

46.6. Por ello, se puede decir que la ley (hipótesis de incidencia) determina, mediante el establecimiento de criterios, los débitos en forma abstracta. El hecho imponible determina individualizadamente el débito tributario, en cada caso. El acto de determinación se va a limitar a reconocer los efectos del acto imponible, en función de los criterios legales.

47. DINAMICA DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA

47.1. *Tributo* es la exigencia unilateral y coactiva de dinero hecha por el Estado a las personas sometidas a la ley, con fundamento en su poder de imperio.

En términos rigurosamente técnicos, es tributo la obligación pecuniaria *ex lege* que no constituya sanción por acto ilícito puesta a cargo de alguien sometido a la ley, a favor de alguien designado por la ley.

47.2. Las cuestiones prácticas que la llamada ciencia del derecho tributario material se propone resolver son: si se debe pagar tributo, a quién se debe pagar, quién debe pagar y cuánto debe ser pagado.

47.3. Así, *si, quien, a quien, cuando y cuanto*, sólo son posibles de determinar concretamente frente a la ley, "interpretada correctamente" —como advierte HENSEL— a la luz de los principios, categorías, técnicas y enseñanzas de la ciencia del derecho tributario (que sólo didácticamente es autónomo).

La indagación: "cómo se debe pagar" es respondida por el derecho administrativo tributario, que trata, entre otras cuestiones, de la determinación administrativa (lanzamiento).

47.4. La determinación concreta, en cada caso, de los elementos objetivos que dan respuesta a la primera serie de preguntas, depende de la calificación jurídica —a ser realizada mediante cuidadosa exégesis— de cada hecho imponible.

47.5. Los criterios para el cabal desempeño de esta labor están en la ley: en la hipótesis de incidencia, y en el mandato.

En la hipótesis de incidencia, la indicación del sujeto activo y de los criterios para la determinación del sujeto pasivo (aspecto personal); la indicación de la materialidad o consistencia material del hecho descrito (aspecto material); la calificación de las coordenadas de tiempo (aspecto temporal) y de lugar (aspecto espacial) jurídicamente relevantes y la fijación de la perspectiva mensurable del aspecto material (base imponible) que debe ser considerada, en el hecho, por el intérprete. Aplicada la alícuota —inserta en el mandato— a la base imponible, se obtiene, en cada caso, el cuantum debido, objeto de la obligación nacida del hecho imponible.

47.6. La forma solemne y legalmente regulada de producirse la aplicación concreta, mediante este trabajo exegético, de la ley al hecho imponible (determinación, lanzamiento) es materia del derecho administrativo, que, por conveniencia práctica y didáctica, se expone en los compendios de derecho tributario en la parte que trata del llamado derecho administrativo tributario.

Mayoría de las tasas ~ tiene alicuotas, quantum lo establece la ley

sino "pague x% sobre la base imponible" o "pague una moneda por kilogramo" o "por metro", o "por litro", etc.

El resultado de la aplicación de la alicuota sobre la base imponible, en cada hecho imponible, es lo que conduce a determinar el *quantum debeatur* correspondiente a cada obligación tributaria.

45. ALICUOTA Y TASA

45.1. De todo lo que ha venido siendo expuesto, se advierte que la alicuota no es un concepto aplicable igualmente a todos los tributos. Por eso, al tratar de la base imponible, rechazamos la expresión "base de cálculo"; es que todos los impuestos y algunas contribuciones y tasas tienen base imponible, en tanto en innumerables casos, sea cual fuera el tributo, no existe cálculo a ser hecho (impuestos fijos, tasas fijas).

45.2. Las tasas no siempre tienen alicuotas. En verdad, no se trata de "atribución al Estado por la ley, de porción de riqueza". Esta explicación no es aplicable a las tasas, cuyo principio informativo (pre-jurídico) es totalmente distinto.

La mayoría de las ~~tasas~~ no tienen alicuota. La ley, en estos casos, prescinde de esta técnica y ya establece el *quantum* debido, anticipadamente.

Sólo excepcionalmente se encuentran alicuotas en tasas. Al tratar de las tasas profundizaremos en ese aspecto.

46. DETERMINACION DEL QUANTUM DEBEATUR

46.1. En la ley se deben contener los criterios para la determinación de los casos de tributación (hipótesis de incidencia), momento, identificación del sujeto pasivo y cuantía debida.

La base imponible es una dimensión inherente al así llamado objeto del impuesto (aspecto material de la hipótesis de incidencia).

[La alicuota es una dimensión (un factor, un número) exterior al objeto; es una dimensión creada por la ley.]

46.2. La ley fija y califica una dimensión de la cosa, y crea, externamente, otra magnitud, exterior a la cosa. La combinación de las dos permite la individualización del débito, o sea, la fijación del *quantum debeatur* en cada caso concreto.

46.3. Está creando un tributo desde que ha sido dictada la ley que describe su hipótesis de incidencia. Abstracta y genéricamente, todos los que se encuentren en la situación legalmente prevista deben pagarlo.

Sucedidos concretamente los hechos, la obligación abstracta legal se concreta y se individualiza. Para la determinación del monto de cada obligación, en la mayoría de los casos, existe necesidad de la aplicación de los criterios generales de la ley al caso concreto. Sólo excepcionalmente la ley ya dispone anticipadamente el *quantum* debido, de modo de evitar la aplicación de criterios. *aplicar alicuota*

46.4. La cuantía de dinero objeto de cada obligación concreta, emergente de cada hecho imponible, se determina por la aplicación de la alicuota a la base imponible.

46.5. Fue muy feliz BECKER en la demostración de los elementos a ser considerados para el establecimiento del *quantum debeatur*:

"Para obtener esta determinación del objeto de la prestación jurídica tributaria, la propia regla elige:

(a) el *elemento* (dentro de los múltiples que integran la composición de la hipótesis de incidencia) que deberá servir de base de cálculo;

(b) el *método* (peso o medida de valor) para convertir a la base de cálculo en cifra;

(c) la *alicuota* que, calculada sobre la base de cálculo, ya convertida en cifra, dará como resultado una segunda cifra, a la cual corresponde la dimensión del objeto (tributo) de la prestación jurídica tributaria, *op. cit.*, págs. 341).

sobre la B. Imp

quantum

debeatur

base mé-
rods alicu
1 imp

B → factor individual del débito
Alicuota → factor estable y genérico

44.7. La ley indica los criterios, exhaustivamente, para la determinación del *quantum debetur*; puede hacerlo adoptando alicuota *ad valorem* por otra parte, puede adoptar otra técnica, siempre que la base imponible sea una medida cualquiera y no el valor.

44.8. De este modo, la ley sirve de instrumento para que el Estado detraiga —de acuerdo con un criterio objetivo, genérico y abstracto— una cuota de la riqueza de la persona colocada como sujeto pasivo de la obligación.

Bajo una perspectiva puramente jurídica, la alicuota ha sido poco estudiada, mal comprendida e inadecuadamente expuesta.

Son raros los autores que supieron conceptualizarla.

Merecen transcripción Renato ALESSI y Alfredo BECKER:

“El ejercicio del poder tributario se presenta, por lo tanto, como lógicamente condicionado a la existencia concreta —junto al particular, en relación al cual el propio poder debe expresarse actualmente— de esta riqueza de la cual se debe retirar una *aliquota*, en la forma y naturaleza determinada por la norma institutiva de cada contribución coactiva específica...” (ALESSI STAMMATI, *Istituzioni*... , págs. 33-34).

44.9. La alicuota —dice implícitamente A. BECKER— es una cuota o parte ideal del hecho puesto como aspecto material de la hipótesis de incidencia. Son sus palabras:

“...el tributo —siempre y lógicamente— consiste en una parte de aquel hecho que fue transfigurado en cifra (*base de cálculo*) por elección y determinación de la regla que estructura la regla jurídica de tributación” (op. cit., pág. 343).

44.10. Lo explica mejor en otro pasaje:

“La alicuota será aplicada solamente después que el hecho elegido para base de cálculo, bajo la acción del método de conversión, se transfiguró en cifra, de modo que

la alicuota siempre y lógicamente representa una porción de este hecho ya transfigurado en cifra y no de aquel otro hecho que condicionó la variación de la alicuota” (op. cit., pág. 344).

44.11. La base imponible es un factor individual de determinación del monto del débito. La alicuota es un factor genérico. Decimos “individual” para la base, porque el dato numérico que ella proporciona varía conforme a cada hecho individual (hecho imponible) realizado. Siendo la perspectiva mensurable del aspecto material, proporciona un dato esencial para la individualización del débito, dato éste que varía en cada hecho concreto (cada hecho imponible tiene su *dimensión*).

En cambio la alicuota —por ser establecida en ley— es un factor estable y genérico. Así, la combinación del dato numérico individual y específico (base imponible) con el dato numérico genérico (aliquota) permite la determinación del débito correspondiente a cada obligación.

44.12. De lo expuesto se ve que la base imponible es una dimensión ínsita en la cosa tributada, que el legislador califica con esta función. Alicuota es un tipo de dimensión exterior, que el legislador establece discrecionalmente y que, combinada con la base imponible, permite determinar el *quantum* del objeto de la obligación tributaria.

44.13. Amlicar FALCAO relaciona alicuota y base, concibiendo a ésta como la “dimensión económica o numérica sobre la cual se aplica la alicuota para obtener el *quantum* a pagar” (ato... , pág. 137).

44.14. El estudio de la alicuota, en rigor, no pertenece al capítulo “hipótesis de incidencia” sino al de la estructura dinámica de la obligación tributaria. La alicuota es, en verdad, integrante de la parte mandatoria de la norma; la alicuota no está en la hipótesis legal, sino en el mandato. El mandato principal, en la norma tributaria, no es simplemente “pague”

Alicuota ~ dato en la hipótesis
sino en el mandato 363

base de cálculo, y no por la definición legal de incidencia. Esta última queda, así reducida a una simple afirmación vacía de sentido, pues está desmentida por el hecho de que el tributo se adeuda sobre otras circunstancias, que con no tener relación con ella, o que no derivan necesariamente de ella" (Rubens GOMES DE SOUSA, consulta en RT, vol. 227, págs. 65-66).

43.17. En fin, tan importante, central y decisiva es la base imponible, que se puede decir que —conforme el legislador elija una u otra— podremos reconocer configurada ésta o aquella especie y subespecie tributaria.

Efectivamente, en derecho tributario, la importancia de la base imponible es nuclear, ya que la obligación tributaria tiene por objeto siempre el pago de una suma de dinero, que solamente puede ser fijada en referencia a una dimensión prevista en ley e ínsita en el hecho imponible, o que se derive de ella, o que esté relacionada con ella.

La propia clasificación general de los tributos en especies y de éstas en subespecies, depende visceralmente de este tan importante aspecto de la hipótesis de incidencia.

44. ALCUOTA → parte de la B. Imponible

44.1. La alcuota no integra la base imponible. Es un término del mandamiento de la norma tributaria, mandamiento éste que incide *si* y *cundo* se consuma el hecho imponible.

Debe recibir la designación de alcuota sólo ese término que se consubstancia en la indicación de una parte o fracción —bajo forma de porcentaje, u otra— de la base imponible.

44.2. La propia palabra (alcuota) ya sugiere la idea que siempre estuvo en la base de dicho concepto: es una cuota (fracción) o parte de la dimensión contenida en el hecho imponible que el Estado se atribuye.

En la mayoría de los impuestos, esa dimensión es una expresión de riqueza, de la cual el Estado se atribuye una cuota, mediante la ley tributaria.

Así, la ley tributaria imputa al Estado el 10% de la renta de alguien: 15% del valor de un producto; 10% del precio de una operación mercantil, etc. En la mayoría de las veces, la alcuota está expresada bajo la forma de porcentaje del valor de una cosa. Evidentemente, sólo tiene cabida la alcuota *ad valorem*, cuando la base imponible sea el valor de la cosa puesta como aspecto material de la hipótesis de incidencia. Es decir: si la perspectiva mensurable del aspecto material de la hipótesis de incidencia fuera un valor, expresado en dinero, entonces la alcuota podrá ser un porcentaje.

44.3. Si —como es raro— la base imponible fuera otra (peso, volumen, tamaño, capacidad, etc.), ya la alcuota deberá ser expresada directamente en dinero, cuya expresión numérica será multiplicada por la base imponible. Así, por ejemplo, la ley tributaria dirá: "pague \$ 1.00 por kilo" o "por metro", etc.

44.4. Por eso, Renato ALESSI define el poder tributario como "el poder de exigir coactivamente una alcuota de riqueza privada" (op. cit., pág. 33).

44.5. No basta para la determinación del *quantum debeatur*, la indicación legal de la base imponible. La base imponible sola no es suficiente para la determinación concreta del monto del débito tributario.

La ley debe establecer otro criterio cuantitativo que —combinado con la base imponible— permita la determinación del débito tributario, proveniente de cada hecho imponible. Así, cada obligación tributaria se caracteriza por tener cierto valor, que sólo puede ser determinado mediante la combinación de dos criterios numéricos: la base imponible y la alcuota.

44.6. El objeto de cada obligación tributaria (individual y concreta) es el pago de una suma determinada. La fijación de esa suma depende integralmente de la ley. Ni la administración, ni el contribuyente, poseen ningún margen de libertad en el proceso de su formación.

Do not know value of Δ x 2

Criterios $\rightarrow$ B7
alcuota

impuesto), sino sólo circunstancias atinentes a la actividad vinculante en sí misma, por ser ella, y no otra cosa, la hipótesis de incidencia de la obligación correspondiente a las tasas.

.....

Resulta, por lo tanto, indiscutible que la base imponible de las tasas debe estar relacionada con su hipótesis de incidencia (la actividad vinculante), así como en los impuestos tal base de medición se conecta con una situación relativa al sujeto pasivo, a sus bienes o actividades, que son consideradas hipótesis de incidencia por la ley.

En consecuencia, tales criterios de graduación tomarán en cuenta una serie de aspectos relativos a la actividad que el Estado desarrolla y al servicio que resulta prestado como consecuencia de tal actividad". (*Verdades e ficções em torno do tributo denominado taxa*, en RDP, vol. 17, pág. 337).

43.12. Queda así clara la posición central de la base imponible con relación a la hipótesis de incidencia, por la circunstancia de ser imposible que un tributo, sin desnaturalizarse, tenga por base imponible una dimensión que no esté ínsita en la hipótesis de incidencia.

Efectivamente, no es posible que un impuesto sobre el patrimonio tenga por base imponible la renta de su titular. Tal situación —esencialmente teratológica— configuraría un impuesto sobre la renta y no sobre el patrimonio.

43.13. De ahí la advertencia de Amílcar FALCAO:

"De otro modo, la inadecuación de la base de cálculo puede presentar una distorsión del hecho generador, y así, desnaturalizar al tributo". (*Fato Gerador...*, cit., pág. 138).

43.14. Una tasa por servicios de conservación de carreteras no puede tomar por base el valor de los vehículos o su edad, sino sólo su peso u otras características que provoquen un mayor o menor desgaste de las rutas. Si la ley tomara por base el valor del vehículo, desnaturalizaría enteramente la tasa, configurando un impuesto sobre el patrimonio.

43.15. La decisiva importancia de la base imponible y su posición nuclear —justamente porque es un atributo del aspecto material de la hipótesis de incidencia— no escaparon al inculto Rubens GOMES DE SOUSA, quien tuvo oportunidad de escribir:

"... la elección, por el legislador, de una base de cálculo inadecuada puede desvirtuar no sólo la naturaleza específica del tributo, transformándolo, por ejemplo, de impuesto sobre la renta en impuesto sobre el capital, sino también su naturaleza genérica, transformándolo de impuesto en tasa, o viceversa". (*Um caso de ficção legal no direito tributário: a pauta de valores como base de cálculo do ICM*, publicado en RDP, vol. 11, pág. 16).

43.16. Este notable maestro y pionero ya había expresado tal convicción anteriormente:

"Si un tributo, formalmente instituido como incidiendo sobre determinado presupuesto de hecho o de derecho, es calculado con base en una circunstancia extraña a ese presupuesto, es evidente que no se podría admitir que la naturaleza jurídica de ese tributo sea la que normalmente correspondería a la definición de su incidencia. Así, un impuesto sobre ventas y consignaciones, pero calculado sobre el capital de la firma, o sobre el valor de su stock, en vez de ser sobre el precio de las mercancías vendidas o consignadas, claramente no sería un impuesto sobre ventas y consignaciones, sino un impuesto sobre el capital o sobre el patrimonio".

"En otras palabras, el orden normal de las cosas es que el presupuesto material o jurídico de la incidencia defina la naturaleza del tributo, y determine la elección de su base de cálculo. Pero, cuando la base de cálculo adoptada por la ley fiscal sea incompatible con el presupuesto material o jurídico de la incidencia, entonces el orden normal de las cosas se invierte, y la naturaleza jurídica del propio tributo pasa a ser determinada por la

de incidencia— la base imponible es un concepto legal, al que queda atado el intérprete.

43.7. La ley es quien califica una, dentro de las perspectivas mensurables de la hipótesis de incidencia, para ejercer las funciones de base imponible. Concordando con lo antecedente, dice BECKER:

“La base de cálculo fue escogida por la propia regla jurídica y por eso ella es un criterio *objetivo* y *jurídico*. Y porque esta elección se hizo entre los múltiples elementos de la hipótesis de incidencia, la base de cálculo es el núcleo de la hipótesis de incidencia que estructura la regla jurídica de tributación” (op. cit., pág. 343).

43.8. Insistimos en subrayar el aspecto conceptual de la base imponible, para apartar claramente la idea de que se trate de algo “material”, inherente al objeto al que el concepto legal “hipótesis de incidencia” se refiere. Por el contrario, la base imponible es un atributo de un aspecto (el material) de la hipótesis de incidencia, y, como tal, también un concepto legal.

Esta constatación tiene una consecuencia inmediata: la base imponible puede abarcar enteramente las perspectivas mensurables del hecho objeto del concepto en que la hipótesis de incidencia se constituye, o solamente algunas de ellas. Puede también darles configuración jurídica diversa de la que en realidad, en el mundo fenoménico, ellas tienen.

Así, un estado de hecho puede tener diversos atributos mensurables: la base imponible establecida por el legislador puede considerarse solamente uno, o algunos, y no necesariamente todos.

43.9. A. BECKER, criticando la simplicidad de razonamiento de A.D. GIANNINI a propósito de este tema e intentando evidenciar su insuficiencia, pone de manifiesto que la ley califica como base imponible siempre una —dentro de las innumerables— perspectiva mensurable del aspecto material de la hipótesis de incidencia:

“Muy rara vez el “elemento material” consiste en un único elemento; casi siempre el *hecho*, que realizará la hipótesis de incidencia, se forma mediante el acaecimiento, sucesivo o simultáneo, de dos o más hechos (o actos) que involucren dos o más cosas (bienes) y a las cuales están ligadas dos o más personas. Esta multiplicidad y variedad de elementos que forman el “elemento material” permite que la “base imponible pueda resultar de la valorización de éste o aquél elemento, dentro de los múltiples que están integrando el mismo y único “elemento material”, de modo que estas numerosas posibilidades de “base imponible” dentro de un único elemento material” inutilizan la objetividad del criterio (op. cit., pág. 331).

43.10. Y desarrolla, a continuación, un largo razonamiento, para mostrar, —como ya lo hiciera Rubens GOMES DE SOUSA, Amílcar FALCAO y Gilberto DE ULHOA CANTO— que, en caso de que el aspecto material sea muy complejo, será esencialmente importante y decisivo, el elemento de hecho cuya perspectiva mensurable fuera calificada por el legislador como base imponible.

En esas páginas, este insigne maestro deja expresa su bien fundada convicción de que las subespecies tributarias (tipos de impuesto) se determinan por la investigación de la base imponible, que reposa sobre el núcleo de la hipótesis de incidencia.

43.11. Héctor VILLEGAS enseña, a propósito de la base imponible de la tasa: “La tasa también tiene límites que son naturales a su propia conformación objetiva y que están referidos a su monto. Estos límites deben partir de la noción básica, según la cual la misma es un tributo vinculado, siendo su hipótesis de incidencia una determinada actividad estatal susceptible de ser individualizada, relativamente a determinada persona. De ahí por qué la fijación del monto no puede tomar en cuenta circunstancias inherentes a la persona o a los bienes del obligado (que son hipótesis de incidencia de

Porque la base imponible está ínsita en la hipótesis de incidencia. Es atributo esencial que, por eso mismo, no deja de existir en ningún caso. Claro está que existen muchas tasas en las que no hay cálculo alguno a ser hecho, lo cual también ocurre en algunos —pero de todos modos raros— impuestos.

42.2. Existen, por lo tanto, muchos casos de tributos cuya determinación (lengajamiento) no involucra la necesidad de ningún cálculo. No obstante, estos tributos tienen, en su hipótesis de incidencia, base imponible. Por eso ese nombre nos parece más apropiado.

No parece adecuada la expresión *base de cálculo*, cuando existen tributos cuya determinación cuantitativa no depende de cálculo y cuya base, por lo tanto, no puede ser designada correctamente como “de cálculo” (además de los impuestos fijos, esto se da en la mayoría de las tasas).

43. DEFINICION DE LA BASE IMPONIBLE

43.1. Base imponible es una perspectiva mensurable del aspecto material de la hipótesis de incidencia, que la ley califica con la finalidad de fijar criterio para la determinación, en cada obligación tributaria concreta, del *quantum debetur*.

La base imponible es la dimensión del aspecto material de la hipótesis de incidencia. Es, por lo tanto, un tamaño ínsito en la hipótesis de incidencia (el tributarista Alfredo Augusto BECKER la ubica, acertadamente, como médula de la hipótesis de incidencia). Es, por así decirlo, su aspecto dimensional, es un tipo de magnitud propia de su aspecto material de la hipótesis de incidencia; propiamente es su medida.

El aspecto material de la hipótesis de incidencia siempre es mensurable, es decir, siempre reducible a una expresión numérica.

43.2. El aspecto material, además de poseer necesariamente cualidades físicas (consistencia y forma), y otros atributos, es susceptible también, directa o indirectamente, de una apreciación cuantitativa.

La base es, pues, una magnitud apreciable y calculable (mensurable) del aspecto material de la hipótesis de incidencia.

El aspecto material de la hipótesis de incidencia siempre tiene una determinada consistencia y forma, que constituyen su núcleo propio y esencial. Los atributos de medida de este aspecto, se designan como base imponible. Ella siempre es mensurable, pudiendo ser dimensionada, según los criterios de relación establecidos en la ley.

43.3. Jurídicamente, la base imponible es un atributo del aspecto material de la hipótesis de incidencia, de algún modo mensurable; es el peso, el volumen, el largo, la altura, el valor, el precio, el perímetro, la capacidad, la profundidad, la superficie, el ancho o cualquier otro atributo de tamaño o dimensión mensurable en el propio aspecto material de la hipótesis de incidencia.

43.4. Por eso, Ampliar FALCAO, califica la base imponible como “verdadera y auténtica expresión económica” de la hipótesis de incidencia (*Fato Gerador...*, pág. 138).

A este atributo la ley asigna el papel de base imponible, o sea que la ley califica uno o algunos atributos mensurables del aspecto material de la hipótesis de incidencia, y les confiere la función jurídica de base imponible.

43.5. Los atributos mensurables del aspecto material pueden ser diversos, o pueden ser medidos según diferentes criterios. La ley puede asignar a uno sólo, o a algunos, o a todos estos atributos la función de base imponible.

Nótese que estamos tratando de un atributo de un aspecto de la hipótesis de incidencia. La hipótesis de incidencia es una descripción hipotética de un estado de hecho, contenida en ley (hecha por la ley). Es, por lo tanto, un mero concepto, necesariamente abstracto. De esta naturaleza abstracta obviamente participan sus aspectos y sus respectivos atributos. Por eso, tales atributos son eminentemente conceptuales.

43.6. De ahí por qué —en cuanto aspecto de la hipótesis

parte menu-4
roble del
aspecto material
de la hipótesis
de incidencia

QJO → BI = atributo de
aspecto de la ley

ámbito de imposición a aquellos inmuebles que se encuentren localizados en el territorio que es propio del sujeto activo. (Aspectos... , pág. 296).

41. ASPECTO MATERIAL *datos objetivos de la configuración de la incidencia*

41.1. El aspecto más complejo de la hipótesis de incidencia es el material. Contiene la designación de todos los datos de orden objetivo, configuradores del arquetipo en que la hipótesis de incidencia consiste; es la propia consistencia material del hecho o estado de hecho descrito por la hipótesis de incidencia.

Este aspecto da, por así decirlo, la verdadera consistencia de la hipótesis de incidencia. Contiene la indicación de su substancia esencial, que es lo más importante y decisivo que existe en su configuración.

41.2. Así, el aspecto material de la hipótesis de incidencia es la propia descripción de los aspectos sustanciales del hecho o conjunto de hechos que le sirven de soporte.

Es el aspecto más importante, desde el punto de vista funcional y operativo del concepto (de hipótesis de incidencia) porque, precisamente, revela su esencia, permitiendo su caracterización e individualización, en función de todas las demás hipótesis de incidencia. Es el aspecto decisivo que conduce a establecer la especie tributaria a la que el tributo (al que la hipótesis de incidencia se refiere) pertenece. Contiene incluso las indicaciones de la subespecie en la que él se inserta.

Las clasificaciones jurídicas de los tributos encuentran su criterio y fundamento en la configuración del aspecto material de la hipótesis de incidencia.

41.3. Su importancia es tan evidente que la mayoría de los autores se concentran en ella, descuidando el tratamiento de los demás, o aún no considerándolos.

El aspecto material es la imagen abstracta de un hecho jurídico: propiedad inmobiliaria, patrimonio, renta, producción, consumo de bienes, prestación de servicios, o una actua-

124 Aspecto descripción de aspecto material / sustanciales del hecho

ción pública, como el hecho de que el Estado realice obras, produzca un servicio, conceda una licencia, una autorización, un permiso, etc.

41.4. Tan íntima es la conexión entre el aspecto material y el personal —los dos más importantes— de la hipótesis de incidencia, que no se puede analizar uno con abstracción del otro.

Así, no se puede considerar la propiedad inmobiliaria con abstracción del propietario, ni la renta, sin la persona que la recibe, etc.

41.5. Conforme la ley de énfasis mayor o menor a uno u otro aspecto —sin excluir jamás uno u otro— se altera sustancialmente la propia naturaleza de la hipótesis de incidencia. Existe una clasificación, muy divulgada, de los impuestos —de gran importancia en algunos sistemas tributarios extranjeros, puesto que es criterio de reparto de competencias— en personales y reales, que descansa precisamente en la técnica que la hipótesis de incidencia pone en el aspecto personal o material.

41.6. Para nosotros, tal clasificación no tiene mayor significado. Lo que es importante señalar es que, por mayor que sea el énfasis puesto en uno, el otro no desaparece, ni puede dejar de ser considerado, dado el carácter necesario de los cuatro aspectos de la hipótesis de incidencia.

Por su capital importancia, el aspecto material de la hipótesis de incidencia merece un estudio más detallado.

Efectivamente, él es quien proporciona los criterios para responder “cuanto es debido”, además de servir de pauta para las divisiones que se pueden formular dentro de la categoría de tributos, desdoblandolos en especies y subespecies.

42. BASE IMPONIBLE (CUESTION TERMINOLOGICA)

42.1. La perspectiva dimensional de la hipótesis de incidencia suele ser designada como base de cálculo o base imponible. Decididamente, optamos por esta segunda designación, rechazando deliberadamente la primera.

Base Imponible < perspectiva dimensional de la hipótesis de incidencia

IV

conexión aspecto material y personal

24

Será un hecho jurídicamente irrelevante.

Por otra parte, la ley puede dar relevancia o destaque al aspecto espacial de la hipótesis de incidencia, adicionando a este condicionamiento genérico un factor específico de lugar, ubicado como decisivo para la propia configuración de los hechos imponibles.

40.3. En Italia, el hecho de que una industria nueva se instale en el "Mezzogiorno" excluye la incidencia de ciertos tributos. En Brasil, lo mismo sucede en relación con la región Nordeste. En esas áreas se dan hechos subsumibles en la hipótesis de incidencia, que sin embargo no configuran hechos imponibles, ya que les falta el aspecto espacial de la hipótesis de incidencia, o sea, porque el aspecto espacial no abarca (no alcanza) hechos localizados en esas áreas. Lo mismo sucede, *verbi gratia*, en las zonas francas o puertos francos.

40.4. Escribe A. BECKER:

"Las coordenadas de lugar pueden condicionar que el núcleo o los elementos adjetivos deban suceder en el mismo lugar o cada uno en distintos lugares (ejemplo: impuesto a las ventas de mercaderías fabricadas en un Estado diverso de aquel donde fue celebrado el contrato)" (*op. cit.*, pág. 301).

El estudio del aspecto espacial también ha sido bastante descuidado por la doctrina. Contribuye a ello la implícita y siempre necesaria limitación del aspecto espacial al ámbito territorial de la ley tributaria.

40.5. En el derecho brasileño son innumerables y frecuentes los problemas referentes a ese importante aspecto de la hipótesis de incidencia.

La Carta Constitucional da un criterio general de circunscripción global de los ámbitos de las leyes tributarias, al dejar patente que la ley federal es aplicable en todo el territorio nacional; las estatales, en el ámbito de cada Estado; las municipales, al territorio del respectivo municipio. Los convenios interestaduais o intermunicipales permiten la ex-

tensión de la eficacia de la ley estadual o municipal más allá de las fronteras propias.

40.6. Continúan siendo problemas la prestación de servicios de una firma registrada en un Municipio, en otro; ciertas operaciones mercantiles entre sujetos sitos en dos Estados, etc.

La propia Constitución se encargó de resolver uno de esos problemas, al disponer expresamente que el impuesto sobre transmisiones inmobiliarias "competé al Estado donde está situado el inmueble, aunque la transmisión resulte de sucesión abierta en el extranjero" (art. 23, par. 2).

40.7. El aspecto espacial abarca también el propio local físico donde la ley reputa consumado el hecho imponible. Cuando la ley menciona el establecimiento, depósito, filial, sucursal, etc., está fijando condiciones de situación del hecho imponible, relevantes para calificar la incidencia, o la exención, según el caso. *è no dico vobis*.

40.8. Si la ley nada dijera, estará disponiendo implícitamente que el lugar relevante es aquel mismo en que se consuma el hecho imponible. Dentro de ciertos límites, la ley puede establecer presunciones al atribuir efectos distintos a hechos imponibles ocurridos en lugares diferentes.

40.9. Dino JARACH advierte que, algunas veces, bajo la apariencia de designar condiciones de lugar, lo que la ley efectivamente está haciendo es indicar el sujeto activo del tributo. Se estaría, entonces, delante del aspecto personal y no espacial, de la hipótesis de incidencia.

40.10. JARACH destaca con perspicacia que, algunas veces, cuando la ley menciona hechos "situados en determinada área, no es una definición del aspecto objetivo del hecho imponible; es una vinculación de este aspecto objetivo con el sujeto activo de la imposición, porque como se ve, se establece una relación entre el aspecto objetivo —que es la disposición de propiedad de un inmueble determinado— y la entidad política, territorial, que es el sujeto activo; se delimita así el

za por el acaecimiento del hecho (o complejo de hechos) que forma su contenido, y sobre este hecho existente (en el cual consiste la hipótesis de incidencia *realizada*), la misma regla jurídica incidirá sólo una vez. Si un hecho idéntico aconteciera nuevamente, la misma regla jurídica volverá a incidir, porque hubo una *segunda* realización de su hipótesis de incidencia" (op. cit., pág. 292).

39.7. En verdad, allí está dicho, con toda simplicidad, lo que interesa considerar, no importando al intérprete si el hecho calificado por la ley se consuma en un instante o si depende de un penoso y lento proceso pre-jurídico para consumarse. Sólo es relevante el momento de su consumación. Sólo entonces él es hecho jurídico.

Este mismo caracterizado escritor da por tierra con la clasificación tradicional, al decir:

"Cuando el hecho (en sentido lato) que realiza la hipótesis de incidencia consiste en un *estado de hecho*, podría parecer, a primera vista, que la misma regla jurídica estaría incidiendo dos o más veces sobre la misma hipótesis de incidencia *realizada*, pues el estado de hecho es el hecho que sucedió y permanece y que, por esto, puede ser contemplado, o en el *momento* en que sucedió (por lo tanto, como hecho *stricto sensu*) o sobre el *án-*gulo de su *duración continuada* (por lo tanto, como *estado de hecho*).

39.8. "Sin embargo, reflexionando, se advierte que no es la misma hipótesis de incidencia *realizada* que está sufriendo una *segunda* o sucesivas incidencias de la misma regla jurídica. Esta podrá incidir tantas veces (anualmente o diariamente) cuánto dure el estado de hecho: el número de incidencias dependerá de las coordenadas de tiempo de realización de la hipótesis de incidencia, es decir, que la hipótesis de incidencia podrá consistir en un estado de hecho con duración de un año o de un día, de modo que, al término del *segundo* año o del *segundo* día, lógicamente, sucede una se-

gunda realización de la hipótesis de incidencia". Por ejemplo: el llamado impuesto de propiedad territorial y predial tiene como hipótesis de incidencia un estado de hecho; la existencia permanente, *durante un año civil*, de inmueble objeto del derecho de propiedad privada; todos los años, en cuanto el inmueble fuera objeto de propiedad privada, el impuesto será cobrado una única vez, y, durante aquel año, no será cobrado otra vez el mismo impuesto, aunque el inmueble, cada día, tenga un propietario diferente" (op. cit., págs. 292-293).

40. ASPECTO ESPACIAL

40.1. Se denomina *aspecto espacial la indicación de circunstancias de lugar* —contenida explícita o implícitamente en la hipótesis de incidencia— relevantes para la configuración del hecho imponible.

Los hechos imponibles —como hechos concretos de la vida real, insertos en el mundo fenoménico— suceden en un determinado lugar. La ubicación de los hechos imponibles es esencial para la configuración de la obligación tributaria.

Como descripción legal —condicionante de un mandato legislativo— la hipótesis de incidencia sólo califica un hecho, como hábil para determinar el nacimiento de una obligación, cuando ese hecho se de (se realice, suceda) en el ámbito territorial de validez de la ley, esto es, en el área espacial a la que se extiende la competencia del legislador tributario. Esto es una consecuencia del principio de la territorialidad de la ley, perfectamente aplicable al derecho tributario.

40.2. Como se ve, las connotaciones espaciales de la hipótesis de incidencia son decisivas para la confirmación del hecho imponible.

Un determinado hecho, aunque revista todos los caracteres previstos en la hipótesis de incidencia, si no se dio en el lugar en ella previsto implícita o (lo que es raro, y en general superfluo) explícitamente, no será hecho imponible. Quiere decir que no determinará el nacimiento de ninguna obligación tributaria.

→ Incidencia histórica de la ley 454.

Incidencia automática de la ley tributaria. Para que fuera posible, sería necesario que pudiéramos concebir un hecho que va sucediendo de a poco, y que el orden jurídico, concomitantemente, vaya reconociendo, de modo parcial, los eventos que fueran ocurriendo, lo que evidentemente sería un absurdo. Por más complejo que sea el hecho objeto de consideración por la ley tributaria, sólo se podrá hablar de "hecho generador" en el momento exacto en que éste completa la figura típica. Si fuera constituido, digamos, por 100 elementos y apenas suceden 99, nada existiría de relevante para el derecho. Es como si nada hubiera sucedido. Sería lo mismo que ninguno de los 99 hubiera ocurrido jamás.

Por todo eso se puede concluir que todos los hechos son instantáneos, no teniendo cabida la clasificación tripartita adoptada unánimemente por la doctrina (*op. loc. cit.*).

39. CLASIFICACION CIENTIFICA DE LAS HIPOTESIS DE INCIDENCIA EN CUANTO A SU ASPECTO TEMPORAL

39.1. Luego de una tan bien fundamentada refutación de las clasificaciones tradicionales, Paulo BARROS CARVALHO expone su clasificación, fundada en un criterio puramente jurídico.

Reproducimos las propias palabras de este profesor, por el rigor y precisión de sus conceptos:

"La única clasificación que entiendo reúne datos científicos, es la que destaca, en las hipótesis de incidencia, la previsión o no de su ocurrencia en determinado momento".

39.2. Efectivamente, existen hipótesis de incidencia que prevén la ocurrencia del hecho imponible en determinado momento. Si sucedieran en un instante distinto, no se tiene por realizado el hecho imponible. De este tipo, tenemos la hipótesis de incidencia del impuesto a la renta. Interesa saber cuál es la renta líquida, pero en el último día del ejercicio.

Sólo cabe decir que en H de I.

118

A) al prever el momento exacto de ocurrencia del hecho imponible.

B) al no hacer alusión al momento de ocurrencia del hecho imponible.

En cualquier otra fecha, será del todo irrelevante. También es de este tipo nuestro impuesto predial y territorial urbano. Importa saber quién es el propietario, quién tiene el dominio útil o detenta la posesión, pero en el primer día del ejercicio.

39.3. Por otro lado, existen hipótesis de incidencia que no prevén un momento exacto para que se realice el hecho imponible. Siendo así, en cada momento en que sucedan darán nacimiento a una obligación tributaria autónoma. Es el caso del IPI, ICM (Impuesto a la Circulación de Mercaderías, etc.).

"Como conclusión, sugiero que se adopte una clasificación de hipótesis de incidencia en: a) hipótesis de incidencia que prevén el momento exacto para la ocurrencia del hecho imponible; b) hipótesis de incidencia que no hacen alusión al momento en que deba ocurrir el hecho imponible."

39.4. Según me parece, ésta es la única clasificación con base científica, ya que nace del examen del propio aspecto temporal de las hipótesis de incidencia de los diversos tributos.

Es del todo irrelevante si somos propietarios de un inmueble urbano el 4 de mayo, puesto que la hipótesis de incidencia del impuesto predial y territorial urbano exige que tal hecho ocurra el día 1° de enero. Igualmente, de nada valdrá hacer mi declaración de rentas el día 27 de octubre, toda vez que el resultado previsto en la ley de IR es el calculado el día 31 de diciembre" (*op. loc. cit.*).

39.5. Esta larga transcripción tuvo por objeto —además de asegurar absoluta fidelidad al reproducir el pensamiento de Paulo BARROS CARVALHO— dejar patente nuestra irreflexiva adhesión a la tesis así expuesta.

39.6. Del acierto de esta crítica y de la excelencia de la clasificación que se propone en sustitución, habla elocuentemente este párrafo de Alfredo BECKER:

"La misma regla jurídica no puede incidir, sino una vez, sobre su hipótesis de incidencia reditizada. Esta se reali-

119

ples o todos complejos. Si no, veamos. El "hecho generador" del Impuesto sobre Productos Industrializados (IPI) es considerado como hecho simple, por cuanto se consustancia con la simple salida del producto industrializado, del establecimiento industrial o que a él esté equiparado (tomemos, entre otras, esta hipótesis). Por otro lado, el "hecho generador" del impuesto a la renta sería de naturaleza compleja, porque dependería de varios factores, que se entrecruzan, en el sentido de determinar el resultado, que es la renta líquida gravable.

38.3. "En verdad, la incidencia tributaria atiende solamente al resultado, sea el hecho representado por la salida del producto industrializado de cierto establecimiento, o el saldo final que determina la renta líquida gravable, en el caso del impuesto a la renta, pues si no fuera posible que contabilizáramos la renta líquida gravable independientemente de los ingresos o gastos relativos a determinado ejercicio, sería igualmente enviable aceptar un producto industrializado independientemente del proceso de industrialización" (Conferencia dictada en el II Curso de Especialización en Derecho Tributario, promovido por la Universidad Católica de San Pablo, en 1971).

38.4. Tiene razón este profesor. Lo que es relevante para la ley tributaria es un resultado, siendo indiferente el proceso que lo causa, ya que no ha sido calificado jurídicamente.

38.5. Por eso, merece transcribirse la restante argumentación de este conceptuado científico:

"En suma, lo que interesa a la ley tributaria es determinado resultado sobre el cual incidirá el precepto, desentendando efectos jurídicos. Es obvio que, en su condición de resultado, estará implícito siempre el depender de los elementos que lo determinaron".

38.6. "El mismo razonamiento puede ser hecho en relación al "hecho generador" del impuesto predial y territorial urbano. La ley quiere saber quién es el propietario o el que

tiene el dominio útil, o el que detenta la posesión del bien inmueble, en el perímetro urbano. Tal "hecho" es considerado como "hecho generador" simple —"ser propietario".— Claro que nadie será propietario sin antes haber adquirido el bien inmueble, por una de las formas previstas en nuestro ordenamiento jurídico. Tal proceso, con todo, es irrelevante. La ley no se preocupa de los momentos anteriores a adquirir la condición de propietario. Atiende apenas al resultado: "ser propietario", del mismo modo que se preocupa solamente del resultado final del cotejo entre ingresos y gastos, a lo que consubstancia con la renta líquida gravable".

38.7. "Por todo eso, entendemos totalmente infundada la clasificación de los "hechos generadores" en simples y complejos. O todos serán simples, o todos serán complejos, como se quiera".

Del mismo modo, merece acerbos críticas la clasificación de los "hechos generadores" en instantáneos, continuados y complejos.

38.8. Cuando sucede el hecho imponible, se da la incidencia del mandato de modo automático e infalible. No puede, por tanto, hablarse de "hechos generadores" instantáneos, continuados y complejos. Según la doctrina dominante, instantáneo sería el "hecho generador" que se realiza en una unidad de tiempo y, siempre que se realice, da nacimiento a una obligación tributaria autónoma. Continuado, aquel que tiende a persistir en el tiempo, y complejo aquel formado por varios hechos que se entrecruzan, de modo que solamente con la conjugación de todos ellos es que estaría completa la figura típica.

Para que se advierta la fragilidad de tal clasificación, conviene recordar que la palabra "complejo" no existe en la lengua portuguesa. Es, tal vez, una de las muchas traducciones impensadas que campear en cosas del derecho.

38.9. Pero esta segunda clasificación es infundada, precisamente porque ignora el dato fundamental, cual es, el de la

No mte clasifica-
ción de simples y
complejos, mte
de resultado.

de aumentos patrimoniales, y, en esa ocasión, imponer una obligación tributaria (como, por otra parte, lo hace en relación al impuesto de retención definitiva en la fuente). Pero puede también el legislador dar preferencia a un cómputo conjunto de las hipótesis indicadoras de capacidad contributiva, representado por un aumento de patrimonio. En el primer caso, por lo tanto, tendremos hechos jurídicamente relevantes de por sí, cuya verificación hace nacer un débito fiscal en conformidad con la ley contemporánea al mismo hecho. En cambio, en la última hipótesis, lo que ocurre son ciertos hechos todavía jurídicamente irrelevantes de por sí, aunque potencialmente relevantes en conjunto, para fines jurídico-tributarios, al fin de determinado período de tiempo.

37.6. De este modo, tales hechos preliminares o, para emplear la terminología corriente en el derecho intertemporal, tales hechos pendientes, por ser jurídicamente inocuos en el momento de su ocurrencia, no pueden ser disciplinados por la ley fiscal contemporánea a su verificación. Entender de forma contraria, condicionando los efectos tributarios de un hecho integrante de un proceso de constitución de una futura deuda a la ley vigente en el instante en que ocurren, sería subvertir toda la estructura jurídica acogida entre nosotros, puesto que se atribuirían consecuencias fiscales a un hecho aún no efectivamente relevante en la esfera del derecho, si se le considera aisladamente. Interesa notar que la materia ya fue resuelta por el CTN, cuyo art. 105 determina: "La legislación tributaria se aplica inmediatamente a los hechos generadores futuros y a los *pendientes*, entendiendo por tales aquellos cuya existencia haya tenido inicio pero no esté completa en los términos del art. 116".

37.7. Poco después, subraya enfáticamente:

"Pero es importante no perder de vista que el objeto del impuesto no es el hecho aislado, aun cuando produzca aumentos patrimoniales, sino el conjunto de tales hechos aislados, verificados en un cierto lapso.

Así, no se puede disociar, en la sistemática del impuesto a la renta, el elemento hecho del elemento tiempo, ni olvidar que el tributo incide sobre una situación constatada luego del decurso de un período, y no anteriormente a él".

37.8. No es científica ni útil la clasificación de los hechos imponibles en instantáneos y periódicos, tanto es así, que Héctor VILLEGAS, ha pedido escribir:

"En ciertos casos, los hechos imponibles son circunstancias de hecho de verificación instantánea. Por ejemplo en el impuesto inmobiliario el hecho imponible surge de la mera circunstancia de ser propietario o poseedor a título de dueño del inmueble, al comienzo del año fiscal. De igual manera, en el impuesto sustitutivo del gravamen a la transmisión gratuita de bienes, el hecho imponible es la posesión de capital y reservas tomados en determinado momento. Se trata de hechos imponibles de verificación instantánea". (*Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, Depalma, Buenos Aires, pág. 161).

37.9. Precisamente aquello que los defensores de la clasificación que acabamos de exponer sustentan como ejemplo típico de "hecho generador continuado", este excelente tributarista argentino lo pone como paradigma de hecho instantáneo. Sólo esto, sirve para mostrar la inocuidad e inconsistencia del criterio.

38. CRITICA AL CRITERIO DE CLASIFICACION

38.1. Esta teoría fue refutada por Paulo BARROS CARVALHO que formula su severa crítica —que empieza por dejar clara su inconformidad con la expresión ambigua y anticientífica de *hecho generador*, que utiliza entre corchetas— en tono categórico y términos candentes:

38.2. "En lo que dice relación con la primera clasificación, tendremos que convenir en que no tiene el menor fundamento jurídico, porque los "hechos generadores", son todos sim-

Solo x su estructura X simples

4 I x su formación { instantaneo (pendido) continuado

él no es, para el derecho tributario, un acto jurídico de contenido negocial o un negocio jurídico". (Fato Gerdor..., pág. 63).

37. CLASIFICACION DE LOS IMPUESTOS BASADA EN EL ASPECTO TEMPORAL DE LA HIPOTESIS DE INCIDENCIA

37.1. Toda la utilidad de estas clasificaciones radicaría en el establecimiento de un criterio para reconocer el momento en que se reputa ocurrido el hecho imponible —momento de nacimiento de la obligación tributaria (aspecto temporal de la hipótesis de incidencia)—.

La doctrina tradicional clasifica los "hechos generadores", en cuanto a su estructura, en simples y complejos, y en cuanto al proceso de su formación, en complejos, instantáneos y continuados.

37.2. Antonio Roberto SAMPAIO DORIA —uno de nuestros más autorizados tributaristas— escribiendo sobre el impuesto a la renta, expuso el razonamiento de los sustentadores de esta posición, de la siguiente forma:

"Se indica aquí, de modo nítido, que el impuesto se vuelve exigible en un cierto ejercicio financiero sobre la renta líquida percibida en el año civil inmediatamente anterior. Por consiguiente, el hecho generador del impuesto ocurre el 1º de enero de cada año (fecha inaugural del ejercicio financiero) y su base de cálculo es dada por la renta líquida obtenida en el período del 1º de enero al 31 de diciembre inmediatamente anteriores (rendimientos menos deducciones y abatimientos verificados en el año civil precedente).

37.3. "Es evidente, entonces, que el hecho generador del impuesto a la renta brasileño sobre las personas físicas es de la naturaleza de los complejos, cuyo proceso de formación se perfecciona después del transcurso de sucesivas unidades de tiempo, resultando de un conjunto de hechos, actos o ne-

gocios renovados durante el año civil inmediatamente anterior a aquel en que el impuesto es debido. La ley aplicable, en consecuencia, es aquella vigente en el momento en que el hecho generador se completa y no aquella o aquellas vigentes durante las fases de su gestación o formación. Ahora, como los elementos financieros y económicos (positivos o negativos) que constituyen la base de cálculo del impuesto a la renta, se verifican hasta el último instante del año civil inmediatamente anterior (31 de diciembre), es claro que la ley aplicable será aquella vigente en el momento de tiempo inmediatamente siguiente, que coincide con el primer instante del año civil subsecuente (1º de enero) lo cual corresponde al ejercicio financiero en el que el impuesto se vuelve exigible. (BECKER, Teoría..., págs. 302 y 367). (Artículo en Cadernos de Direito Tributario, RDP, vol. 18).

Y luego, más adelante, prosigue:

37.4. "Ahora, dada la naturaleza propia de cada impuesto, determinada por la realidad económica en que se asienta, puede el legislador elegir, dentro de un espectro más o menos amplio de alternativas u opciones válidas, cuál será el momento en que un específico hecho generador se exterioriza, despreciando otros componentes de hecho que integran la misma realidad económica, y cuya manifestación, antes o después, es jurídicamente irrelevante para caracterizar o modificar la obligación tributaria respectiva. A propósito, según lo dispone el Código Tributario Nacional en su art. 114, "hecho generador de la obligación principal es la situación definida en ley como necesaria y suficiente a su existencia".

37.5. "El impuesto a la renta es un tributo que se presta muy bien para ilustrar esa situación. Su hecho generador es complejo, pues el aumento patrimonial (*substructum* económico del impuesto) normalmente se calcula luego de la verificación de una cadena de hechos, actos o negocios, que tuvieron lugar en sucesivas unidades de tiempo. Ahora, el legislador podría preferir identificar, en la realización de cada uno de esos hechos o negocios, una exteriorización autónoma

o extinción de ella, la propia consistencia de la hipótesis de incidencia es una situación permanente que, en tanto, no sea alterada, es inmutable y persistente, sin ningún compromiso temporal. Estas situaciones estáticas no pueden ser definidas, relativamente al tiempo, sino por el legislador, que expresamente deberá asignarles coordenadas arbitrarias de tiempo, como que han sido artificialmente establecidas (por el propio legislador).

En estos casos, el hecho imponible sólo es reputado consumado (agotado, verificado) en el momento fijado en la ley.

36.9. A.D. GIANININI, aunque sin mucho énfasis, parece prestigiar este pensamiento o, por lo menos, quienes así piensan pueden encontrar apoyo en sus palabras. Escribe el gran maestro italiano:

"Sin embargo, como ya se tuvo ocasión de advertir, la producción de la obligación tributaria de período en período no debe inducir a considerar que se trata de una sola obligación, cuyo cumplimiento sea repartido en el tiempo. Para cada período, por el contrario, surge una nueva obligación de forma que, una vez determinado el período tributario, la obligación periódica no se distingue ya de las instantáneas, sino en ésto de que para ella perdura, en los límites supra indicados, la eficacia de la determinación relativa a la obligación inicial, mientras que, para cada obligación instantánea, se requiere necesariamente una distinta determinación". (I Concetti... pág. 177).

36.10. Amílcar FALCAO dedica excelentes páginas a la exposición de esta misma clasificación y a sus fundamentos, invocando autorizada doctrina extranjera.

Para este autor, "instantáneos son los hechos generadores... que ocurren en un momento dado del tiempo y que, cada vez que surgen, dan lugar a una relación obligacional tributaria autónoma. Ejemplo: el hecho generador venta, en relación al impuesto de ventas y consignaciones; el hecho ge-

nerador importación (esto es, trasposición de límites o barreras aduaneras) en relación al impuesto de importación, etc.". Por otro lado "complexivos o periódicos son los hechos generadores... cuyo ciclo de formación se completa dentro de un determinado período de tiempo (*Zeitschnitt, Steuerabschnitt, "período d'imposta"*) y que consisten en un conjunto de hechos, circunstancias o acontecimientos globalmente considerados. Ejemplo: el hecho generador renta (esto es, flujo de riqueza que llega a las manos de su destinatario y que importará un aumento de su patrimonio, durante un período de tiempo determinado), en relación con el impuesto a la renta". (*Direito Tributario Brasileiro*, Ed. Financieiras, Río, 1960, pág. 287).

36.11. Destaca que esa distinción permite determinar si ocurre la incidencia "cuando se realiza cada hecho aislado... o cuando se completa el ciclo de formación de un hecho o situación globalmente considerados" (*op. cit.*, pág. 288). De allí el criterio para identificar casos de retroactividad (por otra parte, vedada constitucionalmente) de la ley.

36.12. De ahí también el criterio para —según el mismo autor— distinguir los impuestos sobre los actos jurídicos.

Esta argumentación, a pesar de parecer profícua —además de haber perdido cualquier utilidad posible, con la desaparición de la mención constitucional a impuestos sobre "actos e instrumentos regulados por ley" federal, estadual y municipal (arts. 15, 19 y 29 de la Constitución de 1946), toma por supuesto una diferencia entre hipótesis de incidencia según que sus consistencias sean actos o hechos.

36.13. Ahora bien, el propio Amílcar FALCAO enseña que la hipótesis de incidencia, para el derecho tributario, es un *hecho jurídico*, no importando si, para otras ramas de derecho, se configura como acto o hecho. Suya es esta excelente y categórica afirmación:

"Es el hecho generador un hecho jurídico en sentido estricto. Puede expresarse la misma idea, afirmando que

(A)

de I < simple → un hecho en el q se verifica # I
complejo → varios hechos. se reputa consumado # I con la verificación de todos

36. PRESENTACION TRADICIONAL DEL TEMA

36.1. La doctrina acostumbra afirmar que, según la estructura de la hipótesis de incidencia sea simple o compleja, —es decir, según los datos de hecho elegidos por el legislador para erigirla se compongan de un hecho o acontecimiento sólo, único y simple o de un estado de hecho o situación de hecho o conjunto de hechos—, podremos clasificar la hipótesis de incidencia como simple o compleja.

36.2. Se clasificaba —de acuerdo con la literatura dominante— como simple aquella que se conforma por la concepción de un hecho o acontecimiento único y simple. La imputación temporal está en que, ocurrido el hecho, sucedido empíricamente, se verifica el hecho imponible (nace, por lo tanto, una obligación tributaria). La eclosión del efecto jurídico magno y principal de la hipótesis de incidencia se da en el acaecimiento concreto del hecho previsto.

36.3. Hipótesis de incidencia compleja sería la que se configura por la conjunción de diversos sucesos o hechos, por la comprensión de una situación integrada por varios elementos. En otras palabras, el legislador selecciona varios elementos y los reúne en una sola figura (hipótesis de incidencia). En este caso, el hecho imponible sólo se daría con la completa realización de todos los elementos de hecho. Se reputa ocurrido el hecho imponible, sólo en el momento en que el último de los hechos requeridos por la hipótesis de incidencia se verifique, integrando la figura, es decir, subiéndose enteramente en la hipótesis de incidencia.

36.4. Estas dos posibles configuraciones de la hipótesis de incidencia tienen, para esa corriente doctrinaria, relevante significado, en términos temporales; es que el momento en que se debe reputar consumado el hecho imponible depende del acaecimiento de un hecho simple, en el primer caso, o del perfeccionamiento integral de la situación prevista, en el segundo.

Ejemplo del primer caso se presenta en el impuesto so-

bre las ventas; del segundo, en el que incide sobre la renta, tal como es conceptuada jurídicamente.

36.5. En términos de aplicación de la ley tributaria en el tiempo —tema que trató entre nosotros con maestría A.R. SAMPAIO DORIA— esta distinción es de gran relevancia para los autores que adoptan tal posición.

Otra clasificación que se acostumbra hacer —ya no de las hipótesis de incidencia en cuanto a su aspecto temporal, sino de los hechos imponibles— no concierne tanto a la estructura de los hechos, sino, más propiamente, a su dinámica. Según esta forma de clasificarlos, los hechos imponibles pueden ser instantáneos o periódicos.

36.6. Instantáneos serían los hechos imponibles que consisten en hechos consumables definidamente en el tiempo. El hecho imponible ocurre, sucede, se realiza en un instante, en un momento determinado, agotando concretamente la previsión contenida en la hipótesis de incidencia.

De este modo, la determinación del momento de su verificación y ocurrencia se resuelve en el análisis del momento de su exteriorización, que realiza el concepto legal en instante determinado y determinable. A cada repetición del mismo hecho se tiene un hecho imponible autónomo y distinto de los anteriores. Como consecuencia, tantas obligaciones como fueren los hechos imponibles.

36.7. Al contrario de estos casos —en que los hechos, por su propia naturaleza, se definen, se colocan y localizan objetivamente en el tiempo— existirían otros en los que los hechos elegidos por el legislador para erigir la hipótesis de incidencia —no tendrían por su propia naturaleza ningún compromiso con el tiempo, ninguna situación temporal definida. Son las hipótesis de incidencia que consisten en situaciones o estados, como “ser titular de dominio”, “ser titular de derecho de posesión”, “ser soltero”, etc.

36.8. En estos casos, pese a que exista un momento inicial del estado o situación, así como un momento de modificación

(B) H. Imponible, instantáneo - periódico.

instantáneo - se agota en un instante

periódico - se permanece

puede ser implícita o explícita. En la mayoría de las veces es simplemente implícita.

35.2. Sucediendo concretamente hechos descritos en la hipótesis de incidencia, después de la vigencia de la ley que la contiene —y en cuanto perdure ésta— tales hechos serán “hechos imponibles”, aptos, por lo tanto, para dar nacimiento a obligaciones tributarias.

35.3. En algunos casos, la ley tributaria establece condiciones especiales explícitas de tiempo, restringiendo el ámbito de la hipótesis de incidencia, y, por lo tanto, limitando a sólo algunos hechos —que cabrían en la descripción en que consiste la hipótesis de incidencia— la calificación de hechos imponibles.

35.4. La más importante función del aspecto temporal dice relación con la indicación —necesariamente contenida en la hipótesis de incidencia— del momento en que se reputa ocurrido el hecho imponible.

35.5. No es este aspecto, pues, normalmente, un factor separado de los demás que conforman la hipótesis de incidencia, sino solamente una implicación de la propia configuración general de la hipótesis de incidencia. *

35.6. Se define el aspecto temporal de la hipótesis de incidencia como la propiedad que ella tiene de designar explícita o implícitamente el momento en que se debe reputar consumado sucedido, realizado un hecho imponible.

Los modos mediante los cuales el legislador se expresa son de lo más variados.

35.7. Puede mencionarse una fecha (caso de los impuestos inmobiliarios), o una circunstancia determinable en el tiempo; esto se da con el impuesto sobre circulación de mercaderías (ICM). Su hipótesis de incidencia es la realización, por comerciante o equiparado, de una operación jurídica mercantil que importe (impulse, provoque) circulación (entendida jurídicamente, como cambio de titularidad) de mercadería. El

aspecto temporal de la hipótesis de incidencia es explícitamente dispuesto por la ley como siendo su salida del estancamiento del sujeto pasivo. La referencia a la salida es una indicación —no de la materialidad de la hipótesis de incidencia— sino del momento en que debe ser reputado como consumado el hecho imponible. Si la ley no lo dispusiere así, el momento a ser considerado sería el de la práctica del acto jurídico mercantil colocado como aspecto material de la hipótesis de incidencia.

35.8. En fin, es el legislador quien discrecionalmente establece el momento que debe ser tomado en consideración para reputarse consumado un hecho imponible. Y esta indicación legislativa (que puede ser, se repite, explícita o implícita) recibe la designación de aspecto temporal de la hipótesis de incidencia.

35.9. Si el legislador nada dijera, estaría disponiendo implícitamente que el momento a ser considerado es aquel en que el hecho material descrito sucede. Se debe entender, pues, que siempre existe aspecto temporal de la hipótesis de incidencia. Este es, en todos los casos, dispuesto por el legislador, aunque no siempre explícitamente.

35.10. La determinación del momento del nacimiento de la obligación tributaria depende de las disposiciones legislativas, y no de la naturaleza metajurídica de los hechos.

Dino JARACH es categórico al destacarlo:

“Para la delimitación temporal de las hipótesis de incidencia, el legislador puede adoptar diferentes posturas: puede atribuirles o imputarlas —a los efectos de la obligación tributaria que nace— a un período, o incluso puede considerarlas en su resultado último, al finalizar el proceso; o bien adoptar un momento cualquiera del propio proceso inicial o final”. (RDP, vol. 17, cit.).

100% se exige aspecto temporal

(aunque ~ expuesto)

a quien, de algún modo, esté en conexión con el hecho imponible.

(33) SUJETO PASIVO EN LOS TRIBUTOS VINCULADOS — la determinación de la persona pasiva es más intuitiva y fácil.

En los tributos vinculados, es la persona que utiliza un servicio, lo tiene a su disposición o es afectada por un acto de policía, o aún la que recibe especial beneficio de, o provee, una actividad pública.

Estas diferentes configuraciones de la hipótesis de incidencia —determinando diversos criterios para la designación del sujeto pasivo— provienen de la clasificación en especies, que expusieramos en otro trabajo ya citado. (*Considerações em torno da Teoria Jurídica da Taxa*) y que aquí desarrollamos. (V. Cap. III).

33.2. De modo general, cualquier conexión fáctica entre una persona y una actuación puesta en el núcleo de la hipótesis de incidencia —en los tributos vinculados— autoriza al legislador a colocarla como sujeto pasivo de la correspondiente obligación tributaria.

El legislador aquí es orientado por criterios prejudiciales de la ciencia de las finanzas. Los principios constitucionales implícitos sirven de límite a su facultad discrecional en esta materia. Efectivamente, la sistemática constitucional exige que el legislador coloque, como sujetos pasivos de los tributos vinculados, sólo a las personas que se relacionen, de algún modo, con la actuación estatal que figura en el núcleo de la respectiva hipótesis de incidencia. El legislador no tiene, en esta materia, ningún arbitrio. Goza, cuando mucho, de discrecionalidad en la elección entre personas relacionadas con la actuación estatal.

34. SUJECION PASIVA INDIRECTA

34.1. Por razones metajurídicas —que no interesa aquí recordar, precisamente porque son jurídicamente irrelevantes—

el legislador muchas veces dispone que sea sujeto pasivo una persona que no corresponde rigurosamente a la configuración descrita más arriba, o aún transfiere la cualidad de sujeto pasivo de una persona a otra que, en la posición jurídica de aquélla, se le subroga.

De este modo, o la obligación ya nace teniendo como sujeto pasivo o alguien que no corresponde a la configuración que la intuición común indica, o nace con un sujeto pasivo que es subrogado por otro.

34.2. Es importante la advertencia de Amílcar FALCAO, en cuanto a la cautela que debe tener el intérprete, en los casos de sujeción pasiva indirecta. Escribe sobre el aspecto personal:

“Es que éste podrá llevar a errores y equívocos indeseables. Basta pensar en la posibilidad de incorporar la sujeción pasiva de otras personas además del sujeto pasivo principal, como podría hacerse mediante la creación de sujetos pasivos indirectos por transferencia o por sustitución, para que desapareciera la identidad de personas”. (*Sistema...*, pág. 113).

34.3. El estudio de la sujeción pasiva, en todas sus configuraciones, no es objeto de este trabajo, que se limita al examen de los aspectos de la hipótesis de incidencia.

34.4. Lo importante es, a este respecto, subrayar que la determinación del sujeto pasivo de la obligación tributaria depende de la hipótesis de incidencia, la cual sólo está limitada por la Constitución. La determinación del sujeto pasivo es un aspecto de la hipótesis de incidencia. En ella están los datos indicadores del sujeto pasivo. Tales datos constituyen el aspecto subjetivo personal de la hipótesis de incidencia.

ASPECTO TEMPORAL

35.1. La ley que contiene la hipótesis de incidencia trae la indicación de las circunstancias de tiempo, importantes para la configuración de los hechos imposables. Esta indicación

go, su conocimiento sirve de auxilio a la exégesis legal, principalmente en los casos dudosos.

32.5. La indicación del criterio para la identificación del sujeto pasivo no siempre es expresa. En este caso, está implícita y debe ser deducida, por el intérprete, del sistema, pero siempre teniendo en vista el hecho imponible.

Lo dice, con otras palabras, el autorizado Dino JARACH: "...existen impuestos que, como se vio, ni siquiera contienen, en las disposiciones legales pertinentes, la definición de los sujetos. Por otra parte, cuando la ley define y establece su grado de responsabilidad, relativamente al pago del tributo y al alcance de su pretensión—tratándose de sujetos activos—lo hace, exclusivamente, en conexión con los hechos objetivos que constituyen el presupuesto legal de la obligación". (*Estructura*, págs. 337-338).

32.6. En cuanto al aspecto personal, señala SOUTO MAIOR BORGES:

"Los hechos juridizables están siempre ligados a alguien, a alguna persona, o porque se refieren a ella (nacimiento, mayoría, muerte, casamiento) o porque entran dentro de su esfera jurídica, o se refieren a su modo de actuar" (*op. cit.*, pág. 182).

32.7. El legislador procura, en general, colocar como sujeto pasivo, en los impuestos, a la persona cuya capacidad contributiva es manifestada por el hecho imponible. Esta observación es enteramente empírica; nada existe que obligue a tal proceder, salvo el caso de regímenes constitucionales que consagran, de modo restrictivo para el legislador ordinario, el principio de la capacidad contributiva, como en Italia, problema que no vamos a tratar.

32.8. En los impuestos, el sujeto pasivo es alguien de alguna forma relacionado con el hecho puesto como aspecto material de la hipótesis de incidencia.

Modific. del SF pueda alterar clasificación de un impuesto

La importancia del aspecto personal queda bien destacada, en los casos en que la modificación del sujeto pasivo puede alterar hasta la clasificación de un impuesto.

Ejemplo claro de ello está en el impuesto sobre las rentas de intereses al exterior. Cuando el contribuyente era el beneficiario, se trataba de un impuesto sobre la renta. Con la aparición de la ley que definió al rentista como contribuyente, ya no se está más frente a un impuesto sobre la renta, sino a un impuesto sobre un gasto.

32.9. Amílcar FALCAO comenzó a vislumbrar la significación del problema con admirable nitidez, aunque en forma todavía incipiente. Tuvo oportunidad de escribir:

"Se ha dicho que la alusión al sujeto pasivo de la obligación tributaria, como la hace SEABRA FAGUNDEZ, es importante para inferir la identidad de los impuestos considerados. Es, y no es: depende del caso. La figura del sujeto pasivo es relevante, en hipótesis, cuando de ella resulta, conforme a la situación, una alteración de la naturaleza del hecho generador, y por ende, del propio impuesto". (*Sistema tributario brasileiro*, Ed. Financieiras, pág. 112).

32.10. El impuesto a la renta es uno de los que ofrece mejor campo de análisis sobre el tema.

Al tratarlo, Amílcar FALCAO formula una afirmación, que podría tranquilamente extenderse a todos los casos:

"Sucede que esa figura de sujeto pasivo de la obligación es inherente a la definición del propio hecho generador, *inheret ad ossa*". (*Sistema...*, pág. 112).

32.11. En suma, el criterio para la determinación del sujeto pasivo está en la hipótesis de incidencia. La realización del hecho imponible irá a determinar concretamente a "Uicio o Caio, en cada caso concreto."

El criterio legal obedece a principios que conducen al legislador, al formular la hipótesis de incidencia, a vincular

Criterio para determinar si SF → HAF 103

pero solo la realización del SF 10
de terminará concretamente (ó A 88)

SA
← persona a' voluntad → no unanimes (impuesto)
← persona a' hizo actual uso → v. resacas (tareas y cont.)
* persona de do' rdo, (para fiscalidad)

30.10. La ley federal podrá dar al Departamento Nacional de Estradas e Rodagem, por ejemplo, la titularidad (capacidad para ser sujeto activo) de la contribución de mejora referente a la valorización inmobiliaria causada por obras federales.

30.11. Algunas veces reciben (de la ley) esta calidad de ser sujeto activo de obligación tributaria personas de derecho privado, como es el caso del Serviço Social do Comércio, y otros. Son expresamente indicadas por la ley tributaria como titulares de ciertos tributos determinados y cobrados por sí o por otras personas.

31. PARAFISCALIDAD
* titularidad de la t a ≠ al p.
en benef. de sus propias finalidades
sin alterar régimen trib.

31.1. Surge entonces el fenómeno que se ha acordado en designar con la expresión parafiscalidad.

Consiste en que la ley atribuya la titularidad de tributos a personas distintas del Estado, que los recaudan en beneficio de sus propias finalidades. Es el caso de autarquías dotadas de capacidad tributaria activa (Instituto Nacional de Previdência Social, etc.) o de entidades paraestatales, personas de derecho privado llamadas por la ley a colaborar con la administración pública, como las define Celso Antonio BANDEIRA DE MELLO (*Natureza e Regime Jurídico das Autarquias*, cit., pág. 356).

31.2. La circunstancia de que el sujeto activo no sea la propia entidad estatal (Unión, Estado o Municipio), sino otra persona designada por la ley, que recauda el tributo en provecho de sus propias finalidades, en nada altera el régimen tributario, que deberá continuar siendo observado (v. nuestro *Sistema...*, pág. 177).

31.3. Rubens GOMES DE SOUZA hizo una excelente reseña del estado del problema en la doctrina internacional y nacional, de insuperable valor (v. RDP, vol. 177, pág. 314 y sigtes).

31.4. Esta indicación explícita o implícita, contenida en la ley tributaria, de la persona que será sujeto activo de las

obligaciones nacidas de los hechos imponible, integra la hipótesis de incidencia y constituye su aspecto personal, conjuntamente con el criterio de determinación del sujeto pasivo.

32. SUJETO PASIVO → deuda = contribuyente

32.1. Sujeto pasivo de la obligación tributaria es el deudor, convencionalmente llamado contribuyente. Es la persona que queda en la contingencia legal de tener el comportamiento objeto de la obligación, en detrimento de su propio patrimonio y en favor del sujeto activo.

32.2. Dijimos que la hipótesis de incidencia solamente indica el criterio para identificación del sujeto pasivo —y no lo determina inmediatamente— porque sólo el hecho imponible se relaciona con alguien determinado *hic et nunc*. Por eso JARACH dice:

“Los sujetos de la relación tributaria no son un elemento *a priori*, ni desvinculado del presupuesto de hecho objetivo. No hay una relación intersubjetiva, con prescindencia de la obligación tributaria concreta, que surge de la verificación de los hechos definidos por la ley”. (*Estructura...*, pág. 337).

32.3. Es sujeto pasivo, normalmente, una persona que está en íntima conexión (relación de hecho) con el núcleo de la hipótesis de incidencia. Al exégeta incumbe descubrir esa conexión, en los casos en que la ley no explice tal circunstancia. Muchas veces la ley contiene una indicación pormenorizada, explícita del sujeto pasivo, simplificando la tarea de exégesis.

El legislador —inspirado por la ciencia de las finanzas— se orienta por principios financieros en la configuración de la hipótesis de incidencia, en cuanto al aspecto subjetivo pasivo.

32.4. Tales criterios, pre-jurídicos, de ninguna forma ejercen influencia en la configuración de la conexión, tal como al final resulta en el texto legal. Muchas veces, sin embar-

30. SUJETO ACTIVO

¿ constitucionalmente competencia de la
acreedor de O. F. F.

30.1. Sujeto activo es el acreedor de la obligación tributaria. Es la persona a quien la ley atribuye la exigibilidad del tributo. Sólo la ley puede designar el sujeto activo. Esta designación compone la hipótesis de incidencia, integrando su aspecto personal.

30.2. La ley que contiene la hipótesis de incidencia sólo puede ser expedida por la persona político-constitucional competente (Unión, Estados y Municipios) de acuerdo con los criterios de repartición de competencias tributarias (discriminación de rentas) constitucionalmente establecidos.

30.3. La ley puede atribuir la titularidad de un tributo a la propia persona pública de la que ella (la ley) es expresión, o a persona diversa. En el primer caso, no necesita mención expresa del sujeto activo. Su determinación es implícita.

30.4. Sujeto activo es, normalmente, la persona constitucional titular de competencia tributaria. En estos casos (regla general) la ley no necesita ser expresa en la designación del sujeto activo. Si no dijera nada, se entiende que el sujeto activo es la persona titular de la competencia tributaria. En otras palabras: la regla general es que el sujeto activo es la persona cuya ley crea la hipótesis de incidencia (en Brasil, la Unión Federal, los Estados Federados y los Municipios). El está implícito en la hipótesis de incidencia, no habiendo necesidad de que su indicación sea formulada expresamente.

30.5. Si, en cambio, la ley quisiera atribuir la titularidad de la exigibilidad de un tributo a otra persona diferente a la competente para instituirlo, deberá ser expresa, designándola explícitamente; en la mayoría de las veces, se configura así la parafiscalidad. V. Geraldo ATALIBA, Sistema Constitucional Tributário Brasileiro, Ed. Revista dos Tribunais, São Paulo, 1968, págs. 177 y sigs.).

6 Determinación del sujeto activo (a la competencia) competencia parafiscalidad.

vinculado → SA la persona que ejerce actividad (SPU) de la H de I.

30.6. En el caso de tributos no vinculados (impuestos) se presume sujeto activo (cuando no está explícitamente designado por la ley) a la persona competente para instituirlos. En caso de los vinculados, se presume sujeto activo a la persona que ejerce la actuación colocada en el núcleo de la hipótesis de incidencia.

30.7. En otras palabras: si los tributos vinculados tienen por hipótesis de incidencia una actuación estatal, la persona que realice esa actuación (Unión, Estados, Municipios, autarquías, sociedades mixtas o empresas públicas) será su titular —y, en consecuencia, sujeto activo—.

Los criterios para la determinación sustancial del sujeto activo, por parte del legislador, son políticos, y no ejercen ninguna influencia en la exégesis jurídica. La ley (hipótesis de incidencia) designará como sujetos a las personas que el legislador discrecionalmente entienda oportuno elegir, observados los criterios constitucionales.

30.8. Por eso, en la ley de impuesto a la renta, o del impuesto sobre productos industrializados (IPI), por ejemplo, en vano se procurará encontrar la expresa mención del sujeto activo. Es que, si la ley nada dispusiera expresamente en contrario, implícitamente estará diciendo que el sujeto activo es la Unión, ya que la Constitución le atribuye competencia para crear tal impuesto. Si quisiera el legislador federal otorgar capacidad para exigirlo a otra persona, debería hacerlo expresamente. No haciéndolo, está implícitamente disponiendo que el sujeto es la propia Unión.

30.9. Y cuando fue creada la contribución previsional federal, la ley debió decir expresamente que el sujeto activo es la autarquía previsional federal. Si no lo hubiera dicho, el sujeto activo lo sería la Unión.

La tasa de peaje exigida en las carreteras federales tiene como sujeto activo una autarquía federal, el Departamento Nacional de Carreteras, por expresa disposición legal (aspecto personal de la hipótesis de incidencia).

401 *determina la (accidental)*
da criterios para fijar de x. (determina)

29.6. Lo que, en la ley, recibe la calificación de aspecto personal de la hipótesis de incidencia, es la determinación —explícita o implícita— del sujeto activo y el establecimiento del criterio para identificar al sujeto pasivo, criterio éste que también puede venir explícito o implícito.

29.7. Es aguda la observación de Paulo BARROS CARVALHO en el sentido de que la hipótesis de incidencia sólo designa al sujeto activo (expresa o implícitamente). En cuanto al sujeto pasivo, se limita a dar el criterio para su determinación. Es que sólo el hecho imponible irá a concretar en alguien la indicación genérica y abstracta de la ley. Sólo después del hecho imponible, es posible determinar concretamente el sujeto pasivo.

29.8. Por eso, debemos decir que el aspecto personal es el atributo de la hipótesis de incidencia que determina el sujeto activo de la obligación tributaria respectiva y establece los criterios para la fijación del sujeto pasivo.

El hecho imponible, por así decirlo, es quien tiene conexión física con alguien, que, por lo general, es colocado, por fuerza de la ley, en la situación de sujeto pasivo.

29.9. La hipótesis de incidencia se limita a dictar el criterio según el cual se va a determinar, en concreto, en cada caso, quién es el sujeto pasivo.

29.10. La indicación del sujeto pasivo es, en la mayoría de los casos, implícita. Deriva de la configuración de la hipótesis de incidencia. Por eso JARACH dice que el contribuyente "es el sujeto obligado en virtud de la propia naturaleza de los hechos imponibles que, de acuerdo con la ley, resultan atribuíbles a dicho sujeto, por ser quien los realiza". (Aspectos..., pág. 287). Es la imputación de las consecuencias jurídicas de un hecho, a un sujeto.

29.11. BECKER expone de este modo lo que consideramos que es el aspecto personal de la hipótesis de incidencia:

Dentro de la infinita variedad de elementos adjetivos que podrían ser elegidos por el legislador para especificar el núcleo de la hipótesis de incidencia, existe un elemento adjetivo que siempre, expresa o implícitamente, está presente en la composición de la hipótesis de incidencia. Este *elemento adjetivo* siempre constante es lo que liga la hipótesis de incidencia a alguien. Esta vinculación de la hipótesis de incidencia a una o más personas, normalmente está implícita, cuando ella se compone de *actos*; sin embargo, cuando su contenido consiste en un *hecho (strictu sensu)* o en un *estado de hecho*, aquella vinculación surge expresa en la composición de la hipótesis de incidencia.

29.12. "La realización de la hipótesis de incidencia está siempre ligada a alguien; pero sin embargo esta vinculación (que no necesita ser social, pudiendo ser de naturaleza física o psicológica o de proximidad, etc.), no es una relación jurídica. Aquella vinculación podría transfigurarse en relación jurídica, si fuera relación social y si la incidencia de la regla jurídica tuviera como consecuencia jurídica (o efecto jurídico) su juridicización. Sin embargo, esta consecuencia jurídica puede perfectamente ser otra; esto es, que aquella relación social continuará siendo apenas social y la incidencia creará una relación jurídica que no corresponderá a aquella relación social" (*op. cit.*, págs. 299-300).

29.13. A.D. GIANNINI reconoce dos elementos en los que se "descompone" la hipótesis de incidencia: el material —o presupuesto objetivo— y el personal —subjetivo—. El primero es el hecho en sí; el segundo "la relación, preestablecida en la ley, en la cual se debe encontrar el sujeto pasivo delante del hecho, para que pueda surgir, para él, el débito tributario". (*I concetti...*, pág. 152).

Al subrayar la circunstancia de que esa "relación" es "preestablecida por la ley", indicó aquello que nosotros designamos por aspecto personal de la hipótesis de incidencia.

(y las normas que a ellos se refieren) surgen aun exteriormente, perfectamente distintos. Considerese, por ejemplo, el impuesto sobre los contratos que contengan transferencia de bienes; el presupuesto objetivo, en sentido propio, del tributo consiste en el acto jurídico de transferir un bien, que él es objeto en sentido restricto; la relación del sujeto pasivo del tributo con el presupuesto es dada por su participación en el acto; la base imponible es provista por el complejo de las prestaciones pactadas o por el valor en plaza del bien transferido". (*I concetti fondamentali del Diritto Tributario*, Ed. UTET, 1956, pág. 154).

29. ASPECTO PERSONAL

29.1. El aspecto personal, o subjetivo, es la cualidad — inherente a la hipótesis de incidencia — que determina a los sujetos de la obligación tributaria que el hecho imponible habrá de nacer. Consiste en una conexión (relación de hecho) entre el núcleo de la hipótesis de incidencia y dos personas, que serán erigidas, en virtud del hecho imponible y por fuerza de la ley, en sujetos de la obligación. Es, pues, un criterio de indicación de sujetos, que se contiene en la hipótesis de incidencia.

A. BECKER no reconoce como integrante de la hipótesis de incidencia el aspecto personal, radicando allí la gran deficiencia de su ingeniosa y excelente construcción científica. Llega incluso a expresar que entiende como irrelevantes: "la posición del sujeto pasivo del impuesto o tasa en relación a los hechos que realizan la hipótesis de incidencia", y la posición del sujeto activo del impuesto o tasa en relación a los hechos que realizan la hipótesis de incidencia" (*op. cit.*, pág. 346) con lo cual no estamos de acuerdo.

29.2. La mayoría de las veces, el aspecto personal queda implícito, aunque sea patente. Nada obsta, sin embargo, a que la ley (hipótesis de incidencia) sea expresa en la determinación de uno o de los dos sujetos.

Esto es imprescindible, por otra parte, siempre que la ley quiera escapar del principio según el cual el sujeto pasivo es la persona que se encuentra en directa e íntima conexión (relación de hecho) con el núcleo del hecho imponible.

29.3. Algunos autores como HENSEL, entienden que el sujeto pasivo de las obligaciones que nacerán de los hechos imponibles previstos por la hipótesis de incidencia, es aquel cuya capacidad contributiva es revelada por el hecho imponible. Esta afirmación debe ser recibida con reservas, y no puede ser generalizada. Porque, en primer lugar, su cuño es más financiero que jurídico. Y además, en los tributos vinculados (v. nuestro estudio citado *retro*, RDP., vol. 9, pág. 43), no cabe especulación en cuanto a la capacidad contributiva, ya que el criterio informativo de las tasas y contribuciones es otro — ínsito en la extensión y medida de la actividad estatal o de sus consecuencias — y no un atributo o cualidad de los contribuyentes, como lo es la capacidad contributiva.

29.4. El legislador es quien, explícita o implícitamente, designa los sujetos de la obligación tributaria. JARACH, al examinar las diferentes formas de sujeción pasiva, afirma: "... la atribución del hecho imponible al sujeto principal, depende de diferentes circunstancias y, definitivamente, de un criterio discrecional del legislador" (*Aspecto...*, cit., pág. 289). En verdad, el legislador procede con discreción en la elección de los sujetos (aspecto personal de la hipótesis de incidencia).

29.5. Dino JARACH plantea este problema en términos incisivos, rigurosos y sencillos:

"El aspecto subjetivo de la hipótesis de incidencia consiste en la definición de los sujetos activo y pasivo que están relacionados con las circunstancias objetivas definidas en la ley, de forma tal que surja para unos la obligación y para otros la pretensión al impuesto. (*Aspectos...*, en RDP, vol. 17, pág. 287).

cionada a coordenadas de tiempo y lugar. El acaecimiento del núcleo y de los elementos adjetivos solamente habrán realizado la hipótesis de incidencia, si hubieren acontecido en el tiempo y en lugar predeterminados, implícita o expresamente, por la regla jurídica". (Op. cit., pág. 301).

28.15. GIANNINI sólo da relevancia a dos aspectos en la hipótesis de incidencia, a los cuales, por otra parte, designa por elementos, como bien destaca SOUTO MAIOR BORGES:

"Se debe a GIANNINI, en el campo del derecho tributario, una de las tentativas de disección del hecho generador (hipótesis de incidencia) de la regla jurídica, denominado, por el maestro italiano, "presupuesto del tributo" y dividido por él en dos elementos. El primero, el elemento material, es lo que más propiamente constituye el objeto del impuesto y sirve para diferenciar un impuesto de otro; el segundo, el elemento personal del impuesto, que consiste en una cierta relación de hecho o de derecho, en la cual se deberá encontrar el sujeto pasivo del impuesto con el elemento material" (Op. cit., pág. 181).

28.16. Dino JARACH designa como elementos los aspectos de la hipótesis de incidencia. Escribe:

"Este presupuesto de hecho se compone, a su vez, de diferentes elementos: en primer lugar, los hechos objetivos contenidos en la definición legal del presupuesto; en segundo, la determinación objetiva del sujeto o sujetos que resulten obligados al pago del gravamen y el momento de vinculación del presupuesto de hecho con el sujeto activo de la imposición; en tercer lugar, la base de medición, llamada también base imponible, esto es, la adopción de parámetros que sirvan para valorar cuantitativamente los hechos, cuya verificación origina la obligación; en cuarto lugar, la delimitación, en espacio y tiempo, de estos hechos; y en quinto, la cantidad expre-

sada en una suma finita, o en un porcentaje o alícuota aplicable a la base imponible, que permite determinar, como resultado, el *cuantum* de la obligación tributaria". (Estructura... cit., pág. 337).

28.17. Y subraya, en dos pasajes, el carácter unitario de la hipótesis de incidencia al decir:

"En este enfoque, todos los elementos subjetivos y objetivos de la relación jurídica tributaria se resumen en el único concepto de "presupuesto de hecho" definido por la ley".

"Esto no implica desconocer que también la base imponible constituye un elemento del presupuesto de hecho de la obligación, que, en su conjunto, abarca todos los aspectos subjetivos, objetivos, cuantitativos, especiales y temporales que la ley define de forma expresa o implícita" (Op. cit., pág. 338).

28.18. El citado autor parece ser, en la doctrina, el que tiene la visión más completa e integrada de la hipótesis de incidencia.

28.19. Al intérprete corresponde reconocer e identificar los diversos aspectos de la hipótesis de incidencia, aplicando las nociones científicas en su trabajo exegético. No incumbe al legislador desdobl原因 sinópticamente, en forma didáctica, sus mandatos y preceptos, esquematizándolos para facilitar la tarea del hermenauta.

Esto es dicho, muy felizmente, por A.D. GIANNINI:

28.20. "Es natural que los varios elementos, hasta aquí indicados, de la relación obligatoria no se presenten en todas las especies tributarias perfectamente distinguidos uno del otro. En los impuestos, cuya estructura es muy simple cuando es reducida a la más simple expresión la situación de hecho a que ellos se relacionan (p. ej. la posesión de un piano), los antedichos elementos, pese a ser conceptualmente diversos, vienen, normalmente a confundirse materialmente; pero en la mayoría de los impuestos los elementos supra indicados

Son aspectos ínsitos en su consistencia unitaria. La consideración separada de cada uno de ellos, no importa la descomposición de lo indescorporable, ni separación de lo inseparable.

28.7. Sólo lógicamente se establece separación entre estos diversos aspectos; es posible, y útil, el estudio y consideración de cada uno. La reunión de los estudios y conclusiones extraídos del examen de todos los aspectos mencionados, conduce a un mejor, más perfecto y más minucioso conocimiento del objeto "esfera metálica" que, por tener innumerables propiedades, cualidades o atributos, no por eso dejó de ser uno e inescindible.

Lo mismo ocurre con la hipótesis de incidencia: no deja de ser una e indivisible, por el hecho de poseer diversos aspectos, cuya consideración no implica su descomposición en "partes" o "elementos". ~ elementos de la de I

28.8. No nos parece adecuada la expresión *elementos* de la hipótesis de incidencia, usada por algunos autores. Es que esta expresión sugiere la idea de que se está frente a algo que entra en la composición de otra cosa y sirve para formarla. Cada aspecto de la hipótesis de incidencia no es algo, *a se stante*, de forma que asociado a los demás resulte en la composición de la hipótesis de incidencia, sino simples cualidades, atributos o relaciones de una cosa una e indivisible, que es la hipótesis de incidencia, jurídicamente considerada. Bajo esta perspectiva, la hipótesis de incidencia es un todo lógico unitario e inescindible.

28.9. Es sabido que la hipótesis de incidencia describe un hecho jurídico. Como tal, es una unidad pese a que los elementos pre-jurídicos recogidos por el legislador, para describirla, puedan ser múltiples o complejos.

Preferimos hablar de *aspectos* de la hipótesis de incidencia, porque en verdad, esta unidad conceptual puede ser encarada, examinada y estudiada bajo diferentes prismas, sin privarla de su carácter unitario y sin que la comprensión,

examen o estudio de un aspecto pueda permitir desatender o ignorar los demás, partícipes de la unidad e integrados en ella.

28.10. Si se considera, por otro lado, que la palabra *elementos*, en esta acepción, sinónimo de *principio*, más clara parece resultar la objeción a su adopción. Porque "principio" es todo lo que, de alguna forma, influencia la existencia de un ser. Entonces, el *principio* es necesariamente distinto del ser principiado. Por eso puede ser su principio, su causa.

28.11. Ahora bien; como veremos, los aspectos de la hipótesis de incidencia no son sus causas, no le determinan su ser, sino sólo el modo (la manera) de ser. Se integran en ella y no la originan. Son puntos de vista bajo los cuales la inteligencia considera el objeto —en el caso, la hipótesis de incidencia— según sus relaciones (tomada esta palabra en su sentido estático).

28.12. "Toda y cualquier hipótesis de incidencia, al realizarse, sucede en un determinado tiempo y espacio. La regla jurídica, al preestablecer los hechos que integrarán la hipótesis de incidencia lógicamente también predeterminó las *coordenadas de tiempo* y las *de lugar* para la realización de la hipótesis de incidencia". (A. BECKER, *op. cit.*, pág. 238).

28.13. Son pues, *aspectos* de la hipótesis de incidencia las cualidades que ésta tiene de determinar hipotéticamente los sujetos de la obligación tributaria, así como su contenido sustancial, lugar y momento de nacimiento. De ahí que designemos los aspectos esenciales de la hipótesis de incidencia tributaria como: a) aspecto personal; b) aspecto material; c) aspecto temporal y d) aspecto espacial.

28.14. Enseña A. BECKER:

"Los hechos (núcleo y elementos adjetivos) que realizan la hipótesis de incidencia, necesariamente, suceden en un determinado tiempo y lugar, de modo que la realización de la hipótesis de incidencia siempre está condi-

HENSEL se refiere a la hipótesis de incidencia como "la imagen abstracta del concreto estado de cosas".

27.15. El hecho imponible, como hecho individual y concreto, se caracteriza por localizarse en el tiempo y en el espacio, por tener características individuales (forma propia, localización espacial y temporal, mensurabilidad definida, etc.) y por referirse a persona determinada e individualizada.

Es un hecho de la vida, del mundo de los hechos, un acontecimiento empírico que recibe de la ley (hipótesis de incidencia) la calificación que lo vuelve apto para determinar el nacimiento de una obligación tributaria. Es, pues, un hecho jurídico.

27.16. A cada hecho imponible realizado (ocurrido) corresponde el surgimiento de una obligación tributaria. Cada hecho imponible determina (acarrea) el nacimiento de una obligación. Así, habrán tantas obligaciones tributarias cuantos fueren los hechos imponibles.

Mientras rija la ley que contiene determinada hipótesis de incidencia, los hechos en ella previstos conceptual e hipotéticamente, desde que ocurran y siempre que ocurran, serán hechos imponibles, dotados de la fuerza jurídica que los habilita a producir esta relevante consecuencia jurídica: determinar el nacimiento de una obligación tributaria.

28. ASPECTOS DE LA HIPOTESIS DE INCIDENCIA

28.1. Hipótesis de incidencia es la descripción legislativa (necesariamente hipotética) de un hecho a cuya ocurrencia en concreto la ley atribuye la fuerza jurídica de determinar el nacimiento de la obligación tributaria.

28.2. Esta categoría o prototipo (hipótesis de incidencia) se presenta bajo los más variados aspectos, cuya reunión le da entidad. Tales aspectos no vienen necesariamente indicados de forma explícita e integrada en la ley. Puede haber —y tal es el caso más raro— una ley que los enumere y especifique a todos, pero, normalmente, los aspectos integrativos de

la hipótesis de incidencia están esparcidos en la ley, o en diversas leyes, siendo que muchos son implícitos en el sistema jurídico. Esta multiplicidad de aspectos no perjudica, como se ha visto, el carácter unitario e indivisible de la hipótesis de incidencia.

28.3. Con palabras distintas, no es otra cosa lo que dice A. BECKER, formulando una observación más genérica:

"Recuérdese: no existe una regla jurídica para la hipótesis de incidencia, otra para la base de cálculo, otra para la alicuota, etc.; todo ésto integra la estructura lógica de una única regla jurídica resultante de diversas leyes o artículos de ley (fórmula literal legislativa). Es necesario no confundir la regla jurídica con la ley: la regla jurídica es una *resultante* de la totalidad del sistema jurídico formado por las leyes" (op. cit., pág. 270).

28.4. El profesor Paulo DE BARROS CARVALHO, de la Universidad Católica de São Paulo, acostumbra valerse de una analogía muy ilustrativa y de alcance didáctico, para demostrar que la inescindibilidad del concepto de hipótesis de incidencia no está en contradicción con el reconocimiento de innumerables "aspectos" en la misma.

28.5. Si, en un aula de física, se propusiese como objeto de estudio una esfera metálica, inicialmente desalentaría al profesor, el carácter unitario e inescindible de ese objeto. Ella (la esfera) no tiene elementos o partes. No puede ser partida o desarmada. Si fuera escindida, ya no sería más una esfera, sino otro objeto: dos semi esferas. Para mantener su identidad substancial, como objeto de estudio, ha de ser considerada unitariamente.

Pese a ello, la esfera puede ser examinada en cuanto a las diversas propiedades, o características, o aspectos, reconocibles en su unidad sustancial.

28.6. Efectivamente, la esfera puede ser estudiada en sus aspectos: forma, brillo, peso, simetría, materia, movilidad, tamaño, consistencia, densidad, etc.

jeto pasivo, y le atribuye un débito explícito o definido en cuanto al monto.

27.10. La comparación de las diferencias entre estas categorías permitirá evidenciar sus peculiaridades:

HIPOTESIS DE INCIDENCIA	
DESCRIPCIÓN	HECHO IMPONIBLE
— descripción genérica e hipotética de un hecho;	— hecho concretamente ocurrido en el mundo fenoménico, verificable empíricamente (<i>hic et nunc</i>);
① descripción hecho	
② concepto hecho	— concepto legal (universo del derecho);
③ sujeto activo	— hecho jurídico (esfera tangible de los hechos);
④ objeto / dato	— designación de sujeto activo;
⑤ dato / activo	— sujeto activo ya determinado;
⑥ momento previsto / dato	— criterio genérico de identificación del sujeto pasivo;
⑦ modo previsto / dato	— sujeto pasivo: Ticio;
⑧ criterio de medición (base imponible)	— criterio de fijación del momento de configuración;
⑨ modo de medición (base imponible)	— eventual previsión genérica de circunstancias de modo y lugar;
— criterio genérico de mensuramiento (base imponible).	— modo determinado y objetivo, lugar determinado;
	— medida (dimensión) determinada.

27.11. La comparación entre las características de estos dos arquetipos conduce a identificar bien las diferencias entre ambos y localizar a cada cual en su campo propio; la hipótesis de incidencia como entidad conceptual, formulación hipotética del legislador. El hecho imponible, por el contrario, es un acontecimiento concreto de la vida práctica, del mundo de los hechos, acontecimiento que tiene consecuencias jurídicas (hecho jurídico) porque la ley (hipótesis de incidencia) así lo dispuso. El hecho imponible es un hecho jurídico, y, como hecho, es empíricamente observable.

27.12. La hipótesis de incidencia es la expresión de una voluntad legal, que califica un hecho cualquiera, abstractamente, formulando una descripción anticipada, genérica e hipotética. El hecho imponible es un hecho efectivo, localizado concretamente —porque ha sucedido, ocurrido— en tiempo y en espacio, y revestido de características individuales y concretas.

Así, la ley formula la siguiente hipótesis:

“comerciante vende mercadería en el territorio X”

a la que asocia el mandato:

“él quedará deudor al Estado de 1/10 del valor de la operación”.

27.13. Allí están la hipótesis y el mandato. Luego en un día determinado (día 10), Ticio vende a Sempromio un receptor de televisión (mercadería) por un precio de 100.

Este hecho (venta) —porque está previsto rigurosamente en ley anterior— es un hecho imponible, determinando el nacimiento de una obligación, a cargo de Ticio, de pagar 10 al Estado, en cumplimiento del mandato que está ligado a esa hipótesis.

27.14. Como mera previsión (descripción hipotética y genérica) la hipótesis de incidencia se limita a establecer los datos que caracterizan una situación, disponiendo el mandato legal que, a su verificación, seguirá automáticamente el surgimiento de la obligación de dar dinero al Estado. Por eso

27. CARACTER UNITARIO DEL HECHO IMPONIBLE

27.1. La principal consecuencia de la unidad formal y sustancial de la hipótesis de incidencia está en que el hecho imponible es también, necesariamente —se trata de un postulado metodológico y axiomático exigido por la dogmática jurídica— uno e inescindible.

27.2. Hecho imponible es, como se ha visto, aquel hecho concreto del mundo fenoménico que es calificado por la derecho como apto para determinar el nacimiento de la obligación tributaria —hecho jurígeno, por lo tanto. Esta calificación proviene de la ley. Un hecho empírico podrá ser así calificado cuando se subsume, se encuadra, en la hipótesis de incidencia. O, como dice Alfredo BECKER, es la "realización de la hipótesis de incidencia", su concretización.

27.3. Por ello, cada hecho imponible es un todo unitario e inescindible, y determina el nacimiento de una obligación tributaria.

Jurídicamente, él se presenta de ese modo. Es una unidad lógica, entidad unitaria, solamente identificable consigo misma. Por más variados y diversos que sean los hechos que lo integran, como datos o elementos pre-jurídicos, el hecho imponible como tal —o sea, como ente del mundo jurídico— es uno y simple, irreductible en su simplicidad, indivisible e indescindible.

27.4. No hay, en consecuencia, dos hechos imponibles iguales: cada hecho imponible sólo se identifica consigo mismo, y da nacimiento a una obligación distinta. Cada hecho imponible se subsume enteramente en la hipótesis de incidencia a la que corresponde.

27.5. Una hipótesis de incidencia —en tanto esté en vigor la ley que la contiene— puede cubrir millones de hechos imponibles. Cada cual será uno e inconfundible con los demás, por más acentuados que sean los rasgos de semejanza que presenten entre sí. Aún cuando las circunstancias de tiempo y lugar sean las mismas, así como los sujetos y la ba-

84 NO HAY 2 HI = 20

se imponible, aún en ese caso, cada hecho imponible es una individualidad. Y en esta individualidad estarán todas las características previstas hipotéticamente por la hipótesis de incidencia a la que corresponde.

27.6. Un ejemplo de esto se encuentra en el impuesto a las ventas, por ejemplo: la hipótesis de incidencia es la "venta de mercaderías". Cada acto de venta es un hecho imponible, no importa si su objeto (el objeto del acto de venta) es una sola mercadería, o un lote (colectividad de mercaderías). No altera el hecho imponible la circunstancia de que la venta sea pura o simple, a prueba, o condicional.

27.7. La unidad lógica del hecho imponible no se altera por la eventual variación de los elementos de hecho, o su extensión u otras características, desde que el conjunto, como un todo unitario, se subsuma en el arquetipo legal (hipótesis de incidencia).

27.8. Así, reiteradas ventas de un mismo comerciante a un mismo cliente, de las mismas o diferentes mercaderías, constituyen cada cual un hecho imponible, no obstante la identidad de personas, aspecto material, fecha, etc. Cada venta es un hecho imponible, con indivisibilidad completa, identificable por sus propias peculiaridades. En la hipótesis de incidencia, tales características estarán enunciadas genéricamente, de manera necesariamente abstracta. En cada hecho imponible, estarán configuradas con nitidez, de forma particularizada y concreta.

27.9. En la hipótesis de incidencia se prevé que el sujeto pasivo será una persona (física o jurídica) que debe tener tales o cuales cualidades; que el hecho contemplado debe tener tales o cuales características y que la base imponible es éste o aquél aspecto mensurable de ese hecho, etc.

Cada hecho imponible se configura concretamente en un lugar y momento definidos y determinados; tiene una estructura propia y definida, un modo particular e individual de ser; cuando surge, ya fija una persona determinada como su-

unidad lógica de
HI no se altera
x variación de elementos de hecho.

seables (una compra de mercaderías, por ejemplo, sujeta a un impuesto a las ventas). Pero adviértase que su opción está en la práctica del acto (compraventa) y no en el surgimiento de un efecto colateral (obligación tributaria), que deriva no del acto en sí, en su configuración jurídica formal, sino de un hecho económico que ella exterioriza (circulación de riqueza) (*op. cit.*, pág. 267).

26.4. El hecho imponible es un hecho jurídico. Con seguridad y claridad afirma Dino JARACH:

“La característica fundamental del hecho imponible consiste, pues, en su naturaleza de hecho jurídico, al que la ley vincula el nacimiento de la obligación. A ese respecto, se debe decir que la obligación nace de la ley, cuando se verifica el hecho imponible, por la existencia, en la vida real, de un hecho imponible que se pueda subsumir en la definición legal. Por otra parte, el hecho imponible no crea, por sí sólo, la obligación, sino que lo hace a través de la ley”.

26.5. Esta conexión —entre hecho imponible y la norma que es fuente de la obligación— tiene como consecuencia ineludible la de ser el hecho imponible un hecho jurídico, es decir, un hecho productivo de efectos jurídicos, por voluntad de la ley. (*Estructura...*, cit., pág. 339).

26.6. No discrepa con ese punto de vista Amílcar FALCAO, cuando afirma:

“Fuente de tal obligación, obviamente, es la ley.

Pero no basta con la existencia de la ley para que la obligación tributaria se instaure. Para el nacimiento de la obligación, es necesario que surja concretamente el hecho o presupuesto que el legislador indica como capaz de servir de fundamento al acaecimiento de la relación jurídica tributaria. (*Fato Gerador...*, pág. 26).

No es el hecho generador el que crea, el que, digámoslo así, genera la obligación tributaria. La fuente de tal obli-

gación, la energía o fuerza que la crea o genera, es la propia ley”. (*Fato Gerador...*, pág. 29).

26.7. El hecho imponible es un hecho jurígeno. Para el derecho tributario, no es acto jurídico. Esto no quiere decir que sea hecho económico, pues esta categoría no es conocida por el derecho.

A. BECKER explica bien que no es un “acto” jurídico:

26.8. “Cuando el sujeto pasivo practicó el acto, o consintió el hecho, o permaneció en el estado de hecho (elementos integrantes de la hipótesis de incidencia), no deseó el efecto jurídico tributario (deber jurídico), aunque pueda haberlo previsto (ejemplo: evasión fiscal mediante elección de hecho jurídico cuya tributación sea menos onerosa que el hecho jurídico de otro género). Su voluntad en este sentido (de prever o aún desear el deber jurídico tributario) fue enteramente *neutra*, o mejor dicho, indiferente para la incidencia de la regla jurídica tributaria.

26.9. “En otras palabras, en la composición de la hipótesis de incidencia de la regla jurídica tributaria, la voluntad del sujeto pasivo no entró directamente, sino sólo indirectamente, es decir, entró porque fue elemento integrante de otra hipótesis de incidencia de otra regla jurídica (por ejemplo: hipótesis de incidencia de otra regla jurídica que, jurisdicada por civil o comercial); hipótesis de incidencia que, jurisdicada por aquella otra regla jurídica, participó como acto o hecho jurídico en la composición de la hipótesis de la regla jurídica tributaria” (*op. cit.*, pág. 240).

26.10. Como se ve, la mejor doctrina es unánime en la afirmación de la tesis según la cual el hecho imponible es un hecho jurídico, y no un acto jurídico. Esto significa que si la ley coloca como aspecto material de la hipótesis de incidencia un hecho que para otras ramas del derecho es voluntario, para el derecho tributario ese hecho será simplemente un hecho jurídico, siendo indiferente su clasificación como hecho voluntario o no.

24.5. Al estudiar el aspecto temporal de la hipótesis de incidencia tendremos ocasión de investigar mejor los criterios para el reconocimiento de la consumación del hecho imponible.

24.6. Renato ALESSI expone con claridad la función del hecho imponible, escribiendo:

"La concretización de la obligación tributaria, y su constitución en concreto a cargo de determinados sujetos, surge de la simple circunstancia de ocurrir el presupuesto y de la relación de éste con el sujeto concreto. Se puede decir, por lo tanto, que así como en el plano abstracto es la norma la que tiene función constitutiva de la obligación tributaria, también en el plano concreto un hecho material tiene valor y función constitutiva de la obligación concreta que se vuelve, por eso —mediante un fenómeno bien conocido— *hecho jurídico*: la existencia de un cierto presupuesto que se encuentra en una cierta relación con el sujeto" (op. cit., págs. 32-33).

25. SUBSUNCION → *hipótesis de la ley* *completamente*

25.1. Subsunción es el fenómeno consistente en que un hecho configure rigurosamente la previsión hipotética de la ley. Se dice que un hecho se subsume en la hipótesis legal cuando corresponde completamente y rigurosamente a la descripción que de él hace la ley.

Es hecho imponible un hecho concreto que configura la descripción hipotética contenida en la ley. Es la realización de la previsión legal. El hecho imponible es la hipótesis legal lo mismo que, lógicamente, el objeto es al concepto.

25.2. La hipótesis de incidencia contiene un arquetipo, un prototipo bien circunstanciado. El hecho imponible es la materialización de ese arquetipo legal. Los escritores de derecho penal, al desenvolver la teoría de la tipicidad, no hicieron otra cosa que enfatizar la necesidad de subsunción de un he-

cho al tipo legal, para que ese hecho pudiera ser reputado crimen.

25.3. Amílcar FALCAO se refiere a la doctrina alemana que estudió el "postulado de adecuación" de la tributación a la tipicidad, lo que implica que un hecho sólo puede ser reconocido como imponible si se subsume en la hipótesis de incidencia. (*Fato Gerador da Obrigação Tributaria*, 2ª ed., 1971, pág. 36).

26. EL HECHO IMPONIBLE COMO HECHO JURIDICO Y NO ACTO JURIDICO

26.1. Dijimos que la ley (hipótesis de incidencia) siempre describe un hecho, atribuyéndole, si y cuando suceda, la fuerza jurídica de crear el vínculo obligatorio tributario, por lo que —en opinión de JARACH, Amílcar FALCAO, A.R. SAM-PAIO DORIA y otros autorizados tributaristas— en efecto, para la ley tributaria, la situación puesta como hipótesis de incidencia siempre es un hecho (hecho jurídico, hecho del que se derivan efectos jurídicos, por disposición del sistema).

26.2. "En la génesis de las obligaciones tributarias, pues, se sitúa siempre un hecho al que la ley atribuyó la virtualidad de producir determinadas consecuencias necesarias. Tratándose de un hecho, los efectos jurídicos que de él derivan no dependen de la voluntad de los obligados". (A.R. SAM-PAIO DORIA, *Da lei tributaria no tempo*, 1968, pág. 266).

26.3. Este autor deja bien explícito el fundamento de su tesis:

"Frente a lo expuesto, es evidente que un acto voluntario no se puede constituir en fuente de obligaciones tributarias. Puesto que no está en la voluntad de las partes determinar si del acto practicado ha de nacer una consecuencia necesaria (pago de un tributo) o no. A primera vista, se puede confundir esa situación con la facultad del individuo de decidir practicar cierto acto del que resulten efectos tributarios que le parecen inde-

Hecho *no nace de acto voluntario*
imponible *es hecho y efectos a él o de*

configuración material
del hecho en temporal
espacial

23. HECHO IMPONIBLE Y SU SUBSUNCION EN LA HIPOTESIS DE INCIDENCIA

23.1. El hecho imponible es un hecho concreto, localizado en tiempo y espacio, sucedido efectivamente en el universo fenoménico que —por corresponder rigurosamente a la descripción previa, hipotéticamente formulada por la hipótesis de incidencia— da nacimiento a la obligación tributaria.

Cada hecho imponible determina el nacimiento de una obligación tributaria.

23.2. La ley (hipótesis de incidencia) describe hipotéticamente ciertos hechos, estableciendo los requisitos de su materialidad. Ocurren concretamente estos hechos *hic et nunc*, con la consistencia prevista en la ley y revistiendo la forma prefigurada idealmente en la imagen legislativa abstracta, se reconoce que de estos hechos nacen obligaciones tributarias concretas. A esos hechos, a cada uno de ellos, designamos como "hecho imponible".

En el momento en que, según el criterio legal (aspecto temporal de la hipótesis de incidencia) se consuma un hecho imponible, en ese momento nace una obligación tributaria, que tendrá la estructura y características que la hipótesis de incidencia estableciera.

23.3. El hecho imponible es, pues, un hecho jurídico (hecho jurídicamente relevante) al que la ley atribuye la consecuencia de determinar el surgimiento de la obligación tributaria concreta. En términos kelsenianos: es un supuesto al que la ley imputa la consecuencia de causar el nacimiento del vínculo obligacional tributario.

Para que un hecho (estado de hecho, situación) sea reputado hecho imponible, debe corresponder integralmente a las características previstas abstracta e hipotéticamente en la ley (hipótesis de incidencia).

23.4. Se dice que el hecho, así, se subsume en la imagen abstracta de la ley. Por eso, si existiera subsunción del hecho en la hipótesis de incidencia, él será un hecho imponible.

Si no hay subsunción + será un hecho irrelevante y x voto ~ imponible

Si no hubiera subsunción, se estará ante un hecho irrelevante para el derecho tributario.

24. NACIMIENTO DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA

24.1. El vínculo obligacional que corresponde al concepto de tributo nace, por fuerza de la ley, de la ocurrencia del hecho imponible.

24.2. La configuración del hecho (aspecto material) su conexión con alguien (aspecto personal) su localización (aspecto espacial) y su consumación en un momento fáctico de terminado (aspecto temporal) reunidos unitariamente determinan inexorablemente el efecto jurídico deseado por la ley: creación de una obligación jurídica concreta, a cargo de determinada persona, en un preciso momento.

24.3. La ordenación tributaria alemana (RAO) dice incisivamente: "la deuda tributaria nace al producirse la situación de hecho que, según la ley, da lugar al impuesto (texto de acuerdo con la ley de adaptación tributaria).

24.4. PONTES DE MIRANDA designa al hecho imponible como soporte fáctico.

escribe:

"La regla jurídica de tributación incide sobre el soporte fáctico, como todas las reglas jurídicas. Si todavía no existe el soporte fáctico, la regla jurídica tributaria no incide; si no se puede llegar a realizar ese soporte fáctico, nunca incidirá. El crédito del tributo (impuesto o tasa) nace del hecho jurídico, que se produce con la entrada del soporte fáctico al mundo jurídico. Así, nacen el débito, la pretensión y la obligación de pagar el tributo, la acción y las exenciones. El derecho tributario es apenas una rama del derecho público; se integra, como las otras, en la Teoría General del Derecho". (PONTES DE MIRANDA, *Comentarios a Constituição de 1967, com a Emenda Nº 1 de 1969*, t. II, pág. 366, Ed. Revis-ta dos Tribunais, São Paulo).

2º tributario complementario de 467
7 rimario

ción concreta del mandato abstracto de la norma— el pasaje material de una cuota de riqueza privada, a la que el mandato se refiere.

22.7. En esta perspectiva y en este plano concreto, se puede hablar de un poder tributario complementario, medio de actuación del poder tributario primario expuesto más arriba". (ALESSI STAMMATI, *Istituzioni di Diritto Tributario*, UTET, págs. 29-30).

22.8. El celebrado tributarista alemán Albert HENSEL, al estudiar el poder tributario, afirma que su ejercicio presupone "una voluntad del Estado de ejercer la tributación" y expone los dos modos de manifestación de esa voluntad:

"En un primer momento, el Estado usa de su derecho de imposición emanando normas tributarias, o mejor, estableciendo normativamente las hipótesis cuya concreta realización hace surgir la pretensión tributaria en su favor" (*op. cit.*, págs. 27-28).

Allí está la hipótesis de incidencia.

22.9. A continuación, HENSEL muestra que, por la determinación, el Estado "provee a la ejecución efectiva de su pretensión".

Y señala: "Entre estas dos principales actividades de la persona titular de la tributación existe una laguna. La actividad administrativa para la ejecución de la pretensión, no sigue inmediatamente a la emanación de la norma, sino que sólo se puede iniciar cuando, en momento ulterior, se de la concreta realización del hecho descrito (previsto) en la ley" (*op. loc. cit.*). Hecho imponible

22.10. Allí está el hecho imponible, que ha de ser un hecho concreto, ocurrido *hic et nunc*, en el mundo fenoménico, como acontecimiento fáctico, sensible, palpable, concreto, material, aprehensible y que corresponde a la "imagen abstracta" —como dice A.D. GIANNINI— que de él hace la ley.

Plano (concreto) → H. imponible

22.11. Dino JARACH puntualiza la diferencia que establece entre hipótesis de incidencia y hecho imponible, al decir:

"En todos los casos se debe tratar de hechos que repro-
duzcan, en la realidad, la imagen abstracta que de ellos
formulan las normas jurídicas". (*Estrutura e elementos
da relação jurídica tributaria*, en RDP, vol. 16, pág. 339).

22.12. Estas líneas ponen de manifiesto la distinción entre la hipótesis de incidencia, descripción legal hipotética de los hechos aptos para determinar el nacimiento de obligaciones tributarias, y el hecho imponible como concretización efectiva de los hechos descritos.

Al "plano abstracto" a que se refiere ALESSI, corresponde la hipótesis de incidencia. Al "plano concreto", el hecho imponible.

22.13. En su *Arte do Direito*, dice CARNELUTTI:

"Los penalistas más vigorosos, en efecto, distinguen, como vimos, el *delito instituto-jurídico* y el *delito-hecho*, con el resultado de limitar su ciencia al estudio del primero: el delito-hecho deberá ser objeto de las investigaciones de los criminólogos, y no de los juristas. Este movimiento hacia la purificación de la ciencia jurídica se ve menos claramente en la materia civil; pero también los civilistas comienzan a dejar a los cultivadores de la técnica mercantil el estudio de sus hechos principales y en particular, del contrato" (*op. cit.*, pág. 68).

22.14. Aplicada la lección al derecho tributario, que está exigiendo semejante "purificación", queda claro que el estudio del hecho imponible y sus propiedades fácticas (no jurídicas) incumbe a los economistas y financistas, trascendiendo de la esfera del derecho.

Al jurista le basta señalar que el hecho imponible es un hecho jurígeno y que se debe subsumir en la hipótesis de incidencia para ser tal.

H. I → hecho jurígeno

77
76
75
74
73
72
71
70
69
68
67
66
65
64
63
62
61
60
59
58
57
56
55
54
53
52
51
50
49
48
47
46
45
44
43
42
41
40
39
38
37
36
35
34
33
32
31
30
29
28
27
26
25
24
23
22
21
20
19
18
17
16
15
14
13
12
11
10
9
8
7
6
5
4
3
2
1

Aunque la realidad que viene de integrarse
+ es demeritos + de I de 1 sola e = c

71 misma

21.3. La consecuencia inmediata y necesaria del carácter de la hipótesis de incidencia radica, en cada caso, en la identificación de cada hipótesis de incidencia sólo consigo misma, en el plano epistemológico-jurídico.

Como derivación necesaria, cada hipótesis de incidencia sólo es igual a sí misma y, por lo tanto, es inconfundible con todas las demás. Vale decir que —como la hipótesis de incidencia es el núcleo del tributo— cada tributo sólo es igual a sí mismo. (Esto es, por otra parte, lo que permite clasificar los tributos en especies y subespecies).

21.4. Así, una y única es la hipótesis de incidencia "producir cosas" o "recibir rentas" o "introducir mercaderías en el territorio del país", aunque se refiera a actos complejos o actos constituidos por elementos heterogéneos y múltiples. Una e inescindible es la hipótesis de incidencia, aunque la realidad que conceptúa esté integrada por elementos diversos, como por ejemplo "transmitir un inmueble". No constituye hipótesis de incidencia sólo el acto de transmitir, ni sólo el inmueble, sino la conjugación de los dos términos, conceptualmente, que se refiere al "acto de transmitir que tiene por objeto un inmueble". Este complejo es el que, por la ley, es calificado como hábil para determinar el nacimiento de obligaciones tributarias, erigiéndose, pues, en hipótesis de incidencia tributaria.

22. HECHO IMPONIBLE

22.1. La hipótesis de incidencia contiene la descripción hipotética y abstracta de un hecho. Es parte de la norma tributaria. Es el medio por el cual el legislador instituye un tributo. Está creado un tributo, desde que la ley describa su hipótesis de incidencia, asociando a ella el mandato "pague".

22.2. La competencia para crear tributos es privativa del legislador, donde como en Brasil, rige el principio de legalidad, o reserva de la ley.

74 P^o tributario
(2 planos) / P^o concreto, complementario

P^o abstracto, primario

22.3. La creación de tributos —que se traduce en la designación hipotética de los hechos cuyo acaecimiento de nacimiento a las obligaciones tributarias concretas— es la más solemne y elevada manifestación de competencia tributaria de que son investidas las personas públicas. Esta manifestación precede, lógica y cronológicamente, a la actividad concreta y efectiva de tributar. Es primaria, en el sentido de que, sin ella, no puede haber acción tributaria (tributación).

22.4. Renato ALESSI, uno de los más conceptuados juristas italianos, exponente de la literatura administrativista mundial, escribió:

"El poder tributario puede ser considerado en dos distintos planos jurídicos, en cada uno de los cuales da origen a institutos y situaciones diversas:

22.5. a) Antes que nada, puede ser considerado desde un plano abstracto, en relación a una colectividad de sujetos indeterminados, respecto de los cuales se desenvuelve. En este plano abstracto, "exacción coactiva" significa simplemente "institución abstracta de una contribución coactiva"; la actuación del poder tributario, aquí, significa únicamente emanación de normas jurídicas con base en las cuales resultan instituidas las diversas contribuciones coactivas. Aquí el poder tributario, por lo tanto, se manifiesta mediante actos con valor y función normativa, dirigidos a la constitución del ordenamiento jurídico tributario. En este plano abstracto, tenemos, por tanto, lo que podemos denominar poder tributario primario en oposición a aquel complementario del primero, que seguidamente examinaremos.

22.6. b) El poder tributario puede, por otra parte, ser considerado en un plano concreto en relación a determinados miembros singulares de la colectividad. Aquí, "exacción coactiva", significa "contribución concreta"; en aplicación concreta de la norma que instituyó el tributo en abstracto; aquí por lo tanto, el poder tributario se desenvuelve en actividad de carácter administrativo, dirigida a obtener —con la actuación

75 P^o abstracto, primario
P^o concreto, complementario
P^o tributario
(2 planos) / P^o concreto, complementario

caracteres del objeto (hecho) no contenidos en la ley → irrelevantes

gir una hipótesis de incidencia. Esta, como concepto legal, es un ente jurídico suficiente en sí mismo.

20.15. Tal es la lección de Lourival VILANOVA, que se aplica rigurosamente al caso: "...ni todo lo obtenido intuitivamente es pensado por el concepto. La realidad es siempre más rica en determinación que su correspondiente concepto, y éste es más pobre que la intuición de esa realidad. De la multiplicidad de cosas, fenómenos, propiedades, atributos, relaciones, el concepto elige algunos. El tiene una función selectiva frente a la realidad. En rigor, implica un punto de vista, a partir del cual encara al ser en su inabordable heterogeneidad. El concepto vale, pues, como un esquema dentro de cuyos límites es pensada la realidad. Solamente aquello de la realidad que cae dentro de la órbita de este esquema, es, rigurosamente, objeto. Las restantes determinaciones no fijadas conceptualmente, pertenecen a la realidad, existen, pero no son "objeto" (op. cit., pág. 13).

20.16. En otras palabras: sólo interesan al exégeta, en el hecho concreto subsumido en la hipótesis de incidencia, los caracteres que hayan sido contemplados por la ley. Los demás son despreciables por irrelevantes.

20.17. La multiplicidad de hechos concretos no es abarcada por los conceptos legales. Por el contrario, sólo algunos hechos son objeto de conceptos legales, de lo que resulta que sólo un número muy reducido constituye hecho jurígeno, o hecho jurídico relevante.

20.18. Vale, a propósito, recordar la advertencia autorizada de Lourival VILANOVA:

"Pero es preciso distinguir claramente el concepto y su objeto. Las propiedades análogas, los caracteres comunes a un grupo de cosas o fenómenos no entran en la constitución del concepto. Son elementos que pertenecen al objeto, que participan del tipo de cada esfera de objetividad, en tanto el concepto es, en todos los casos, un ente ideal" (op. cit., pág. 16).

72 H de S → ente jurídico unitario e indivisible/inseparable

20.19. Esta enseñanza a su vez, refuerza los argumentos en que nos fundamos para entender imposterizable la necesidad de una nítida distinción conceptual entre hipótesis de incidencia y hecho imponible, que se traduzca expresamente también en la terminología empleada, la cual debe ser instrumento eficiente de comunicación de ideas, propiciadora de comprensión científica.

20.20. SOUTO MAIOR BORGES, apoyado en PONTES DE MIRANDA, resalta esa circunstancia:

"La composición del soporte fáctico puede ser de la más variada naturaleza porque es incalculable el número de hechos del mundo que la regla jurídica, incidiendo, hace entrar al mundo jurídico, volviéndolos así hechos jurídicos. Esta es una función clasificadora de la regla jurídica: dividir los hechos del mundo en hechos relevantes (hechos jurídicos) y hechos irrelevantes (hechos jurídicos) para el derecho" (op. cit., pág. 180).

21. UNIDAD LOGICA DE LA HIPOTESIS DE INCIDENCIA

21.1. En cuanto categoría jurídica, la hipótesis de incidencia es una e indivisible. Se trata de un ente lógico jurídico unitario e inseparable.

El legislador, al establecerla, puede elegir innumerables hechos y elementos de hecho extraídos del mundo pre-jurídico. Desde la perspectiva prejurídica, estos hechos componen un todo complejo, integrado por diversos y variados elementos. Jurídicamente considerados, en cambio, son una unidad, una sola cosa, una única categoría, no alterando esta característica suya, necesariamente unitaria, la eventual multiplicidad de elementos de hecho que son descritos por ella.

21.2. Como ente jurídico—entidad del mundo del derecho—se trata de una sola cosa: la "hipótesis de incidencia". Esta es, quien, en su todo unitario, da configuración al tributo, y permite determinar, por sus características, la especie tributaria. (V. Geraldo ATALIBA, *Considerações em torno da teoria jurídica da taxa*, en RDP, vol. 9, pág. 43).

función clasificadora de la regla jurídica
el de I
vs unitario
vs indivisible

tancia de hecho. Pero la hipótesis de incidencia no es mero y simple concepto — en la acepción filosófica del término — ya que, por definición, es una manifestación legislativa, está contenida en un enunciado legal. No es un mero concepto, sino un “concepto legal”, esto es, que consta en ley, consistente en una proposición legislativa.

20.7. Es, pues, una categoría jurídica, un ente del mundo del derecho. Como descripción hipotética, formulada por la ley, de un hecho o estado de hecho, es un concepto jurídico, y no un concepto puro y simple.

Sus aspectos, por lo tanto, no tienen naturaleza o cualidad distinta. Son también conceptuales, participan de la naturaleza de los conceptos legales, y como entes jurídicos es que deben ser entendidos.

20.8. Son delicados los problemas emergentes de las relaciones entre el concepto y su relación con la cosa conceptuada (objeto). Se debe distinguir el concepto, como acto del pensamiento y como contenido del pensamiento, del objeto del concepto.

“Por eso, el concepto funciona como un principio de simplificación, constatañdose aquí, que el conocimiento no es, ni podría ser, una duplicación de lo real”. (Lourival VILANOVA, *Sobre o conceito do direito*, pág. 15).

De ahí la inclinación de los filósofos a comparar el concepto con el *speculum* que no duplica ni reproduce el objeto, sino que apenas lo refleja.

20.9. “El concepto representa al objeto, no por sus propiedades ontológicas, sino en cuanto el acto de pensamiento llega en sí, con existencia ideal (sólo representada) un determinado contenido: el concepto significa al objeto, está intencionalmente dirigido a él” (Walter BRUGGER, *Diccionario de Filosofía*, Ed. Herder, Barcelona, 1953, pág. 60).

20.10. El concepto legal — como parece claro — designa una cosa, y esta designación es su contenido. Por eso, el contenido de la hipótesis de incidencia no es el estado de hecho,

sino su designación o descripción; la hipótesis de incidencia, por lo tanto, significa el estado de hecho, se dirige a él, pero no se confunde con él.

20.11. Es que el estado de hecho, descrito por la hipótesis de incidencia, es objeto del concepto legal en el que ella se constituye. La hipótesis de incidencia es la descripción de un estado de hecho y no el propio estado de hecho. Es de un objeto de la descripción y no la descripción misma. La descripción (hipótesis de incidencia) es una cosa exterior, distinta y externa a su objeto (estado de hecho).

Es muy importante entender esto, porque la categoría jurídica “hipótesis de incidencia” debe recibir un tratamiento científico enteramente adecuado, so pena de perjudicarse en su función instrumental al servicio del derecho tributario.

20.12. En esta secuencia de ideas es importante señalar que “como representación abstracta, el concepto presenta las cosas no en su concreta e intuitiva plenitud, sino sólo mediante caracteres aislados extraídos de ella”. (BRUGGER, *op. cit.*), verificación lógica de entera aplicación a los conceptos jurídicos.

20.13. En verdad, como la hipótesis de incidencia es un concepto (legal), no tiene ni puede tener las características del objeto conceptuado (descrito), sino que presenta ciertos caracteres, aislados, del estado de hecho conceptuado, extraídos de él, en la medida necesaria al cumplimiento de la función técnico jurídica que le es asignada, como categoría jurídica conceptual-normativa.

20.14. Así, la ley — al describir un estado de hecho — se limita a seleccionar ciertos caracteres, que lo definen bien, a los efectos de crear una hipótesis de incidencia. Al hacerlo, puede menospreciar otros caracteres del mismo, que no sean reputados esenciales a la configuración de una hipótesis de incidencia. Puede, por tanto, el legislador, elegir muchos o sólo algunos de los caracteres del estado de hecho, al eri-

H de I $\approx$ HI

concepto de la simplicidad

no es un concepto

contenido de H de I $\rightarrow$ descripción del estado de hecho, no el estado mismo. Se dirige a él pero no se confunde

del hecho imponible" y 2) "Realización del hecho imponible" (pág. 47). Y enfatiza:

"La hipótesis legal es sólo una definición contenida en una ley. Pertenecer al mundo de los valores jurídicos. Por el contrario, el hecho imponible real es la realización de esa hipótesis legal. Pertenecer al mundo de la realidad fáctica" (*op. loc. cit.*).

20. UNIVERSALIDAD DEL CONCEPTO DE HIPOTESIS DE INCIDENCIA *→ concepto lógico - JCO.*

20.1. El concepto de hipótesis de incidencia —como el de realización, sanción, precepto y persona— es universal, en el sentido de que no deriva de la observación de un sistema particular, ni se compromete con ningún instituto jurídico localizado en tiempo y espacio.

Es aplicable tanto al derecho vigente, como al derogado o al que se está constituyendo. Es válido aquí, como allí, donde exista derecho, porque es un concepto lógico jurídico.

20.2. Es, en fin, categoría, arquetipo, prototipo, fórmula que fija una situación de validez amplia, con alcance lato y abarcadora de una parte esencial de la realidad jurídica. Es concepto formulado por la ciencia del derecho, entendida como lo quiere Nelson DE SOUSA SAMPAIO:

"En esta acepción, la ciencia del derecho aspira a conocer el derecho como fenómeno presente en todas las sociedades, y no a éste o aquél sistema de derecho vigente. Nos provee, pues, de conocimiento sobre los conceptos comunes a toda experiencia jurídica". (*La sociología jurídica*, en Universitas, Nº 5, Salvador, pág. 21).

20.3. A las posibles alegaciones de imposibilidad de alcanzar una perspectiva tan amplia, sea de una categoría, sea de una ciencia, que la albergue, responde, con evidente ventaja, Nelson DE SOUSA SAMPAIO:

"No falta quien ponga en duda la posibilidad de una cien-

cia del derecho de tan vasto fin, argumentando que sólo existen ordenamientos jurídicos diferentes, no pudiendo alcanzarse un saber científico relativo a todos ellos. Parece posible, aquí, una analogía con el fenómeno del lenguaje. Si no existe una única lengua, sino diversas, eso no impide la existencia de una ciencia del lenguaje, la lingüística, que nos revela la estructura común de los idiomas. De igual suerte, se pueden mencionar, a título de ejemplos, conceptos comunes a todos los sistemas jurídicos tales como los de vigencia, fuentes del derecho, relación jurídica, sujeto de derecho, obligación, sanción. Con ese presupuesto, KELSEN comienza su *Teoría pura del Derecho* (expresión que reiteradamente utiliza como equivalente de "ciencia del derecho") diciendo que "es una teoría del derecho positivo" —del derecho positivo en general, no de un ordenamiento jurídico especial—. Es teoría general del derecho, no interpretación de particulares normas jurídicas, nacionales o internacionales" (*op. cit.*, pág. 21).

20.4. No se pueden confundir las cualidades de un hecho material, con las cualidades de una abstracción, como es el concepto de hipótesis de incidencia.

Concepto es sinónimo de idea, "forma abstracta y universal con que la inteligencia piensa las cosas". (*Diccionario manual de filosofía*, Ed. Voluntad, Madrid, 1927, de ARNAIZ y ALCAIDE, pág. 155). Estas cosas son el objeto del concepto.

concepción < concepto >
20.5. "El objeto es el contrapuesto delineado por el concepto. Es el aspecto de la realidad ya trabajado por el pensamiento. Precisamente porque el objeto es la materia prima elaborada por una forma conceptual, la relación entre concepto y objeto es una correlación". (Lourival VILANOVA, *Sobre o conceito do direito*, pág. 13).

20.6. La hipótesis de incidencia es concepto, en el sentido de que es una representación mental de un hecho o circuns-

*HOTI → concepto x ser representado
mental de un hecho pero tñ es
legal x estar contenido en ley*

realización de hecho (posible hecho) → Origen de hipoteca

18.29. CARNELUTTI, a propósito del derecho penal, escribió: "...como resultado del estudio de la ley y del hecho, los penalistas más recientes formulan la distinción entre el delito instituto-jurídico y el delito-hecho, el problema del derecho no está más que propuesto; se presentan, así, los dos términos uno contra el otro; pero el conocimiento del derecho no se logra sin ver cómo la lucha se desarrolla y se compone". (Francesco CARNELUTTI, El arte del Derecho, Ed. Jurídicas Europa-América, Buenos Aires, 1956, pág. 64).

Parece evidente que la más notable observación que se puede hacer, a partir de las consideraciones de ese gran jurista, está en que la distinción formulada es un imperativo metodológico impostergable.

19. HIPÓTESIS DE INCIDENCIA COMO CONCEPTO LEGAL

19.1. La hipótesis de incidencia es primeramente la descripción legal de un hecho; es la formulación hipotética, previa y genérica, contenida en la ley, de un hecho.

Es, por lo tanto, mero concepto, necesariamente abstracto. Es formulado por el legislador haciendo abstracción absoluta de cualquier hecho concreto. Por eso es mera "previsión legal".

19.2. El paralelismo hecho por muchos autores con el concepto de crimen, formulado por la ley penal, es rigurosamente apropiado. En la "figura típica" tenemos la descripción hipotética de un comportamiento humano (hecho) que, concretándose, acarrea la incidencia de las consecuencias previstas por la propia ley.

19.3. La figura típica penal se constituye en un concepto legal, del mismo modo que la hipótesis de incidencia. La figura legal del crimen sólo es mera descripción legal, simple concepto legal hipotético, al que se asocia el mandato prohibitivo, cuya desobediencia acarrea la sanción penal, técnicamente denominada "pena".

19.4. Hipótesis de incidencia tributaria es la hipótesis de la ley tributaria. Es la descripción genérica de un hecho. Es la concepción (concepto legal) de un hecho.

19.5. El más didáctico —y, por cierto, uno de los más completos— tributarista español, PEREZ DE AYALA, escribe sobre los "momentos" necesarios para que exista una obligación tributaria: "La definición por una ley de ciertos su-puestos de hecho a cuya hipotética y posible realización la ley atribuye determinados efectos jurídicos (obligación de pagar el tributo), convirtiéndose así, en una clase de hechos jurídicos (hecho imponible)". La realización de ese hecho jurídico, el hecho imponible, es el que origina la obligación de pagar el tributo". (Derecho Tributario, pág. 45, 1968, Madrid, Ed. de Derecho Financiero).

19.6. Este autor distingue bien la creación del tributo, abstractamente, por la ley, y el surgimiento de cada obligación tributaria: "Fase de creación del tributo (función tributaria abstracta). Promulgación de una ley y creación del impuesto como instituto jurídico. (Definición legal del hecho imponible)".

19.7. "Esta fase se descompone, conceptualmente, en dos elementos:

a) la promulgación de una ley tributaria y la definición, en ella, de una hipótesis legal;

b) la ley vincula la producción de ciertos efectos jurídicos (la obligación de pagar un tributo) a la realización de la hipótesis legal que en ella se contiene, vale decir, al hecho imponible.

Fase de aplicación del tributo (Función tributaria concreta). Nacimiento de la obligación de contribuir, por haberse realizado el hecho imponible" (*op. cit.*, pág. 46).

Por ello, abre un subtítulo en el capítulo IV de su excelente Derecho Tributario, así redactado: 1) "Tipificación legal

18.21. No se puede sino concordar con esas contundentes palabras. Es una lástima, sin embargo, que el mayor defecto de la práctica tradicional no haya sido resuelto por BECKER. La cuestión más importante no está en este nombre o aquel. Lo que es más chocante y anticientífico no es la designación adoptada, sino la confusión conceptual de la que la terminología es síntoma; actúan con falta de criterio los escritores, y se comportan de modo anticientífico, cuando emplean una sola designación para dos entidades científicamente tan distintas, como la descripción legal de un hecho y el propio hecho, concretamente considerado. Y esta crítica alcanza al propio BECKER, que se enmaraña en un juego de palabras y cae en contradicción al escribir:

18.22. "Realización de la hipótesis de incidencia: esto es, la hipótesis deja de ser hipótesis porque se realizó por el acontecimiento de todos los hechos en ella previstos" (*op. cit.*, pág. 267).

Si él mismo reconoce que "la hipótesis deja de ser hipótesis" no puede llamar más, al hecho que a ella se substituye, *hipótesis*.

18.23. Es incoherente al escribir:

"Incidencia de la regla jurídica sobre la hipótesis de incidencia realizada. La incidencia solamente ocurre después de realizada la hipótesis de incidencia. Los efectos jurídicos (por ejemplo, derecho y deber) solamente pasan a existir después de la incidencia" (*op. cit.*, pág. 267).

18.24. Es absurdo hablar de hipótesis "realizada". El único vocablo para referir esta realidad es el de *hecho* (hecho jurídico).

Por eso no pudo escribir "Juridización de la hipótesis de incidencia en virtud de la incidencia" (*op. loc. cit.*). Allí su referencia se dirige nítidamente al hecho jurídico realizado, como contemplado en la ley, y no a cualquier hipótesis.

18.25. A. BECKER no pudo haber sido tan candente en la censura de la expresión hecho generador, sin intentar resol-

ver el problema que su empleo aparece. Es mejor continuar usando "hecho generador" que sustituirlo por otro, manteniendo la equívocidad del concepto porque, en derecho, lo que importa es la unidad de los conceptos y no el efecto estético de los vocablos.

Nos sentimos en condiciones de hacer esta crítica, no sólo porque el propio A. BECKER, con su singular lenguaje fogoso la autoriza, sino porque reconocemos en él un gran científico, un lúcido maestro del derecho tributario, que siempre ha merecido nuestro reconocimiento y nuestro homenaje.

18.26. La norma tributaria asume la siguiente configuración:

Hipótesis — "si sucediera el hecho Y" *hipótesis de incidencia*
Mandato — "pague X, en dinero, al Estado" —
Sancción — "si no pagara, se producirán las siguientes consecuencias..." *la sanción - de*

Dictada la norma, siempre que sucedan los hechos descritos, incide el mandato.

18.27. La descripción hipotética, contenida en la ley, del hecho apto para dar nacimiento a la obligación —hecho jurídico condicionante (KELSEN, *Teoría General del Estado*, pág. 63) es llamada por nosotros "hipótesis de incidencia tributaria".

Al hecho concreto, efectivamente ocurrido, de conformidad con la previsión legal, le llamamos "hecho imponible".

El hecho imponible acarrea la incidencia del mandato que, al determinar que "pague (alguien) X al Estado", crea un lazo obligacional ligando a ese alguien con el Estado.

18.28. En el derecho penal encontramos idéntica situación. Se designa como "crimen" tanto la descripción legal del hecho, como al propio hecho, a despecho de la conciencia que tienen los penalistas, en mayor o menor grado, de la diferencia entre una y otra cosa. A los más lúcidos juristas —preocupados por el rigor conceptual y la precisión terminológica— no escapó la imperiosa necesidad de llevar el reconocimiento de ello a sus reales consecuencias.

⁶²
"SopORTE fáctico o hecho-contenido es el acontecimiento legalmente previsto para que la regla jurídica incida" (pág. 178).

18.16. Este jurista —deseando hacer un trabajo científico profundo y riguroso, para poder examinar con objetividad un instituto jurídico-tributario— notó y denunció la insuficiencia y superficialidad de la doctrina existente, y puso a la luz las distinciones objetivas que su perspicacia fue advirtiendo. Y se hizo portavoz de las conclusiones de BERLIRI y TRABUCCHI, cuando distinguieron la norma del hecho que en ella se puede subsumir, reproduciendo un notable párrafo de este último: "El complejo de los elementos jurídicamente relevantes para la especificación del "hecho generador" constituye la hipótesis de incidencia (*fattispecie típica*) esto es, aquel evento previsto por la norma en carácter hipotético que, concretándose en el *fatto generatore* singular, da lugar al nacimiento de la relación jurídica tributaria; hipótesis de incidencia típica (*fattispecie típica*) y hecho imponible (*fatto generatore*) no son sino, por lo tanto, especies de dos géneros más vastos: la hipótesis legal (*fattispecie*) y el hecho jurídico". (*Iсенções Tributárias*, nota de pág. 179).

18.17. SOUTO MAIOR BORGES subraya la distinción expresa que TRABUCCHI formula entre *fattispecie* abstracta y concreta. Y luego, señala lo que, sobre la materia, escribió HENSEL:

"En la doctrina alemana, HENSEL define la *fattispecie* del impuesto (*steueratbestand*) como el complejo de los presupuestos abstractos contenidos en normas de derecho tributario material, a cuya realización concreta (*realizzazione della fattispecie: tatbestand verwirklichung*) deben seguir determinadas consecuencias jurídicas" (*op. cit.*, pág. 180).

Y, consecuentemente, emplea las expresiones hipótesis de incidencia y soporte fáctico, con lo que revela su inconformismo con la terminología dominante que —además de impre-

cisa— trae cierta confusión conceptual, comprometedora del rigor científico.

18.18. DINO JARACH se atribuye la paternidad de la expresión hecho imponible —no en el sentido adoptado por nosotros, sino como sinónimo de "hecho generador"— designación tanto de su dibujo legal como de su concretización fáctica (v. RDP, vol. 16, pág. 338) dejando, por lo tanto, sin solución la cuestión de la ambigüedad de los términos empleados y pasando de largo el verdadero problema que viene siendo cuestionado.

18.19. Tal expresión mereció de A. BECKER estas palabras: "*Hecho generador*: Esta es una expresión que construyeron los científicos de las finanzas públicas, aglutinando vocablos mal comprendidos y buscados en la Teoría General del Derecho, lo que explica el perfume de santidad jurídica que envuelve dicha expresión, y que torna más peligrosa aún su falsedad". (*Teoria Geral do Direito Tributário*, pág. 75).

18.20. No deja de ser radical y candente este notable autor: "Esta última expresión es la más utilizada por la doctrina brasileña de derecho tributario y, de todas ellas, la más infeliz, porque el "hecho generador" no genera nada más que confusión intelectual" (*op. cit.*, pág. 288).

Luego de una larga disertación sobre la importancia de la elección adecuada de un *nomina iuris*, escribe BECKER:

"En el campo de la doctrina del derecho tributario, la expresión *fatto generador* es la que más extensos perjuicios le ha causado, al punto de que es frecuente encontrarse con autores que, aunque dotados de vigorosa inteligencia y brillante erudición, escriben —inmersos en una actitud mental pseudo-jurídica— capítulos y libros privados de valor jurídico, los cuales, sin embargo, son excelentes en el plano pre-jurídico de la ciencia de las finanzas públicas y de política fiscal" (*op. cit.*, pág. 289).

• "Esto, porque dos realidades distintas —cuales son la descripción hipotética y la concreta verificación— quedan designadas por el mismo término. Y esta terminología equivoca es generalizada. Para efectos didácticos y para discernir bien las dos hipótesis, tan distintas, juzgamos conveniente designar la descripción legal, y por lo tanto hipotética, de los hechos idóneos para generar la obligación tributaria, por *hipótesis de incidencia*."

18.10. Existen, por lo tanto, dos momentos lógicos (y cronológicos): primero la ley describe un hecho y le asigna la capacidad (potencial) de generar (dar nacimiento) a una obligación. Después, ocurre el hecho; vale decir, acontece, se realiza.

Si él revisiera las características que antes fueran hipotéticamente descritas (previstas) en la ley, esto determina el nacimiento de una obligación tributaria, colocando la persona (que la ley indicó) como sujeto pasivo, ligado al Estado, haciendo obtener su liberación, por la prestación del objeto de la obligación (teniendo el comportamiento de llevar a las arcas públicas la cuantía de dinero fijada por la ley).

Preferimos designar el hecho generador *in abstracto* como "hipótesis de incidencia" y al *in concreto* por "hecho imponible" por las razones ya expuestas.

18.11. "En el derecho alemán se usa soporte fáctico; en el italiano presupuesto, palabra bien adecuada y bastante significativa o hecho — base (fatispecie); en el argentino, hecho generador; en francés, fait generateur". (*Apointamentos de ciencia das finanças direito financeiro e tributario*, pág. 158).

18.12. PEREZ DE AYALA formula idéntica observación aun que no ofrezca ninguna sugestión para la solución del problema:

"Suele emplearse el término "hecho imponible" para designar tanto el concepto legal (hecho imponible en abstracto) como la realización de ese concepto legal (hecho imponible real o concreto). Ya vimos cómo en los arts.

23 y 25 de la Ley General Tributaria (española) se emplea la expresión "hecho imponible" para designar ambas nociones". (*Derecho Tributario*, pág. 150, 1968, Madrid, Ed. de Derecho Financiero).

La adopción de una expresión —sea hecho generador u otra cualquiera— lleva al escritor a situaciones difíciles. Aún un jurista de la talla de A. BECKER se ve en la necesidad de tener que referirse a la "hipótesis realizada", lo cual es un contrasentido, pues si se trata de un hecho ya ocurrido, no es más hipótesis, y viceversa.

18.13. Al conceptuar el hecho generador, HENSEL (*op. cit.*, pág. 72) se ve forzado a subrayar la doble perspectiva a la que el término se refiere. Por ello, se ve obligado a explicar: "es el complejo de presupuestos abstractos, contenidos en las normas tributarias materiales (para nosotros, eso es hipótesis de incidencia) de cuya concreta existencia —realización del hecho generador— derivan determinadas consecuencias jurídicas".

18.14. Y destaca: "el hecho generador es, por así decirlo, la imagen abstracta del concreto *estado de cosas*". Esto deriva de la dificultad terminológica resultante de la equivocidad de la expresión hecho generador, que nosotros pensamos haber superado. Efectivamente HENSEL se vio obligado a señalar la diferencia esencial entre la "imagen abstracta e hipotética contenida en la ley" y el "estado de cosas" (hecho imponible) realizado, ocurrido efectivamente.

18.15. Todo esto fue intuitivo con nitidez por SOUTO MAIOR BORGES, con su proverbial agudeza, cuando escribió, en su clásico *Isonções Tributarias*:

"La incidencia supone la regla jurídica y el hecho u hechos sobre los cuales ella incide, volviéndolos hechos jurídicos..."

"La norma jurídica enuncia abstractamente los hechos a cuyo acontecimiento condiciona la producción de efectos jurídicos..."

cho, un hecho o un conjunto de circunstancias de hecho, y dispone que la realización concreta, en el mundo fenoménico, de lo que fue descrito, determina el nacimiento de una obligación de pagar un tributo.

Por lo tanto, tenemos primeramente (lógica y cronológicamente) una descripción legislativa (hipotética) de un hecho, ulteriormente, ocurre, sucede, se realiza concretamente ese hecho.

18.3. La obligación sólo nace con la realización (ocurrencia) de este hecho, esto es: sólo surge cuando este hecho concreto, localizado en el tiempo y en el espacio, se realiza (presupuesto, fattispecie, hecho imponible, hecho generador, tatbestand, presupuesto de hecho, fait generateur).

18.4. La doctrina tradicional, en Brasil, acostumbra designar por *fato gerador* tanto aquella figura conceptual e hipotética —consistente en el enunciado descriptivo del hecho, contenida en la ley— como el propio hecho concreto que, en conformidad de aquélla, se realiza, *hic et nunc*, en el mundo fenoménico.

Ahora bien, no podemos aceptar esa confusión terminológica, consistente en designar dos realidades tan distintas por el mismo nombre.

Por el contrario, entendemos que no es posible desarrollar un trabajo científico sin el empleo de un vocabulario riguroso, objetivo y unívoco. Por eso nos parece equivocado designar tanto la previsión legal de un hecho, como a ese mismo hecho, por el mismo término (*fato gerador*).

Tal es la razón por la cual, en nuestros trabajos, siempre distinguimos estas dos nociones, denominando "hipótesis de incidencia" al concepto legal (descripción legal, hipotética, de un hecho, estado de hecho o conjunto de circunstancias de hecho) y denominando "hecho imponible" al hecho efectivamente acontecido en un determinado tiempo y lugar, configurando rigurosamente la hipótesis de incidencia.

18.5. La cuestión terminológica aquí planteada, ha atormentado, como se ha visto, a nuestros científicos más preocupa-

dos por el rigor conceptual que nuestros estudios imponen. Por eso, Rubens GOMES DE SOUZA, al referirse al hecho generador, se vio compelido a aclarar, entre paréntesis: "concretización de la definición legal de la hipótesis abstracta de incidencia". (*Sujeito passivo das taxas*, en RDP, vol. 16, pág. 350), o se refiere a él como "hecho generador abstracto" en oposición a "hecho generador concreto".

18.6. La expresión hecho generador, predominantemente adoptada por nuestra doctrina, jurisprudencia y legislación, es merecedora de las más acerbas críticas. A. BECKER, SOUTO MAIOR BORGES y Amílcar FALCAO también censuran la expresión y reprueban su adopción. Solamente A. BECKER, sin embargo, llevó su coherencia hasta el punto de rechazarla.

18.7. Esta terminología de "hecho generador", ya consagrada entre nosotros, se debe al extraordinario prestigio de uno de los mayores publicistas franceses, Gastón JEZE, cuyas lecciones tuvieron notable divulgación entre nosotros, habiendo contribuido al incremento de los estudios científicos del derecho tributario en Brasil. Un artículo suyo, publicado en la RDA denominado *O fato gerador do imposto*, marcó época y determinó la inmediata y total adhesión a esta terminología (RDA, vol. 2, pág. 50).

18.8. Este vicio terminológico tiene una explicación psicológica, que debe ser la misma que determinó, en derecho penal, con relación a la expresión "crimen" una equivocidad nominal, ya que crimen designa la descripción hipotética legal de un hecho, del mismo modo que designa la propia práctica de aquel hecho.

En lo que a nosotros respecta, preferimos repudiar la expresión, llevando las razones de rechazo hasta sus últimas consecuencias: la sustituimos por "hipótesis de incidencia", a ejemplo de BECKER, pero distinguiéndola del hecho concreto que en ella se subsume. (*Modelo imponible*)

18.9. Por eso manifestamos —ya hace algunos años— nuestro inconformismo con la expresión "hecho generador". Escribimos:

modelo de
imponible
hipótesis de
incidencia

jeto activo puede ser una persona privada, como es el caso de ciertas entidades paraestatales).

17.4. Es norma tributaria —formando parte del conjunto que se convino en llamar derecho tributario material— la que trata del tributo, en su configuración y dinámica, y rige las relaciones que el instituto conduce a establecer entre los sujetos de la obligación tributaria. *sujetos de obligación tributaria*

17.5. Como se ha afirmado, la estructura de todas las normas de derecho tributario es idéntica a las demás normas jurídicas, siendo pasibles de igual tratamiento técnico. Como todas las normas jurídicas, las tributarias tienen hipótesis, mandato y sanción.

Existe un tipo de norma que forma el centro del derecho tributario, en torno de la cual él se estructura: es la que contiene el mandato "entregue el monto x de dinero al Estado".

17.6. Es evidente que ese mandato no es el que identifica a la norma tributaria por sí sólo, pues existen otros casos, de situaciones no tributarias, en que el mandato es también ése, como en todas las situaciones en que alguien cause al Estado un daño y sea obligado a indemnizarlo; de quien adquiere un bien o servicio contractualmente y deba proceder al respectivo pago; de quien, por infringir una disposición legal, se convierta en deudor de multa.

17.7. Para ser posible aislar o identificar la norma tributaria, se hace necesario excluir, de un lado, las situaciones contractuales, cuya hipótesis necesita del decisivo concurso de voluntad libre de las partes y, de otro lado, la sanción por acto ilícito, configuradora de multa.

17.8. En otras palabras, la norma cuya hipótesis se refiera a la creación de obligación por virtud de libre manifestación de voluntad de los sujetos, dirigida principalmente hacia la construcción del vínculo, no es tributaria, y la obligación basada en ella no es tributo. Ni tampoco es tributo la obligación que, no obstante ser *ex lege*, se constituya en sanción de acto ilícito.

No tributo > sanción x acto ilícito

17.9. Para que se trate de tributo, es necesario que el mandato "pague dinero al Estado" esté subordinado a la hipótesis "si ocurriera un hecho X, que no sea ilícito". Al legislador incumbe describir esos hechos, con la discrecionalidad que le conceda el sistema constitucional.

17.10. En suma: si la norma jurídica tiene la siguiente estructura: (1) hipótesis, (2) mandato, (3) sanción, sólo es obligación tributaria la que nace por fuerza del (2) mandato. Aquellas obligaciones pecuniarias que provengan de (3) sanción, no son tributarias.

Este comando sólo es obligatorio para la persona contemplada en la hipótesis legal, y sólo cuando se configure, concreta y actualmente, el hecho o estado de hecho previsto en esa misma hipótesis.

El estudio de esta hipótesis a nivel conceptual, tal como se configura en derecho tributario, es el objeto de este trabajo.

Examinar su estructura, principales características y función, bajo sus aspectos dinámicos y estáticos, es la tarea que nos proponemos.

18. CUESTION TERMINOLOGICA

18.1. Tributo es la expresión consagrada para designar la obligación *ex lege*, puesta a cargo de ciertas personas, de entregar dinero a las arcas públicas. Es el nombre que indica la relación jurídica que se constituye en núcleo del derecho tributario, ya que deriva de aquel mandato legal capital, que impone el comportamiento mencionado.

Esta relación jurídica —que reviste todas las características estructurales de la obligación— por corresponder a la categoría de obligaciones *ex lege*, surge con la realización *in concreto*, en un determinado momento, de un hecho, previsto en ley anterior y que recibió de la ley la fuerza jurídica para determinar el surgimiento de esta obligación.

18.2. Así, una ley describe hipotéticamente un estado de he-

Relación < X > nace < hecho previsto > 57
rela no

sólo es ob.
tributaria lo
si no se x
fuerza del
mandato

Tributo → concepto normal

- Ob. pecuniaria
- no de la ley (presencia de vol de sujeto)
- sujeto pasivo → si somete a ley
- sujeto activo → p. p. ca.

17. NORMA TRIBUTARIA

17.1. El derecho tributario objetivo es el conjunto de normas jurídicas que regula la tributación, entendiéndose por tributación la acción estatal de tributar (esto es, de exigir tributos). Para que este concepto, provisorio, no sea tautológico, se hace necesario tener presente el concepto de tributo, examinado anteriormente.

17.2. El concepto jurídico de tributo es eminentemente formal. Como todos los conceptos jurídicos positivos —tal como son conceptuados por Celso Antonio BANDEIRA DE MELLO (V. *Natureza e Regime Jurídico das Autarquias*, págs. 77 y sgts.)— sólo puede ser formulado a partir del diseño legal construido discrecionalmente por el legislador. (1)

17.3. Diciendo que se trata de obligación pecuniaria, ya se deja claro su objeto: la transferencia de (comportamiento del sujeto pasivo consistente en "transferir") dinero. El cuño obligacional ya está incluido en el enunciado, y se circunscribe más y define mejor cuando se subraya que se trata de un vínculo *ex lege*, esto es, resultante de la voluntad de la ley, con abstracción o prescindencia de la voluntad de los sujetos ligados por el lazo jurídico. Por último, completan el concepto de tributo la noción de sujeto pasivo, como persona sometida a la ley, y la de sujeto activo, como persona pública, por lo general (porque excepcionalmente el su-

(2)

(3)