las siguientes exigencias:

Que hayan sido pagados antes de la fecha de la delación de la herencia.

Que los herederos acrediten haberlas cancelado de su propio peculio o con dinero facilitado por terceras personas.

Y que las deudas no hayan sido contraídas en la adquisición, conservación o ampliación de bienes exentos de impuesto a la herencia.

(4) Las asignaciones alimenticias forzosas.

La obligación de dar alimento, recibe la denominación de forzosa o legal cuando ha tenido por origen a la ley.

Los alimentos se dividen en congruos y necesarios. Los alimentos congruos son los que habilitan al alimentado para subsistir modestamente de un modo correspondiente a su posición social. Y los alimentos necesarios, los que le dan lo que basta para sustentar la vida.

Dado que los asignatarios suceden al causante en el cumplimiento de sus obligaciones, la ley le impone a estos la obligación de rebajar de la masa heredada, las asignaciones alimenticias forzosas.

Esta rebaja legal destinada a liberar al acervo líquido de su pasivo, se hace aún en los casos que el causante hubiere testado prescindiendo de esta asignación.

En todo caso, la ley sobre impuesto a las asignaciones, establece que en los casos que al Servicio de Impuestos Internos le parezca excesivo el monto a rebajar por concepto de asignación alimenticia, puede solicitar a la justicia ordinaria que determine la parte exenta del impuesto.

(5) Gravámenes de cualquier clase que la asignación impusiere al asignatario, sin perjuicio de que las personas beneficiadas con el gravamen, paguen el impuesto que corresponda en conformidad a la ley.

Las asignaciones efectuadas con gravamen, se inscriben en las denominadas asignaciones modales, que son aquellas por las cuales se asigna a una persona algo, para que lo tenga por suyo con la obligación de aplicarlo a un fin especial.

En este tipo de asignación se puede estipular o no cláusula resolutoria, según se imponga la obligación de restituir la cosa y sus frutos, si no se cumple con el modo.

Los gravámenes para que puedan rebajarse de la base afecta a este impuesto, deben haberse otorgado en favor de personas que existan.

Lo anterior, sin perjuicio del impuesto que le corresponda pagar aquel a cuyo favor se estableció el gravamen.

Si el gravamen se instituyó en favor de personas de las cuales unas existen y otras no, la ley tributaria reconoce como beneficiarias por el total y consecuentemente obligadas al impuesto sólo a las que existen.

Si es la propiedad gravada la que se otorga a persona que no existe, pero que se espera exista, la ley dispone la acumulación de la propiedad gravada al gravamen, y la obligación al beneficiario de pagar el impuesto sobre el total.

Lo expuesto en la letra c) y d) no se aplica a las asignaciones otorgadas en favor de Corporaciones o Fundaciones que a la fecha de la delación no existan, por cuanto a dichas asignaciones le está permitido rebajar el valor del gravamen, bajo condición de que la Corporación o Fundación favorecida con él:

- Se destine exclusivamente al cumplimiento de algunos de los fines contemplados en el artículo 18 de la ley 16.271;
- Y obtenga su reconocimiento legal de su existencia dentro del plazo de dos años, contados desde que la asignación se les defiera.

### **3.2.2. Donaciones.**

La tasa impositiva progresiva que se indica en el párrafo pertinente, se aplica al valor líquido de cada donación, deducido los gravámenes de cualquier clase que la donación

impusiere al donatario.

Lo anterior sin perjuicio del impuesto que corresponda pagar a las personas beneficiadas con el gravamen.

Para que puede rebajarse del valor líquido de la donación el valor del gravamen, es necesario, al igual que como vimos en la asignación por causa de muerte, que el beneficiado de él exista a la fecha de la donación.

### **3.3. Tasación de los bienes que conforman la base impositiva.**

#### **3.3.1. Asignación por causa de muerte.**

Para determinar el monto sobre el cual debe aplicarse la tasa impositiva, debe considerarse el valor que tengan los bienes al momento de deferirse la herencia, conforme a las siguientes reglas:

##### **a. Bienes Raíces**

a.1.- Bienes raíces adquiridos antes de los tres años anteriores a la delación de la herencia, deben estimarse según su avalúo fiscal.

Los inmuebles excluidos del avalúo fiscal, pero afectos al impuesto a las asignaciones, deben ser tasados para estos efectos por el Servicio de Impuestos Internos.

Los interesados, pueden impugnar la tasación que para el efecto anterior hubiere verificado el Servicio de Impuestos Internos, ante el tribunal que conoce de la determinación del impuesto.

El juez para resolver dicha impugnación, debe previamente designar perito tasador a la persona que las partes de mutuo acuerdo hubieren designado. A falta de este acuerdo, la

designación debe recaer en tasadores oficiales de organismos fiscales o semifiscales, o en ingenieros civiles, arquitectos o ingenieros agrónomos, según sea la naturaleza de la especie tasada.

a.2.- Los bienes raíces adquiridos dentro de los tres años anteriores a la delación de la herencia, deben estimarse según su valor de adquisición.

**b. Efectos públicos, acciones, valores mobiliarios**

b.1.- Los que tengan presencia bursátil, deben estimarse al valor promedio que hubieren tenido en los últimos seis meses, anteriores a la fecha de la delación de la herencia.

b.2.- Los que no tengan presencia bursátil, deben estimarse al valor que indique la Superintendencia de Valores y Seguros o la Superintendencia de Bancos en su caso.

b.3.- Si ninguna de las entidades referidas en el punto anterior pudieran hacer la estimación de dichos valores, se estará a la justa tasación que se haga de ellos por peritos.

b.4.- Independientemente de su presencia bursátil, las acciones de una sociedad anónima, serán tasadas por peritos cuando su capital pertenezca en más de un treinta por ciento al causante o a su cónyuge, herederos o legatarios del mismo causante.

**c. Bienes muebles**

c.1.- Se tasarán al valor asignado en el acto pericial que legalmente se hubiere practicado, y en el que debió participar como parte el Servicio de Impuestos Internos.

c.2.- Se tasarán a un valor igual al 20% del inmueble que guarnecían, o a cuyo servicio o explotación estaban destinados, aún cuando el inmueble no fuere de propiedad del causante, en los siguientes casos:

- Cuando no se hubiere justificado la falta de bienes muebles en el inventario.

- Cuando los bienes inventariados no fueren proporcionales a la masa de bienes que se transmite.
- Cuando no se hubieren podido tasar dichos bienes.

**d. Bienes subastados**

Si dentro de los nueve meses siguientes a la delación de la herencia se hubieren licitados los bienes en subasta pública con admisión de postores extraños, se considerará como base para determinar el monto imponible, el valor en que hubieren sido subastados. Si no hubieren postores se tendrá como valor de los bienes el último *minimum* fijado para el remate.

La regla indicada anteriormente no se aplica cuando los interesados hayan hecho uso del derecho de pagar definitivamente el impuesto en conformidad a las reglas indicadas en las letras anteriores.

**e. Bienes situados fuera de Chile**

Los bienes situados en el extranjero se tasarán al valor que el Servicio determine, de acuerdo con los antecedentes de que disponga o se le proporcionen.

**f. Empresas unipersonales, derechos sociales**

Cuando entre los bienes dejados por el causante figuran negocios o empresas unipersonales, o cuotas en comunidades dueñas de negocios, o empresas, o derechos en sociedades de personas, se asignará a dichos negocios, empresas, derechos o cuotas el valor que resulte de aplicar a los bienes del activo las normas anteriores, incluyéndose, además, el monto de los valores intangibles, estimados a justa tasación de peritos, con deducción todo ello del pasivo acreditado.

**g. Acciones, bonos, créditos u otros derechos muebles que manifiestamente carecen de valor**



Cuando entre los bienes dejados por el causante figuran estos bienes, la ley faculta a la Dirección Regional prescindir de los trámites de la tasación y aceptar como prueba suficiente otros antecedentes que ella señale o fijarles un valor de acuerdo con los interesados.

### **3.3.2. Donación.**

Para la estimación de los bienes donados y determinación del impuesto se observaran las mismas reglas que estudiamos a propósito de la tasación de los bienes heredados o legados, en lo que le sean aplicables.

## **3.4. Sujeto pasivo.**

### **3.4.1. Asignaciones por causa de muerte.**

En las asignaciones por causa de muerte, los herederos, el árbitro partidor y los albaceas con tenencia de bienes están obligados a velar por el pago de la contribución de herencia, ordenando su entero en arcas fiscales, o reservando, o haciendo reservar los bienes que sean necesarios con tal fin, a menos que se haya otorgado garantía suficiente.

- Se denomina heredero, a la persona a la cual se le hace una asignación a título universal.
- Se llaman árbitros partidores, los jueces que nombrados por las partes o por la autoridad judicial en subsidio, asumen la función de dividir los bienes heredados entre los coasignatarios.
- Se llaman albaceas testamentarios, a las personas que él testador da el encargo de ejecutar sus disposiciones. El testador puede o no otorgar la tenencia de todo o parte de sus bienes a su albacea.

El pago de este impuesto debe hacerse dentro del plazo legal de dos años, contados desde la fecha en que la asignación se difiera.

Si el impuesto no se paga dentro del plazo anterior, lo adeudado debe pagarse con el interés penal que se indica en el artículo 53 del Código Tributario.

Sin perjuicio de lo anterior, cada interesado puede pagar separadamente el impuesto que le haya correspondido, una vez que se hubiere liquidado definitivamente el tributo.

Los coasignatarios pueden pagar provisionalmente al Fisco, antes de estar afinada la partición o antes de disponerse por el juez, de los elementos necesarios para practicar la liquidación.

Para dicho efecto, deberán presentar un cálculo del impuesto que les corresponde pagar, y antecedentes que permitan una fijación, a lo menos aproximada, de lo que se deba al Fisco.

Cuando se ejercita este derecho, el tribunal, oyendo al Servicio, debe fijar el monto aproximado de la contribución, el que en el caso de resultar insuficiente, debe ser completado. En caso contrario, esto es en el caso que el monto provisionado resulte mayor que el monto que en definitiva se deba pagar, el tribunal debe ordenar la devolución del exceso.

Si transcurrido el plazo de dos años contados desde la fecha que la asignación se difiere, no se hubiere pagado totalmente la contribución adeudada, el Servicio, con el mérito del inventario y demás antecedentes que tenga, procederá a presentar la liquidación respectiva al juez competente, el cual se pronunciará sobre ella con citación de los interesados.

Servirá de título ejecutivo suficiente, para proseguir el pago de lo adeudado, el certificado que extiende el tesorero fiscal respectivo, a propósito de no haberse enterado en arcas fiscales la suma que, de acuerdo lo señalado, hubiere sido fijada por la justicia.

#### **3.4.2. Donación.**

La ley sobre impuesto a las herencias y donaciones, no impone a ninguna de las partes

que concurren a la celebración del contrato de donación, esto es, ni al donante ni al donatario, la obligación legal de pagar el impuesto, sólo establece que los bienes donados, no pueden ser entregados al donatario, sin que previamente se acredite el pago del impuesto que corresponda o la exención, en su caso.

Para dicho efecto, se agrega, que en toda escritura de donación seguida de tradición de la cosa, o de la entrega de legados, cuyo goce hubiere sido dado en vida por el testador, debe insertarse el comprobante de pago del impuesto o la declaración de exención que corresponda.

**a. Donaciones múltiples**

En caso de donaciones reiteradas de un mismo donante a un mismo donatario, debe sumarse su valor y pagarse el impuesto sobre el total de lo donado, con deducción de la suma o sumas ya pagadas por impuesto.

Del mismo modo, debe acumularse siempre a la herencia o legado el valor de los bienes que el heredero o legatario hubiere recibido del causante en vida de éste. En estos casos dichos bienes se considerarán por el valor que se les haya asignado en esa oportunidad, rebajándose del importe a pagar las sumas que ya hubieran sido pagadas.

La acumulación referida en el punto anterior, tiene lugar aún cuando las donaciones anteriores sólo se refieran a la nuda propiedad, fideicomiso, usufructo u otro derecho real que no importe dominio pleno y se consoliden posteriormente con él.

Sin perjuicio de las acumulaciones a que se refieren los puntos anteriores, si el causante donare en vida la nuda propiedad y se reservare el usufructo para sí, al consolidarse posteriormente éste con la nuda propiedad, se acumulará el valor que tenga la propiedad plena a la fecha de la consolidación, con deducción de la misma proporción que se gravó al donarse la nuda propiedad.

Con todo, se podrá optar, al momento de la donación, por pagar el impuesto sobre el

valor de la propiedad plena, caso en el cual, al tiempo de la posterior consolidación, dicha propiedad se acumulará por el valor que se le hubiere asignado al momento del pago del impuesto a las donaciones.

Para los efectos de este artículo, el heredero, legatario o donatario deberá, al solicitar la liquidación del impuesto, hacer presente la donación o donaciones anteriores.

**b. Forma común de pago**

El impuesto determinado de acuerdo con las normas anteriores se debe expresar en unidades tributarias mensuales según su valor vigente a la fecha de la delación de la respectiva asignación o de la insinuación de la donación, y debe pagarse según su valor en pesos a la fecha en que se efectúe el pago del tributo.

**c. Acciones de reintegro**

- Todo asignatario o donatario que por resolución judicial de término, se obligare a devolver el todo o parte de la asignación o donación recibida, tiene derecho a que la persona a cuyo favor se hubiere dictado el fallo, reintegre, integra o proporcionalmente, la suma que hubiere satisfecho en pago de impuesto.

- El asignatario o donatario verdadero pagará o cobrará al Fisco los saldos que hubiere por diferencia entre el impuesto que grave la asignación y aquél que hubiere sido satisfecho por el asignatario putativo.

- El mismo derecho anterior podrán hacer valer contra el Fisco los asignatarios que hubieren tomado posesión definitiva o provisoria de los bienes de una persona declarada presuntivamente muerta a por desaparecimiento, si la declaración se rescindiere con arreglo a la ley.

- Para los efectos de la aplicación de lo expuesto en el punto anterior, los plazos de prescripción deben contarse desde la fecha en que queda ejecutoriada la sentencia que ordene devolver en todo o parte, la asignación o donación.

- Tratándose de donaciones revocables, que hubieren quedado sin efecto en todo o en

parte, se establece que el donatario tiene derecho a que el interesado le devuelva el impuesto que hubiere pagado.

**d. Lugar en que debe efectuarse el pago**

El pago de los impuestos que gravan las asignaciones por causa de muerte y las donaciones, se debe efectuar en la Tesorería recaudadora de la comuna en donde se haya concedido la posesión efectiva de la herencia o insinuado la donación. El Servicio puede autorizar el pago en otra Tesorería.

El artículo 47 del Código Tributario faculta al Ministro de Hacienda para convenir con el Banco del Estado, de Chile y demás Bancos comerciales recibir el pago de cualquier impuesto, con sus correspondientes recargos legales.

**e. Normas especiales de pago**

Las asignaciones o donaciones de derechos litigiosos no están sujetas al pago del impuesto, sino desde el momento en que el juicio termine por sentencia ejecutoriada o transacción.

El impuesto se debe pagar sobre el valor que resulte tener el crédito o derecho, con deducción de los gastos judiciales. En estos casos, al efectuarse el pago de la cosa debida, deberá acreditarse el pago del impuesto correspondiente.

## CONCLUSIONES

1. La doctrina distingue entre el sujeto pasivo de la potestad tributaria, sujeto pasivo de la relación tributaria y sujeto pasivo del impuesto. El Derecho Chileno no recoge esta distinción. Dentro del Sujeto Pasivo del Impuesto se encuentra el responsable y el sustituto.
2. La importancia de la caracterización del sujeto pasivo de la relación tributaria es que el tributo se construye sobre la base de la capacidad contributiva de éste y no sobre la capacidad contributiva del sujeto pasivo del impuesto. La importancia de esta nota del sujeto es que la interpretación de las obligaciones del Sujeto Pasivo del Impuesto debe realizarse teniendo en cuenta este fundamento del tributo. Así, por ejemplo, la interpretación del nacimiento de la obligación tributaria en el impuesto adicional, basada en el simple “abono en cuenta” debe considerar que el sujeto pasivo de la relación tributaria perciba o devengue la renta y no simplemente quedarse en una interpretación literal y exegética que atribuye la existencia de la obligación tributaria al simple registro contable.
3. Nos parece además que la graduación de las sanciones aplicables al incumplimiento debe considerar la calificación del remiso como sujeto pasivo de la relación tributaria o Sujeto Pasivo del Impuesto. El sujeto pasivo de la relación tributaria que a su vez fuere Sujeto Pasivo del Impuesto y que deje de cumplir la obligación de pago, debería ver agravada su responsabilidad precisamente por reunir ambas calidades, lo que no sucede en el caso del Sujeto Pasivo del Impuesto quién debe asumir la obligación del pago sin que se le haya atribuido directamente el Hecho Imponible. Esta posición posee mayor importancia desde la perspectiva de *lege ferenda*, pues nuestro ordenamiento tributario no parece reconocerla. No obstante, mantenemos que la calidad de sujeto pasivo de la relación tributaria y Sujeto Pasivo del Impuesto conjunta, debiera tener un efecto “modulador” de las obligaciones correspondientes y sus sanciones, pues la regulación del sujeto participe de la RT debiera ser mas estricta y exigente que aquella que le corresponde a quien conoce de la RT como tercero, por la vía de certificación, constancia o inscripción.

El artículo 71 del Código Tributario inciso primero ilustra nuestra tesis al establecer que el impuesto del vendedor o cedente de determinados bienes, o sujeto pasivo de la relación tributaria, debe ser solucionado por el adquirente, constituyéndose este último en sujeto pasivo del impuesto. Sin embargo, su obligación surge solamente en carácter subsidiario reconociendo entonces la ley que no podría ejecutarse el cobro sin más en su patrimonio pues, al fin, no se trata del sujeto pasivo de la relación tributaria.

4. En conclusión, las obligaciones y derechos del Sujeto Pasivo del Impuesto debieran subordinarse, en su interpretación y análisis, a la regulación del sujeto pasivo de la relación tributaria.

5. La regulación del sujeto pasivo en nuestro país es fragmentaria, confusa y asistemática.

Fragmentaria, pues no reconoce unidad formal en ninguna ley tributaria específica, sino que el sujeto pasivo se encuentra regulado en forma disímil en el Código Tributario, en la Ley de Impuesto a la Renta, en la Ley de Impuestos a las Ventas y Servicios y otros cuerpos legales.

Confusa, pues la legislación chilena disocia, confunde, utiliza equívocamente, y se contradice al definir las obligaciones y derechos de los sujetos pasivos.

Finalmente, la normativa del sujeto pasivo es asistemática, pues las nociones de sujeto pasivo no reconocen caracteres comunes.

6. La regulación tributaria en Chile de los responsables y sustitutos posee afinidades y diferencias con lo observado en el derecho comparado:

El elemento común de esta institución descansa en el carácter garantizador del pago de la deuda tributaria y no en la atribución del hecho imponible a un sujeto específico. Al igual que en otros países, la ley chilena selecciona a los sujetos que por su cercanía al hecho imponible, al sujeto pasivo o por su capacidad económica (no capacidad contributiva), están en la mejor

posición para responder de la responsabilidad pecuniaria que la obligación tributaria impone. Naturalmente, las diferencias no descansan sino en el desarrollo dogmático europeo, la tradición jurídica milenaria y el rigor conceptual de la pandectística alemana, lo cual sin duda sitúa a estos ordenamientos comparados como modelos normativos para el ordenamiento chileno.

Nuestra normativa parece asimilar al responsable como un sujeto pasivo, a diferencia de lo que sucede en el Derecho Español por peculiaridades de la regulación específica, lo que en Chile facilita su reconstrucción dogmática unitaria.

7. Desde un punto de vista general, resulta necesaria en nuestro país la regulación clara, unitaria y completa de los sujetos pasivos tributarios. Ello permitiría el análisis dogmático de ellos y la delimitación de los efectos de cada calificación, tal como ocurre en el derecho alemán, italiano o español.



## BIBLIOGRAFÍA

1. Alessandri, Arturo; Somarriva, Manuel; Vodanovic, Antonio. "Tratado de las obligaciones: de las obligaciones en general y sus diversas clases". Editorial Jurídica de Chile. Santiago de Chile, 2001.
2. Amorós, Narciso, "Derecho Tributario", Buenos Aires, Editorial Depalma, 1984, pág. 306.
3. Berliri, Antonio, "Capacidad jurídica tributaria", Roma, Revista de Dirección Financiera, 1970.
4. Berliri, Luigi Vittorio, "El Impuesto Justo", Reedición efectuada por el Instituto de Estudios Fiscales del Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, 1986.
5. Carnelutti, Francesco, "Teoría General del Derecho", Madrid, 1941.
6. Carrera Raya, Francisco, "Manual de Derecho Financiero", Madrid, Editorial Tecnos, 1994.
7. Casado Ollero, Gabriel y otros. "Código Tributario". Compendio de Legislación Tributaria española preparado por Editorial Aranzadi. España 2001.
8. Castán Tobeñas, José. "Derecho Civil Español, Común y Foral", Editorial Reus, Madrid, 1971, Tomo I, Vol. II.
9. Cicala, F.B. "Il Rapporto Giuridico", Página 19, Milán. 1956.
10. Corral Guerrero, Luis, "Introducción al Derecho Tributario", Madrid, Editorial Trivium S.A., 1993.
11. De Araujo Falcao, Almicar, "El hecho generador de la obligación tributaria", Buenos Aires, Editorial Depalma, 1964.
12. Del Vecchio, Giorgio. "Filosofía del Derecho", Editorial UTEHA, México.
13. Ducci Claro, Carlos. "Derecho Civil. Parte General", Santiago, Editorial Jurídica de Chile, 1986.
14. Ducci, Carlos. "Derecho Civil. Parte General". Editorial Jurídica de Chile, 1998.
15. Dumay Peña, Alejandro. El Crédito Fiscal Frente A La Factura Falsa, Editorial Jurídica Conosur, 2000.

16. Elgueta, Jaime y Giacaman, Farid "La Relación Jurídica" Memoria de Prueba, U. de Chile 1989.
17. Emilfork Soto, Elizabeth, "El sujeto pasivo en el Impuesto al Valor Agregado", Santiago, Revista "Impuestos", Editorial Jurídica Conosur, Noviembre de 1995. "Impuesto al Valor Agregado, El Crédito Fiscal y Otros Estudios", Editorial Jurídica Congreso, 1999, página 127.
18. Figueroa Yañez, Gonzalo, "El Patrimonio", Santiago, Editorial Jurídica de Chile, 1991.
19. Gaceta de los Tribunales, año 1941, Tomo II.
20. Gandra Da Silva, Ives, "Capacidad económica y capacidad contributiva", Madrid, Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública, marzo-abril de 1991.
21. Gianinni, Achille Donato, "La Relación Jurídica Impositiva". Transcrito en "Concepto de Tributo", apuntes Departamento de Derecho Económico, Facultad de Derecho, Universidad de Chile. 1999.
22. Giannini, Achille Donato, "Instituciones de Derecho Tributario", Madrid, Editorial de Derecho Financiero, 1975.
23. Halperin, Isaac, "Curso de Derecho Comercial", Editorial Depalma, Vol. I, Buenos Aires 1972.
24. Hubner Gallo, Jorge Iván. "Manual de Introducción al Derecho", Editorial Jurídica de Chile, 1984.
25. Kelsen, Hans. "Teoría pura del Derecho". Editorial Universitaria de Buenos Aires EUDEBA, Buenos Aires, 1960.
26. Legaz y Lacambra, Luis. "Filosofía del Derecho", Casa Bosch, España. 1943.
27. León Hurtado, Avelino. "La voluntad y la capacidad en los actos jurídicos", Santiago, Editorial Jurídica de Chile, 2ª Edición, 1963.
28. Luqui, Juan Carlos. "La Obligación Tributaria". Buenos Aires. Ediciones Depalma. 1989.
29. Montero Traibel, José Pedro, "Derecho Tributario Moderno", Tomo I, Fundación de Cultura Universitaria, 1980. Transcripción contenida en apuntes de Departamento de Derecho Económico, Facultad de Derecho Universidad de Chile, 2001.
30. Octavio Leal, José Andrés, "Facultades de la Administración Tributaria en materia de Determinación de Tributos", Revista de la XVIII Jornada Latinoamericana de Derecho

- Tributario, Montevideo, Instituto Uruguayo de Estudios Tributarios, 1996.
31. Pérez De Ayala, José Luis, "Curso de Derecho Tributario", Madrid, Editorial de Derecho Financiero, 1978.
  32. Pérez De Ayala, José Luis, "Derecho Tributario", Editorial Arces, Salamanca, 1994.
  33. Revista de Derecho y Jurisprudencia, Tomo IX.
  34. Rodríguez Lobato, Raúl, "Derecho Fiscal", México D.F., Colección Textos Jurídicos Universitarios, 1986.
  35. Santamaría Pastor, Juan Alfonso, "Fundamentos del Derecho Administrativo", Vol. I, Madrid, Editorial Centro de Estudios Ramón Areces, 1988.
  36. Schuster, Carla. "Abgabenordnung, 2000". Traducción de Ordenanza Tributaria Alemana. Editorial Colex, Madrid, 2001.
  37. Valdés Costa, Ramón, "Estudios de Derecho Tributario Latinoamericano", Montevideo, Editorial Amalio M. Fernández, 1982.
  38. Valenzuela Cori, Rodrigo, "Los sueños de la razón, un ensayo sobre interpretación jurídica", Editorial RIL, Santiago, 1999.
  39. Vanoni, Ezio, "Naturaleza e Interpretación de las Leyes Tributarias", 1932, Milán. Reedición del Instituto de Estudios Fiscales de España, Madrid, 1973.
  40. Vargas Vargas, Manuel, "Obligación Civil y Obligación Tributaria", Santiago, Editorial Jurídica Ediar Conosur Ltda., 1987.
  41. Villegas, Héctor, "Curso de Finanzas. Derecho Financiero y Tributario", Buenos Aires, Editorial Depalma.
  42. Vodanovic, Antonio, "De las Obligaciones", Santiago, Editorial Nacimiento, 1941.
  43. <http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/legis.htm>

