

Prof. Eduardo Sotelo
CISO - Código Tributario

UNIVERSIDAD CATOLICA DEL PERU
BIBLIOTECA
DONATIVO

geraldo ataliba

HIPOTESIS DE INCIDENCIA TRIBUTARIA

Instituto Peruano de Derecho Tributario



INDICE

<i>Presentación</i>	11
<i>Prólogo del traductor</i>	13
<i>Breves palabras a propósito de la traducción</i>	15
<i>Nota previa</i>	17
PARTE PRIMERA	
CAPITULO UNICO	
1. El tributo como objeto de la obligación tributaria	21
2. El tributo como objeto del derecho	23
3. Carácter instrumental del derecho	25
4. Atributividad del derecho y técnica jurídica de tributación	27
5. El tributo como instrumento jurídico de abastecimiento de las arcas públicas	31
6. Momento ideal (o jurídico) de transferencia de riqueza, y momento fáctico	33
7. Objeto de la obligación	34
8. Consecuencias jurídicas de la atributividad de las normas	35
9. Concepto del tributo	35
10. Reconocimiento del tributo	38
11. El derecho tributario se forma en torno al concepto del tributo	40
12. El derecho tributario como capítulo del derecho administrativo	44

CAPITULO UNICO

1. EL TRIBUTO COMO OBJETO DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA

1.1. El contenido esencial de cualquier norma jurídica radica en su mandato principal. El contenido de las normas tributarias, en esencia, es una orden o mandato, para que se entregue al Estado (o a la persona designada por él en la ley), cierta suma de dinero.

En otras palabras: la norma que está en el centro del Derecho Tributario es aquella que contiene el mandato: "entregue dinero al Estado"

La norma de derecho tributario material no es diferente, por lo tanto, de las demás normas jurídicas. Pero no es sólo el contenido de exigencia de su mandato, el comportamiento de llevar "dinero" a los cofres públicos, lo que le da entidad frente a las demás normas.

1.2. No es, pues, por el mandamiento que se distingue la norma tributaria de las demás. En la hipótesis legal es que se va a encontrar el criterio para aislar la norma tributaria, como se demostrará oportunamente.

1.3. El objeto de los mandatos jurídicos sólo puede ser el comportamiento humano. Ningún precepto se dirige a otra cosa, sino al comportamiento. No existe norma jurídica dirigida a las cosas. Sólo el comportamiento libre del hombre (y, por extensión, el de las personas jurídicas) puede ser objeto de los mandatos jurídicos.

Esto es enfatizado, en forma excelente, por Celso Antonio BANDEIRA DE MELLO, profesor de la Universidad Católica de San Pablo:

"El derecho no disciplina pensamientos, propósitos, intenciones, sino que regula comportamientos de uno en relación a otro o a otros. Ello, porque todo derecho presupone por lo menos dos personas. Es por eso que en la isla de Robinson Crusoe no existía derecho.

"El derecho existe para regular relaciones entre las personas: comportamientos humanos relacionados. Aún en casos en que parece que una norma jurídica está disciplinando una relación entre una persona y una cosa, en verdad ella está rigiendo una relación entre personas; estableciendo que alguien debe dar, hacer o no hacer alguna cosa para otro."

1.4. Esta consideración viene a evidenciar que el objeto de la norma tributaria no es el dinero, transferido a los cofres públicos, sino el comportamiento consistente en llevar dinero a los cofres públicos. Las obligaciones de dar tienen un objeto que es el comportamiento humano consistente en dar alguna cosa. Esta cosa es objeto-material del comportamiento, el cual a su vez, es objeto del mandato.

1.5. El comportamiento objeto de mandato en la relación obligacional, recibe la designación de prestación.

Advierte Alfredo BECKER:

"La prestación se distingue de su objeto. La prestación es el *facere*, o *non facere*. El *objeto* de la prestación, es aquello que está (o no está) siendo hecho. La prestación es *tributaría* cuando su objeto consiste en un *tributo*" (*Teoria Geral do Direito Tributario*, Saraiva, pág. 314).

1.6. El excelente jurfilósofo mexicano Juan Manuel TERAN explicitó que el objeto de la norma es siempre un comportamiento humano:

"No basta la presencia del sujeto, para que exista relación normativa. Es necesaria también la imputación de algo como deber, como comportamiento debido. Es lo que se designa como objeto de la determinación normativa. El objeto de la norma 'todo sujeto debe respetar la vida de sus semejantes', es el deber de respeto a la vida; tal es el objeto y no la propia vida; el deber de respetar la vida" (*Filosofía del Derecho*, Ed. Porrúa, México, pags. 89-90).

1.7. Por eso, el insigne jurfilósofo Lourival VILANOVA afirmó:

"El contenido posible de lo jurídico es la conducta humana y, cuando los hechos del mundo puramente natural son relevantes para el derecho, es siempre en función de: conducta humana" (*Sobre o conceito do Direito*, pág. 67).

1.8. En síntesis: objeto de la relación tributaria es el comportamiento, consistente en llevar dinero a los cofres públicos.

Este dinero —llevado a los cofres públicos por fuerza de la ley tributaria— recibe vulgarmente la designación de tributo. Jurídicamente, sin embargo, tributo es la obligación de llevar dinero, y no el dinero en sí mismo.

2. EL TRIBUTO COMO OBJETO DE DERECHO

2.1. El concepto jurídico de tributo está construido a la luz de los principios jurídicos, y adaptado a su sistemática. No es posible intentar trasladar, al mundo del derecho, nociones pre-jurídicas que le serían irreducibles.

2.2. BALADORE PALIERI recuerda que la ingeniería no confunde cosas heterogéneas, como las reglas técnicas del arte de construir y el material de construcción. No se puede pretender dejar de lado el discernimiento lógico e imposter-gable entre el objeto del tributo (el comportamiento humano) y el objeto de éste, inserto en el mundo fáctico (el dinero).

2.3. El concepto de tributo para el derecho es un concepto exclusivamente jurídico, que no se puede confundir con el concepto financiero, o económico, de otro objeto, de otros sectores científicos, como lo es el tributo ontológicamente considerado. Tributo, para el derecho, es una cosa diversa de tributo como concepto de otras ciencias.

El concepto jurídico de tributo es concepto fundamental del derecho, y es categoría primaria de su sub-rama, el derecho tributario.

2.4. Es pertinente recordar la lección de Lourival VILANOVA:

"Pero, si existen conceptos privativos de cada sector de la realidad, como expresión necesaria de la especificidad de cada tipo de objeto, otros conceptos existen que son aplicables a distintas esferas objetivas, conceptos que no tienen un contenido específico y particular. Trascienden los límites de cada territorio especial, que tiene validez para el dominio de lo social, de lo físico, de lo biológico. Así, los conceptos de relación, de objeto, de unidad, etc. La existencia de tales figuras lógicas tiene su fundamento en el ser. Cada esfera de objetos no es totalmente diversa de las demás. Existen analogías entre los seres. Los individuos, tomados en la complejidad de sus caracteres, son parcialmente análogos. Pero más aún. Todas las cosas y hechos participan de principios fundamentales que los definen como ser. Los principios y conceptos, que toman al ser como ser, tienen campo de aplicación universal. Pero no es necesario acudir a tales conceptos trascendentales. Conceptos como espacialidad, temporalidad, realidad, convienen tanto al campo de lo físico, como de lo biológico o de lo histórico. Entre las ciencias positivas se verifica el intercambio de conceptos análogos e idénticos. Estos conceptos aprehenden la arquitectura formal de varios tipos de objetos. Por sí mismos, precisamente por su formalidad abstracta, ellos nada dicen sobre lo específico a cada objeto. El con-

cepto de relación vale para los fenómenos físicos, para los fenómenos biológicos, sociológicos, sociales. Al contrario, el concepto fundamental tiene circunscrita su órbita. No es posible transportarlo más allá de ese límite. Su intransferibilidad deriva de la especificidad irreductible que en él se expresa". (VILANOVA, *Sobre...*, págs. 20-21).

2.5. Los institutos y categorías jurídicas sólo son válidos y operantes en el ámbito del derecho.

De ahí el error de quienes piensan que la economía y el derecho pueden estudiar un mismo objeto, el tributo, por ejemplo, intercambiando informaciones, observaciones, principios y técnicas de comprensión, operación y aplicación.

La fenomenología tributaria no difiere, por lo tanto, en nada, de la que tipifica el derecho en general, en cualquiera de sus expresiones.

Esta verificación también da oportunidad para reconocer que el *criterium discriminativus* que permite clasificar el derecho en sectores o ramas siempre está basado en la materia sustancial de la problemática puesta como punto de referencia de los comportamientos e intereses humanos o sociales, y nunca en cualquier peculiaridad intrínseca de las propias normas, consideradas en su conjunto.

La norma tributaria es absolutamente igual, en su estructura, a las demás normas jurídicas.

3. CARACTER INSTRUMENTAL DEL DERECHO

3.1. El carácter instrumental del derecho consiste en esta cualidad que todos reconocen en la norma jurídica, de servir de medio puesto a disposición de las voluntades para obtener —mediante comportamientos humanos— el logro de las finalidades deseadas por los titulares de aquellas volunades.

Existen diferencias entre norma (genérica) y mandato particular. Cuando una voluntad desea, genérica y abstractamente, ciertos comportamientos, toda vez que se verifique una hipótesis, se está en presencia de una norma (general).

Cuando una voluntad, en vista de una hipótesis singular, desea un comportamiento, se está frente a un mandato particular (concreto): acto individual, contrato, sentencia, acto administrativo, etc.

Ahora bien, la existencia de estas voluntades tiene por soporte a sus titulares. Hablar de voluntad, plantea la pregunta *¿de quién?*, que a su vez, exige una respuesta: de una persona.

Pero como el mandato o la orden tienen por objeto *comportamientos*, también respecto de ellos surge intuitivamente la indagación: *¿de quién?*

3.2. Con esto se tiene la noción de dos personas, por lo menos, siempre necesarias para el raciocinio jurídico, siempre presupuestas por el pensamiento jurídico: la persona que manda, que ordena, que obliga, (que da la orden) es la persona titular del *comportamiento* que se debe conformar, adecuarse a la norma o al mandato. Por lo tanto, al lado del concepto previo de *norma*, existe el del *sujeto*, así como el de *objeto* (siempre un comportamiento humano). Estos son conceptos lógicos jurídicos de aplicabilidad universal al derecho.

Esencialmente, en último análisis, reducido el objeto a su más simple estructura, el derecho no es sino un conjunto de normas (conjunto éste al que se convino en designar sistema jurídico, ordenamiento jurídico).

3.3. El derecho (en sentido objetivo) es un conjunto de normas que —por cuanto integran el orden jurídico— se denominan normas jurídicas.

El elemento principal y esencial de la norma jurídica es su contenido mandatorio: una orden, un mandato: *haga esto, no haga aquello*. Por eso HOBBS dice: *auctoritas, non veritas, facit legem*; la autoridad, el poder (comando) hace el derecho, y no la verdad, ni la adecuación de sus preceptos a situaciones, realidades o principios metajurídicos.

3.4. El objeto de la norma, o de su mandato, es el comportamiento humano. El comportamiento debe adecuarse al mandato de la norma". (VILANOVA, *Sobre...*, pág. 18).

Cuando el poder del que emana la norma consigue (no importa por qué medios) su resultado —obediencia— se dice que la norma es eficaz; esto es, que produce el efecto específico buscado por su titular.

3.5. Ahora bien, este comando es precisamente la voluntad de quien edita la norma. El *quiere* que los comportamientos buscados por la norma sean tales o cuales.

Pero las normas no obligan en todos los momentos a todos los comportamientos. No somos obligados siempre (en todos los momentos) a obedecer a todas las normas jurídicas (salvo las prohibitivas, que abarcan a todos, siempre).

En verdad, las normas jurídicas sólo obligan los comportamientos de las personas que ellas determinan, y en los casos que ellas prevén. Quiere decir que sólo cuando se verifica una hipótesis, prevista en la norma ella es obligatoria, y sólo para los comportamientos de las personas comprendidas en la hipótesis.

3.6. Toda norma, pues, contiene una hipótesis y un comando. El comando sólo incide después de verificada (ocurrida) la hipótesis.

Y la hipótesis siempre contiene dos aspectos: uno, subjetivo: determinación del titular del comportamiento abarcado por el mandato; y uno objetivo: determinación de las circunstancias (de tiempo, modo, lugar, cualidad y cantidad, etc.) en que el mandato incide (incidir quiere decir: abarcar el comportamiento, obligar al comportamiento).

Volveremos, antes de proseguir, a la voluntad que *quiere* que los comportamientos sean tales o cuales y que crea la norma *para* obtener tal resultado.

4. ATRIBUTIVIDAD DEL DERECHO Y TECNICA JURIDICA DE TRIBUTACION

4.1. El derecho es, pues, un instrumento para la obtención de finalidades y objetivos que sólo pueden ser alcanzados mediante comportamientos humanos.

La ley (expresión más eminente y solemne del derecho) es el instrumento de voluntad del Estado, que obliga a los comportamientos humanos a realizar los objetivos considerados por aquella voluntad: tanto los comportamientos de sus agentes, cuanto los de terceros sujetos a su poder.

De este modo, por la ley (u otras normas jurídicas), el Estado ordena que se haga ésto (positivamente) u ordena que no se haga aquéllo (negativamente).

4.2. Las formas de expresión de los comandos del Estado son de lo más variadas: desde el comando directo hasta la simple permisión legal, desde la prohibición genérica hasta la determinación individual.

Fundamentalmente, se pueden identificar dos tipos de normas jurídicas: a. las que imponen un comportamiento y b. las que atribuyen calidad o estados (indirectamente, imponen a todos el respeto a esta calidad o estado y a las consecuencias normativas que derivan de esta definición).

4.3. Existen enunciados legales que, por sí solos, no se constituyen en norma, sino que completan una norma, redefiniendo o alterando, o aumentando una hipótesis legal, o un mandamiento, o una sanción.

4.4. Existen enunciados normativos que se limitan a fijar presupuestos, calificar un aspecto (subjetivo u objetivo, o ambos) de una hipótesis, o a articular dos o más normas.

En todos los casos, la norma es un instrumento de los designios del Estado, una manifestación de su voluntad coercitiva.

Para comprender la norma como instrumento de naturaleza tributaria, meditemos sobre la profunda penetración del derecho en nuestras vidas.

4.5. Meditemos sobre lo que somos, lo que tenemos y lo que hacemos. Somos ciudadanos, o extranjeros o apátridas según una definición jurídica (querer coercitivo del Estado). Somos capaces o incapaces, electores o no, funcionarios o simples administrados, mayores o menores, etc., según que la ley así nos considere.

4.6. Tenemos un patrimonio grande o pequeño, poseemos bienes y derechos, según que el orden jurídico nos atribuya todas esas cosas. Así, soy propietario de mi casa, porque la heredé (título jurídico); de mi automóvil porque lo compré (negocio jurídico); de mi pipa porque la hice (modo originario de adquisición); de mis muebles porque los recibí en donación, etc. Uso esta camisa por préstamo de mi hermano, y este abrigo porque lo alquilé.

4.7. Si retuviere o poseyera cualquiera de estas cosas sin título jurídico (vale decir: sin reconocimiento del orden jurídico) no tendría derecho de mantenerlos y verlos protegidos por el Estado, sino que, al contrario, no los podría retener (y, según el caso, cometería un crimen: desobediencia a la ley penal que prohíbe ciertos comportamientos) y los perdería en favor de los titulares legítimos (los que tienen título, de acuerdo con la ley).

4.8. Hago contratos (desde que sea capaz de contratar): produzco efectos jurídicos, con mis declaraciones de voluntad: recibo pagos, hago pagos, cumplo obligaciones públicas y privadas, contractuales y legales; soy forzado a respetar los derechos de otros y del Estado: tengo mi esfera de libertad, dentro de la cual me muevo; puedo exigir de todos—incluíve del Estado—respeto a esa esfera, como debo respetar la respectiva esfera de los otros; todo esto porque el derecho (vale decir: la ley) lo autoriza u ordena. Y la forma y medida de todos estos comportamientos y sus efectos varían, en el tiempo y el espacio, según el derecho positivo.

4.9. O como asalariados o como empresarios libres, recibimos importes en dinero (cuyo valor es también fijado por la ley) que también nos pertenecen, que son nuestros, porque así lo dispone la ley (y en la medida en que lo dispone la ley).

4.10. Es legítima la recepción de un bien (dinero u otra cosa)—y su incorporación a nuestro patrimonio se opera válidamente—si es de conformidad con el derecho y en la medida

dida en que éste lo autoriza o determina. Lo que se recibe contra el derecho no es legítimo, y no se incorpora a nuestro patrimonio. Es *indebido*.

4.11. Por ello, la misma norma—que dice que es legítimo lo que hemos recibido (un aumento patrimonial), y que de ese modo nos atribuye la titularidad jurídica de un bien (dinero u otra cosa)—puede atribuir al Estado una parte de este bien—

Por ende, una cosa (dinero u otra) sólo es de A o B si la ley lo dice. Será del Estado, también, según la ley lo diga. Pues nada impide (jurídicamente) que la ley atribuya algo parcialmente a A o B, y parcialmente al Estado.

Es lo que ocurre, por ejemplo, en la tributación. La ley nos atribuye, por ejemplo, el 90% de los rendimientos de un negocio nuestro, o de los resultados de nuestro trabajo. Y atribuye al Estado el 10%.

4.12. De la misma forma que la ley nos atribuye la propiedad de nuestra casa, de nuestra ropa y de otros bienes (habidos por títulos jurídicos diversos), atribuye al Estado un crédito sobre una parte de nuestra riqueza (parte esta que, a partir de está atribución, constituye nuestro débito), como atribuye al Estado otras cosas además de nuestra riqueza: bienes naturales, poderes, competencias, derechos y el fruto de su propia actividad o patrimonio.

Es necesario dejar bien en claro que, jurídicamente, todo lo que existe es dispuesto por el orden jurídico. El modo de existencia de todo, también es dispuesto por el orden jurídico.

4.13. Los fundamentos, razones y finalidades que justifican ésta o aquella orientación de la ley no son, en sí, preocupación del jurista, sino en cuanto se encuentren traducidos en normas. Argumentos políticos, sociológicos, éticos, económicos, etc., sirven para formar la convicción del legislador. En conformidad a ellos debe ser hecha la norma. Después de hecha, a los juristas incumbe aplicarla (y para aplicarla es necesario entenderla), tal cual ella es—concuérde o no el aplicador con su mérito—.

4.14. En general, estamos de acuerdo con las leyes, sea por causa de la autoridad del Estado que las impone, sea por causa de la justicia de su contenido.

De cualquier forma, estemos o no de acuerdo, debemos obedecerla, bajo pena de enfrentarnos con la respectiva sanción.

A este carácter de la norma jurídica, que le permite atribuir cualidades y efectos a las cosas y comportamientos, que le da la virtud de imputar sus propios efectos (jurídicos) a las cosas que recaen bajo su poder, se da el nombre de *atributividad*.

Las normas jurídicas atribuyen siempre algo a alguien o a alguna cosa (o a algún comportamiento).

La relación jurídica, dice KELSEN, se caracteriza por la imputación, al contrario de la relación física causal, por la cual a una causa se atribuye siempre un efecto.

4.15. Todo lo que se tiene (cosas o cualidades jurídicas) es atribuido por el orden jurídico. Por ello, no es de extrañar que esa misma técnica sirva para atribuir al Estado, entre otras cosas, los bienes de los que carece para existir y desempeñar sus tareas.

Pero no basta que el derecho atribuya algo al Estado. Siendo el derecho abstracto, no puede alterar la realidad de las cosas del mundo.

5. EL TRIBUTO COMO INSTRUMENTO JURIDICO DE ABASTECIMIENTO DE LAS ARCAS PUBLICAS

5.1. Los políticos (hombres que dirigen el Estado), necesitando atender las necesidades financieras del poder público, usan del derecho como instrumento de su designio.

Antiguamente, cuando no se podía hablar de Estado de derecho, el político usaba del poder para obligar arbitrariamente a los súbditos a contribuir con sus recursos para el Estado.

Hoy, el Estado ejerce este poder según el derecho, y reviste todas sus manifestaciones de formas jurídicas.

5.2. La finalidad última buscada por el político, en el caso, es la transferencia de dinero de las personas privadas —sometidas al poder del Estado— para las arcas públicas.

Este movimiento físico de dinero (cosa material) no puede ser obtenido sino por medio de comportamientos humanos.

Efectivamente, no basta que la ley atribuya cierta porción de riqueza privada —según el criterio de capacidad contributiva, u otro— al Estado. Para que la expresión financiera de esta porción de riqueza llegue a las arcas públicas, es necesario que gestos o actos humanos (comportamiento humano) la lleven.

5.3. Estos comportamientos pueden ser de agentes públicos, de terceros, o de los propios obligados. En general el resultado final (abastecimiento de las arcas públicas) se obtiene por una combinación de los tres.

5.4. De ahí que se use el derecho como forma de obligar a tales comportamientos. En un primer momento, el derecho atribuye determinada cuantía al poder público, cuantía ésta perteneciente a una persona privada. En un segundo momento, determina que esa u otra persona lleve esa cuantía y la entregue a un agente público, con destino a las arcas públicas.

De esta forma, el derecho (que es esencialmente abstracto) tiene un efecto práctico, fáctico, mediante el comportamiento humano. Lo abstracto así, produce efecto concreto, por el comportamiento de los destinatarios de la norma.

5.5. Las normas tributarias, por lo tanto, atribuyen al Estado y ordenan comportamientos —de los agentes públicos, de contribuyentes y de terceros— tendientes a llevar (en tiempo oportuno, por la forma correcta, según los criterios previamente establecidos y en cuantía legalmente fijada) dinero de los particulares para las arcas públicas.

El derecho sirve, por lo tanto, de instrumento de tan importante designio estatal. Las normas que constituyen esta parte del derecho, se denominan, en su conjunto, derecho tributario.

6. MOMENTO IDEAL (O JURIDICO) DE TRANSFERENCIA DE RIQUEZA, Y MOMENTO FACTIVO

6.1. En un primer momento, como se ha visto, el derecho (la ley) atribuye al Estado cierta cuantía de dinero. Del mismo modo que, jurídicamente, el derecho atribuye la renta a quien la obtiene, el salario a quien trabaja, un bien a quien compra o recibe en donación, él atribuye una porción de éstas u otras riquezas al Estado.

6.2. En el caso de la tributación, se adoptó como técnica el hacer nacer concretamente la obligación de un hecho cualquiera, al que la ley atribuye esta cualidad jurídica (hecho jurídico). Es decir: la ley atribuye a ciertos hechos la virtud, la potencialidad, la fuerza necesaria para determinar el nacimiento de la obligación tributaria.

Desde que se verifica el hecho al que la ley atribuye esta virtud jurídica, la cuantía en dinero (legalmente fijada) es crédito del Estado: en el mismo instante, la persona privada prevista en la ley y relacionada con el referido hecho se convierte en deudor.

6.3. Como, sin embargo, no basta con que quede transferida abstractamente (la propiedad del dinero), sino que importa llevarla efectivamente (concretamente) a las arcas públicas, la propia ley también atribuye al mismo hecho la virtud de crear la obligación, a cargo del particular, de llevar (comportamiento), ese dinero a las arcas públicas.

Constituido en esta obligación, por la ocurrencia del hecho previsto en la ley, el particular sólo se libera por el cumplimiento de su objeto (prestación de cantidad en dinero).

6.4. En otras palabras, la ley da a este hecho la virtud jurídica de determinar la transferencia (jurídica, ideal) de la titularidad de cierta suma en dinero para el Estado. Tan pronto se da (que acontece, que se realiza) el hecho, el Estado pasa a ser titular de la cuantía en cuestión: en ese mis-

mo momento, por la misma razón, el contribuyente (sujeto pasivo) la pierde. Ya no es más su titular. Jurídicamente, a partir de este instante, es deudor de cierta suma al Estado y éste tiene la legítima pretensión de recibirla. Esto, desde la verificación (ocurrencia) del hecho jurídico contemplado por la ley.

6.5. La obligación—instrumento jurídico que sirve a idénticas finalidades en el derecho privado—instrumenta la efectivización práctica (en el mundo fenoménico) de aquella legítima pretensión (legítima puesto que se funda en ley), asegurando el comportamiento oportuno y pertinente, consistente en la entrega de dinero a las arcas públicas.

6.6. Por eso, a contar del momento de la consumación (realización, verificación) del hecho imponible (también llamado hecho generador), el Estado (sujeto activo) tiene derecho de exigir y el contribuyente (sujeto pasivo) tiene el deber de entregar el dinero, objeto de la obligación. Esta entrega de cosa a su legítimo titular (el Estado) es el cumplimiento exigido para que el designio legal se concrete.

7. OBJETO DE LA OBLIGACION

7.1. Siendo el derecho una realidad abstracta, no puede tener por objeto cosas concretas. Así, el dinero, como las cosas en general, jamás puede ser objeto del derecho. Ninguna cosa concreta, puede ser objeto de derecho, de las normas jurídicas, de las obligaciones jurídicas (porque el derecho y sus realidades son abstractas).

7.2. El principal objeto de las normas jurídicas es el comportamiento humano. Así el objeto de la obligación tributaria es el comportamiento del sujeto pasivo, es decir, el acto de entrega del dinero a las arcas públicas. El dinero, por lo tanto, es objeto del comportamiento. Es éste el que es objeto de la obligación.

CONSUMATIVO → objeto de norma tributaria

34 *↳ cuyo objeto es entrega de dinero*

8. CONSECUENCIAS JURIDICAS DE LA ATRIBUTIVIDAD DE LAS NORMAS

8.1. Como la norma confiere a un hecho el efecto jurídico de atribuir la titularidad de una suma de dinero al poder público, tan pronto ha ocurrido ese hecho el sujeto pasivo (contribuyente) pierde la titularidad de ese dinero.

8.2. Queda, *ipso facto*, constituido en el deber de entregarlo al acreedor. Este queda con el derecho de exigir tal entrega. Esta relación jurídica, que tiene en uno de sus polos al poder público (acreedor) y en otro al contribuyente (deudor) reviste la forma de obligación, que sólo se va a extinguir con la entrega (comportamiento, objeto de la obligación) del dinero al acreedor.

8.3. Por eso constituye un hecho antijurídico el ocultar la ocurrencia del hecho imponible (hecho que, desde que se produjo, ya atribuyó la titularidad del dinero al Estado). Por eso configura un ilícito el retardar su conocimiento por los agentes fiscales (representantes del acreedor).

8.4. Ocurrido el hecho imponible, nace un vínculo de guño patrimonial que grava al contribuyente. Por ello, se vuelve sujeto pasivo de una relación jurídica obligacional, de la que sólo se libera mediante la prestación de un objeto (comportamiento, gesto, acto de efectiva entrega de una cosa). Ese objeto es designado tributo, comúnmente.

9. CONCEPTO DE TRIBUTO

9.1. El Código Tributario conceptualiza el tributo de modo excelente y completo. Prescribe:

"Art. 3º. Tributo es toda prestación pecuniaria compulsoria, en moneda o cuyo valor se pueda expresar en ella, que no constituya sanción de acto ilícito, instituida en ley y cobrada mediante actividad administrativa plenamente vinculada"

9.2. Es de destacar la cláusula "que no constituya sanción de acto ilícito", porque permite distinguir el tributo de las multas. Si no se hiciera la aclaración, el concepto quedaría ambiguo —y, por ello, científicamente inútil— por ser excesivamente comprensivo, al punto de abarcar una entidad tan distinta como es la multa de derecho público.

9.3. Merece elogios la Comisión elaboradora del anteproyecto de Código por la incorporación de esta innovación, dejando completa y libre de censura la noción de tributo, de modo de ayudar decisivamente a la confección de las construcciones básicas de la dogmática del derecho tributario.

El concepto legal, *in casu*, coincide con el doctrinario.

9.4. Sólo es posible obtener un concepto jurídico del tributo —y, por vía de consecuencia, del derecho tributario—, como conclusión de un detenido estudio de derecho positivo. Es oportuna la advertencia de A. BECKER:

"Quien prefiriera un camino diferente, se enfrentará con múltiples problemas jurídicos y no los podrá resolver; apenas conseguirá apaciguar sus dudas, embriagándose con silogismos eruditos disueltos en el remolino de la retórica y utilizando el estupefaciente, por otra parte bastante cómodo, de los fundamentos obvios" (*op. cit.*, pág. 232).

9.5. El concepto jurídico positivo de tributo se construye por la observación y análisis de las normas jurídicas.

La verificación de la universalidad y constancia de un fenómeno, por el científico, le lleva a concluir en el reconocimiento de una categoría, a la cual, para efectos de síntesis, da una designación.

9.6. El perfeccionamiento de la observación que conduce a la formulación de una noción acabada y completa, permitiendo la construcción de un concepto válido —en la medida en que efectivamente retrata y refleja el objeto observado— caracteriza debidamente el objeto, y lo aísla de los demás. Identificado, recibe una designación convencional, por la cual se

reconoce un instituto, entendiendo por tal un haz de principios y normas, reunidos sobre el concepto, regulando unitariamente un hecho o situación jurídica, que pasa a tener entidad y existencia autónoma en el mundo del derecho.

9.7. Tal es lo que ocurre con el tributo, categoría jurídica positiva, que se gestó sobre el concepto deducido de la observación de los fenómenos producidos en el derecho positivo.

9.8. El objeto del derecho tributario es el estudio del derecho tributario positivo u objetivo. El instituto jurídico central de ese estudio es el tributo.

9.9. Jurídicamente se define al tributo como obligación jurídica pecuniaria, *ex lege*, que no constituye sanción de acto ilícito, cuyo sujeto activo es, en principio una persona pública, y cuyo sujeto pasivo es alguien puesto en esa situación por la voluntad de la ley.

Recogemos el concepto formulado en la disposición del art. 3 del CTN, que tiene el notable mérito de —por la cláusula excluyente de las obligaciones que configuren sanción por acto ilícito— evitar que se abarquen también las multas, las cuales, de otro modo, veríanse también comprendidas.

9.10. El análisis de los términos de la disposición evidenciará el significado de sus elementos:

Obligación — vínculo jurídico transitorio, de cuño económico, que atribuye al sujeto activo el derecho de exigir del pasivo determinado comportamiento, y que pone a éste en la contingencia de practicarlo, en beneficio del sujeto activo.

9.11. **Pecuniaria** — circunscribe, por este adjetivo, el objeto de la obligación tributaria: para que se caracterice como tal, actualmente, es necesario que su objeto sea: *el comportamiento del sujeto pasivo consistente en entregar dinero al sujeto activo*.

9.12. **"Ex lege"** — la obligación tributaria nace de la voluntad de la ley, mediante el acaecimiento de un hecho (hecho

LEY (SA)

imponible) descrito en ella. No nace, como las obligaciones voluntarias (*ex voluntate*), de la voluntad de las partes. Esta es irrelevante para determinar el nacimiento de este vínculo obligatorio.

9.13. Que no constituye sanción de acto ilícito — aceptamos las razones que convencerían a la comisión elaboradora del Código Tributario Nacional a incluir esta cláusula en el concepto jurídico de tributo (art. 3) para excluir de él las multas, como ya se expuso.

9.14. Cuyo sujeto activo es en principio una persona pública — por regla general el sujeto activo es una persona pública política o "meramente administrativa" — como bien designa a las autarquías Ruy CIRNE LIMA. Nada obsta, sin embargo, a que la ley atribuya capacidad de ser sujeto activo de tributos a personas privadas — lo que, pese a ser excepcional, no es imposible — siempre que estas tengan finalidades de interés público.

9.15. Cuyo sujeto pasivo es una persona puesta en esta situación por la ley — la ley designa el sujeto pasivo. Generalmente son las personas privadas las colocadas en la posición de sujeto pasivo. Tratándose de impuestos, las personas públicas no pueden ser sujeto pasivo, debido al principio constitucional de la inmunidad tributaria. Pero en lo que se refiere a los tributos vinculados, nada impide que también las personas públicas sean contribuyentes de ellos.

10. RECONOCIMIENTO DEL TRIBUTO

10.1. Toda vez que el jurista se enfrenta con una situación en la que alguien esté colocado en la contingencia de tener el comportamiento específico de dar dinero al Estado, deberá antes que nada indagar si se trata de:

- a. multa;
- b. obligación convencional;
- c. tributo;
- d. indemnización por daño.

10.2. En estos cuatro casos alguien puede ser deudor de dinero al Estado (o, excepcionalmente, a otro persona, en general pública, designada por la ley y colocada por ella en la situación de sujeto activo de la prestación).

10.3. La multa se reconoce por caracterizarse como sanción ^{multa} por acto ilícito. Para que alguien sea deudor de multa, es necesario que algún comportamiento anterior suyo haya sido ^{conv} calificado como acto ilícito al cual la ley atribuyó la consecuencia de dar nacimiento a la obligación de pago de dinero al Estado, como castigo o consecuencia desfavorable de aquel comportamiento.

10.4. Por otro lado, teniendo las personas públicas capacidad para la práctica de negocios jurídicos convencionales, puede darse — y frecuentemente ocurre — que diversas personas sean colocadas en la situación jurídica de deudoras de personas públicas, a título de alquiler, compra, mutuo, etc.

10.5. Formalmente, el vínculo jurídico, en este caso, es idéntico al correspondiente al tributo. En ambos casos se tiene una nítida obligación pecuniaria.

¿Cómo distinguir, entonces, el tributo de las anteriores figuras?

10.6. Conforme ya vimos, aplicando la definición de tributo y comprobando si la figura en examen corresponde o no a sus notas típicas.

10.7. El núcleo del criterio discriminatorio está, en primer ^{conv} lugar, en el modo de nacimiento de la obligación. Si se trata de un vínculo nacido de la voluntad de partes, se estará delante de una figura convencional (*obligatio ex voluntate*), mutuo, alquiler, compra venta, etc. Esto permite discernir la obligación tributaria de las obligaciones convencionales.

10.8. Si, por el contrario, el vínculo obligatorio naciere ^{conv} independientemente de la voluntad de las partes — o incluso ^{conv} contra esa voluntad — por obra de la ley, mediante el acaecimiento de un hecho jurídico, entonces se estará, o delante

de un tributo (que se define como obligación jurídica legal, pecuniaria; que no se constituye en sanción de acto ilícito en favor de una persona pública) o delante de una obligación de indemnización por daño.

10.9. Será tributo, entones, en principio, la obligación pecuniaria, legal, no emergente de hechos ilícitos. Estos hechos ilícitos pueden ser generadores de multa o de obligación de indemnizar.

10.10. La multa se caracteriza por constituirse en sanción afflictiva, de un precepto que impone un comportamiento determinado. La indemnización es mera reparación patrimonial, a título de composición de daño.

En otras palabras: el tributo no es sanción por violación de ningún precepto, ni reparación patrimonial. Con estas delimitaciones es que se debe entender el concepto de tributo que adoptamos.

10.11. Considerando que toda norma jurídica tiene tres partes: 1) hipótesis; 2) mandamiento y 3) sanción, será tributo la obligación de pagar dinero al Estado prevista en (2) el mandamiento. No será tributo la obligación prevista en la (3) sanción.

11. EL DERECHO TRIBUTARIO SE FORMA EN TORNO AL CONCEPTO DE TRIBUTO

11.1. El concepto de tributo es el centro de la construcción sistemática que se designa por derecho tributario. Esta subrama del derecho administrativo no goza de autonomía científica, sino sólo didáctica. Es decir: sólo por comodidad didáctica se justifica el trato específico de este capítulo del derecho administrativo.

11.2. El derecho tributario es un sistema conceptual que se construye a partir del concepto de tributo que, a su vez, sólo puede ser erigido jurídicamente en un contexto determinado, informado por principios que lo trascienden, ya que son de naturaleza constitucional.

11.3. El tributo es un concepto primario, que funciona como categoría dentro del sistema de conocimientos que forma ese segmento del derecho administrativo.

11.4. A ese concepto fundamental se aplican, con propiedad, las consideraciones de Lourival VILANOVA:

"En todo sistema conceptual, existe un grupo de conceptos fundamentales, cuya amplitud cubre todo el territorio científico sobre el cual dicho sistema reposa. Y tiene que haber un concepto, primario, fundamento de todos los demás conceptos. Ese concepto primario y fundamental tiene la función de una categoría del pensamiento. De una parte, delimita el campo de objetos, propios de la ciencia; de otro, articula la multiplicidad de conceptos en una coherente sistematización lógica. Es el concepto fundamental que configura la esfera de realidad, objeto de cada ciencia. La objetividad no es uniforme, homogénea. Al contrario, está constituida por aspectos heterogéneos e irreductibles. Pero lejos de presentarse separados esos diversos aspectos, destacados en su especie, aparecen combinados, trabando relaciones diversas, condicionándose u oponiéndose. El pensamiento se ve, entonces, en la contingencia de proceder seleccionando, delimitando los varios tipos de objetos. Esto sólo es posible mediante un concepto fundamental, en cuya forma lógica se encuadre la objetividad" (Lourival VILANOVA, *Sobre...* pág. 18).

11.5. El ámbito del concepto de tributo da el criterio de delimitación de la extensión material del derecho tributario.

11.6. El ínclito Cirne LIMA propone una sugestiva figura para mostrar cómo se delimita el campo del derecho administrativo, como género:

"El principio de utilidad pública produce la formación del derecho administrativo, como cualquier accidente del terreno puede causar la formación de un montículo en las playas del mar. Es suficiente que una saliente mini-

ma sobresalga del suelo. Sobre ella, agitadas por el viento, luego las arenas se acumulan y ya el cúmulo de las primeras reemplaza la saliente primitiva que el viento azota. Tal es, en efecto, el proceso de formación de todo derecho especial". (*Principios de Derecho Administrativo*, Sulina, 1964, pág. 17).

11.7. Entonces, una especie de esa rama, designada derecho tributario, surge de la misma forma, haciendo las veces de su montículo genético el concepto de tributo.

En términos de filosofía del derecho, el tributo es la categoría que nuclea esta sub rama:

11.8. "En torno al concepto fundamental se agrupa toda una clase de conceptos que, si bien subordinado a aquel, gozan, así y todo, de una función categorial. Toda especie de conocimiento científico particular dispone de un conjunto de conceptos con ese carácter lógico. El concepto fundamental demarca lógicamente un sector definido de objetividad: es un esquema abstracto dentro del cual se encuadra una región ontológica. Necesariamente, toda región tiene su correspondiente concepto, concepto éste que, en el proceso gnoseológico, funciona como una categoría." (VILANOVA, *Sobre...*, pág. 20).

En derecho tributario, ese concepto fundamental es el tributo que, en ese sector, funciona como categoría.

11.9. Al analizar el concepto de tributo, el jurista debe tener la misma cautela que demostró FERRARA al tratar el concepto de persona. El insigne maestro advirtió que la palabra persona tiene por lo menos tres acepciones: 1) biológica = hombre; 2) filosófica = ser racional capaz de proponerse fines y realizarlos; y 3) jurídica = sujeto de obligaciones y derechos. Es imperioso distinguir la palabra en sus acepciones, a fin de evitar trágicos errores. "La personalidad —dice CARRARA— es un producto del ordenamiento jurídico, que surge gracias al reconocimiento del derecho objetivo. La persona individual, el sujeto físico no es persona por naturaleza, sino por obra de la ley".

11.10. El tributo, jurídicamente, es un instituto creado por el ordenamiento jurídico. Puede o no ser semejante a los conceptos extrajurídicos designados por la misma palabra, en otros sectores del conocimiento.

11.11. El jurista no puede estudiar las características y propiedades del tributo, sino tal como han sido configuradas por el derecho positivo. Tales características y propiedades son puramente jurídicas. Una entidad del mundo del derecho no puede tener propiedades no jurídicas.

La confusión entre lo pre jurídico y lo jurídico sólo puede conducir a perplejidades y errores.

11.12. Juan Manuel TERRAN, insigne jurista mexicano, expone con mucha felicidad la distinción entre los conceptos lógicos jurídicos (que son conceptos *apriorísticos*), fórmulas de aprehensión de realidad jurídica genérica, y los conceptos jurídico-positivos (conceptos *a posteriori*) que sólo pueden ser contruidos de cara a un determinado sistema, por tener su validez restringida en tiempo y en espacio. (*Filosofía del Derecho*, págs. 81 y sigs.).

11.13. El concepto de tributo es nítidamente un concepto jurídico-positivo. Ha de ser formulado, hoy, de modo distinto con relación al pasado. Ha sufrido evolución. Puede desaparecer. Aquel que aquí está vigente, puede no ser extensible a todos los sistemas actuales. Su comprensión es mayor o menor aquí que en otro país. Como todo concepto jurídico-positivo, es cambiante.

Efectivamente, en él se comprendieron, en el pasado, las corveas y otros bienes distintos del dinero. Existen sistemas en la actualidad que lo formulan de modo más amplio que el nuestro.

En Brasil, hoy, su término de referencia es el dinero. No se sabe como será en el futuro. En fin, es un concepto contingente, a diferencia de los conceptos lógico-jurídicos, que son necesarios.

12. EL DERECHO TRIBUTARIO COMO CAPITULO DEL DERECHO ADMINISTRATIVO

12.1. El estudio del derecho tributario material responde a las preguntas: quién debe pagar, a quién se debe pagar, cuándo es que se está obligado a pagar. Y estas preguntas: cómo se debe pagar; qué ocurre si no se paga; cuáles son las consecuencias de rehuir el deber de pagar, qué procedimientos se pueden adoptar para impugnar la exigencia de un pago irregular, etc., no son de derecho tributario material, sino de derecho administrativo tributario.

La norma jurídica encierra pues, en síntesis y principalmente, el mandamiento "pague dinero al Estado"

12.2. En tiempos no muy remotos, el contenido de esta exigencia era más amplio: el mandamiento era: dé al Estado determinado bien, prestele determinado servicio, etc.

La evolución económica, política y social reciente, dejó superados esos objetos del comportamiento exigido por las normas tributarias. Lo que demuestra cuan contingente es el concepto de tributo, como toda categoría jurídico-positiva.

De ahí la necesidad de circunscribir la validez del concepto de tributo a una época y lugar determinados.

12.3. Modernamente, es universal el fenómeno de la circunscripción de la noción de tributo a la referibilidad al comportamiento que tiene por objeto la entrega de dinero a las arcas públicas.

De ese modo, sólo las normas que imponen este comportamiento constituyen el derecho tributario material.

12.4. Las que establecen obligaciones y deberes de otro tipo, contemplando comportamientos con otros objetos, se han convenido en distinguir, por razones didácticas, de las propiamente tributarias. Integran de modo general el derecho administrativo (requisiciones). Un excelente estudio sistemático de estas prestaciones y su régimen jurídico fue hecho en el clásico *Le prestazioni obbligatorie in natura dei privati alle Pubbliche Amministrazioni*, de LUCIFREDI.

12.5. Científicamente, no existe distinción posible entre la materia tributaria y la administrativa, porque ontológicamente los respectivos sistemas de normas obedecen al mismo régimen, se informan por los mismos principios generales y adoptan las mismas categorías e institutos generales. Son relaciones entre parte y todo.

12.6. Didáctica y prácticamente, se ha convenido en discernir la parte (derecho tributario) del todo (derecho administrativo), por aislamiento del instituto fundamental de aquél (el tributo).

12.7. En torno de esta noción, se construyó la ciencia del derecho tributario, con autonomía didáctica, la cual tiene por objeto el estudio del derecho tributario objetivo, que se compone de las normas que regulan la tributación (acción tributaria, privativamente estatal), el tributo y las relaciones jurídicas entre tributante y tributados, en razón de la tributación.

Aclarado ésto, podemos volver a tratar de la estructura estática de las normas jurídicas, para, a continuación, proceder a las debidas aplicaciones de estos conceptos universales y propedéuticos al derecho tributario.

13. ESTRUCTURA DE LAS NORMAS JURIDICAS

13.1. Sabemos que no estamos obligados a obedecer a todos los millones de mandatos jurídicos en vigor. En verdad, cada uno de nosotros sólo está obligado a obedecer los mandamientos cuya hipótesis nos contemple inequívocamente. Sólo cuando una hipótesis legal alcanza a una persona, ella está obligada a obedecer al respectivo mandamiento.

13.2. En efecto, la estructura de las normas jurídicas es compleja; no es simple, ni se reduce pura y simplemente a contener un mandamiento. Toda norma jurídica tiene una hipótesis, un mandato y una sanción. Verificada la hipótesis, el mandato actúa, incide.

13.3 Ocurrido el hecho previsto en la hipótesis legal, el mandato, que era virtual, pasa a ser actual, y se vuelve actual, productivo de sus efectos propios: exigir inexorablemente (volver obligatorios) ciertos comportamientos, de determinadas personas.

13.4. "Cada norma jurídica —enseña KELSEN— refleja la naturaleza del derecho, considerado en su totalidad. Si el derecho es una ordenación (sistemática de normas) coactiva, cada norma jurídica prescribe y regula el ejercicio de la coacción. Su esencia se traduce en una proposición en la cual se enlaza un acto coactivo, como consecuencia jurídica, a un determinado presupuesto de hecho o condición". (*Teoría general del Estado*, trad. L. Legaz Lacambra, Ed. Nacional, México, pág. 62).

13.5. La relación específica, de naturaleza puramente jurídica, entre la hipótesis normativa y el mandato, es llamada por KELSEN "imputación", "enlace formal entre los hechos condicionante y condicionado"; relación normativa —y no nex causal— resultante de la voluntad del legislador.

"Esta imputación no indica otra cosa sino que el acto coactivo, como consecuencia, está enlazado, en sentido específicamente jurídico, con el hecho que condiciona su aplicación"

13.6. El derecho positivo no es tan simple, no contiene solamente mandatos. El derecho califica jurídicamente cosas y personas, atribuyéndoles cualidades jurídicas, a las cuales imputa efectos jurídicos de los más variados. Esta complejidad, unida a la necesaria conexión, también imputada (en términos kelsenianos) entre los mandamientos y las sanciones, es la que determina la estructura lógica virtual de las normas jurídicas.

Esta constatación tan bien formulada por KELSEN, conduce a ver que la tarea más ardua de la ciencia del derecho está en el estudio de la hipótesis legal y no —por sorprendente que parezca— en el del mandamiento principal.

13.7. En la hipótesis se concentran las cuestiones más tortuosas y complejas. Frente a cada problema, la disección de la hipótesis es lo que desafia al jurista. Reconocer las cosas y personas calificadas, descubrir las imputaciones y sus efectos, contenidos en la ley, interrelacionar las normas; allí está la grande y difícil tarea del hermenauta, en cada caso concreto.

En cuanto no ocurra el hecho descrito en la hipótesis, el mandato se mantiene en suspenso, no incidiendo. Su incidencia está condicionada a la ocurrencia de la hipótesis.

13.8. Hay una norma perentoria que ordena, por ejemplo: "alimento a su esposa y sus hijos". Esta norma es de observancia universal. Sólo quien encuadre en la hipótesis, es alcanzado por ella. De modo que la norma debe ser entendida:

"Si fuese casado, alimento a su esposa; si tuviere hijos, alimentelos" o "en la hipótesis de ser casado..." en la hipótesis de tener hijos..."

13.9. Otra dice: "pague sus deudas". Evidentemente, esta norma sólo alcanza a quien tiene deudas. De modo que debe ser entendida: "En la hipótesis de tener deudas, páguelas".

13.10. Otra dispone: "haga el servicio militar", evidentemente, en la hipótesis de ser de sexo masculino, tener edad, condiciones de salud, etc., en la forma de la hipótesis legal.

13.11. Así, los comandos que se contienen en las normas jurídicas sólo inciden cuando ocurren los hechos previstos en las hipótesis a que son vinculados. Y sólo alcanzan los comportamientos de las personas contempladas por las hipótesis (es decir, encuadradas en ellas).

Sólo quien esté abarcado por la hipótesis es alcanzado por el respectivo mandamiento.

13.12. Esta técnica es universal al derecho y a los demás sistemas de normas de comportamiento (religiosas, éticas, de etiqueta). Tal es la construcción de toda y cualquier norma, inclusive la jurídica. No importando el ramo o materia de

que trata la norma, su estructura es siempre tal, reconocible lógicamente.

13.13. No es otra la lección de SOUTO MAIOR BORGES:

"Analizada bajo el prisma de su estructura lógica, toda norma jurídica, inclusive la norma tributaria, se descompone en una hipótesis de incidencia o *previsión hipotética* (soporte fáctico, hecho generador, *fatispecie*, *tatbestand*) y una *regla o precepto* (regla de conducta). Como se indicó, la incidencia de la regla jurídica es infalible, pero solamente ocurre después de realizada su hipótesis de incidencia". (*Isenções Tributárias*, Ed. Sugestões Literárias, 1969, pág. 176).

13.14. Y no otra cosa afirma el insigne Alvaro LIMA, cuando escribe: "Las reglas jurídicas son obligatorias por esencia, pero no tenemos obligación de respetarlas sino cuando se han reunido las condiciones de su aplicación...". (*A fraude no direito civil*, São Paulo, 1965, pág. 49).

14. SANCION

14.1. La sanción no es siempre y necesariamente un castigo. Es una mera consecuencia jurídica que se desencadena (incide) en caso de ser desobedecido el mandato principal de una norma. Es un precepto que precisa ser disipado —por claramente anticientífico— la afirmación vulgar, desgraciadamente repetida por algunos juristas, en el sentido de que la sanción es un castigo. Puede serlo, algunas veces. No lo es muchas veces. Castigo, pena, penalidad, es una especie dentro del género sanción jurídica.

14.2. El jurista argentino Agustín GORDILLO lo explica con su admirable rigor, en tono categórico:

"... las sanciones no siempre son *penas* (privación de libertad, vida o propiedad, a título *no de reparación sino de castigo*), puesto que pueden consistir en el establecimiento de una relación jurídica, la extinción de una

relación jurídica preexistente, o la ejecución coactiva del deber jurídico violado.

"Si se quiere, en todos los casos hay un *aliquid* de castigo, pero se debe notar que salvo en caso del *derecho penal*, lo más importante en la sanción o "especifica reacción del derecho ante la violación de un deber jurídico" no es el castigo, sino la aplicación forzada del objeto del derecho, vale decir, el cumplimiento o ejecución coactiva del deber no cumplido". (*Introducción al Derecho Administrativo*, 2ª ed., Abeledo Perrot, Buenos Aires, págs. 69-70).

14.3. La sanción de las normas tributarias es compleja. Consiste en el desencadenamiento de otros preceptos jurídicos, los que pueden ser innumerables.

Incumplido el mandato "pague \$ X al Estado", inciden automáticamente los preceptos que incrementan el volumen del débito con intereses, multas, corrección monetaria, etc., y tiene lugar la ejecución coactiva del total.

15. DISCREPANCIA DOCTRINARIA EN CUANTO A LA ESTRUCTURA DE LA NORMA

15.1. Paulo BARROS CARVALO piensa de modo ligeramente distinto, no obstante que sus conclusiones, para efectos prácticos, conduzcan a idénticos resultados que los obtenidos con la adopción de nuestra tesis. Escribe este estudioso:

"Sin embargo, me parece que la sanción no integra la estructura estática de la norma jurídica. Es otra norma de derecho, con otra hipótesis de incidencia y otro mandamiento.

Tomemos un ejemplo, en el campo tributario:

norma A: —hipótesis de incidencia: vender mercaderías

—precepto: pague 15% sobre su valor

norma B: —hipótesis de incidencia: no cumplimiento de (sanción) norma A

—precepto: pague el impuesto debido más una multa del 100%.

15.2. "Se advierte que son reglas distintas, en la medida en que tienen hipótesis de incidencia y mandatos diversos.

"Es noción aceptada que toda clasificación sólo tiene valor realmente científico en la medida en que conduce a una consecuencia de naturaleza práctica. Esta observación, sin embargo, tiene la virtud de demostrar que la regla jurídica —analizada en sí misma, como realidad independiente del todo sistemático en que se inserta— carece de significación, si está privada de la coactividad, que sólo el ordenamiento total puede conferirle. Al mismo tiempo, es confirmación irrefutable de la unidad del sistema jurídico, como un todo inescindible, indivisible. Es demostración elocuente del canon de totalidad del sistema jurídico.

15.3. "Si nos fuera posible aislar algo que pudiese presentar todos los elementos estructurales del sistema jurídico, sólo por ese hecho, estaríamos reconociendo otra unidad, y, por consiguiente, tendría que reconocerse la divisibilidad del sistema. La ordenación jurídica total dejaría de ser una, indivisible, para estar formada de tantas partes cuantas fueran las unidades aisladas.

15.4. "De este modo, aún cuando no traiga consecuencias prácticas sensibles, ha de ser, tal constatación, medio seguro de reafirmar el principio fundamental y vestibular de la ciencia jurídica, cual es el de que el ordenamiento del derecho forma un sistema pleno, unitario". (*A relação jurídica tributária e as impropriadamente chamadas "obrigações acessórias"*, en RDP, vol. 17, pág. 382).

16. INCIDENCIA

16.1. Se acostumbra denominar incidencia al fenómeno específicamente jurídico de subsumción de un hecho en una hipótesis legal, con la consecuente y automática comunicación al hecho de las virtudes jurídicas previstas en la norma.

16.2. Con las cautelas que toda comparación impone, el fenómeno es parecido al de una descarga eléctrica sobre una

barra de hierro. Recibiendo la descarga, la barra pasa a tener la fuerza de atraer metales. Substancialmente, la barra continuara siendo de hierro. Sin embargo, por efecto de la descarga, adquirirá la propiedad de ser apta para producir ese efecto específico. Incidencia es la descarga eléctrica.

16.3. La incidencia del precepto normativo vuelve jurídico un hecho determinado, atribuyéndole consecuencias jurídicas. Como dice PONTES DE MIRANDA, tratando el soporte fáctico —terminología que en su momento introdujo en nuestra doctrina:

"Para que los hechos sean jurídicos, es necesario que reglas jurídicas —esto es, normas abstractas— incidan sobre ellos, descendiendo y encuentren los hechos coloreados, haciéndolos 'jurídicos'". (*Tratado de Direito Privado*, vol. I, pág. 6, 2ª ed., 1954, Borsoi, Rio de Janeiro).

16.4. La norma tributaria, como cualquier otra norma jurídica, tiene su incidencia condicionada al acontecimiento de un hecho previsto en la hipótesis legal, hecho éste cuya verificación acarrea automáticamente la incidencia del mandamiento.

16.5. Ocurrido el hecho "Juan recibe honorarios" incide el mandato "quien reciba honorarios pagará 10% al Estado".

HENSEL expresa —con la seguridad y síntesis que le son característicos: "El mandato 'debes pagar impuesto' es siempre condicionado a la frase: 'si realizas el hecho imponible...'". (*Diritto Tributario*, Ed. Giuffrè, Milao, 1956, pág. 148, trad. de Dino JARACH).

16.6. En derecho tributario, dos notables contribuciones deben ser señaladas, en cuanto al estudio más profundo del tema de incidencia de la norma tributaria: el de ALFREDO BECKER (1965) y el de SOUTO MAIOR BORGES (1969).

16.7. Estos dos conceptuados autores dirigen su preocupación hacia la esencia del fenómeno fundamental que se pone como punto de apoyo de toda construcción de derecho

tributario. No es irrelevante en este aspecto la circunstancia de que ambos son eximios estudiosos de la teoría general del derecho, y que buscaron amparo en las lecciones de PONTES DE MIRANDA. Nos felicitamos por haber llegado a resultado semejante, aunque sin recorrer los mismos caminos.

16.8. SOUTO MAIOR BORGES —investigando en profundidad el instituto de la exención— dejó, en lenguaje incisivo y candente, su censura, cuyo alcance trasciende a los propios escritores y estudiosos nacionales:

16.9. "En el campo del derecho tributario, pocos asuntos fueron tratados con tanta superficialidad teórica como el de la incidencia. Esta superficialidad es la responsable de los errores en que se incurrió en el análisis de las exenciones" (*op. cit.*, pág. 176).

Agregariamos que, además, tal superficialidad es responsable por la falta de consistencia de la propia teoría del tributo, que es tan amplia como frágil, reclamando constantemente de los tributaristas un ingente esfuerzo de crítica, análisis y reconstrucción.

ASPECTOS DE LA HIPÓTESIS DE INCIDENCIA TRIBUTARIA

SUMARIO: 17. Norma tributaria. 18. Cuestión terminológica. 19. Hipótesis de incidencia como concepto legal. 20. Universalidad del concepto de hipótesis de incidencia. 21. Unidad lógica de la hipótesis de incidencia. 22. Hecho imponible. 23. Hecho imponible y su subsunción en la hipótesis de incidencia. 24. Nacimiento de la obligación tributaria. 25. Subsunción. 26. Hecho imponible como hecho jurídico y no acto jurídico. 27. Carácter unitario del hecho imponible. 28. Aspectos de la hipótesis de incidencia. 29. Aspecto personal. 30. Sujeto activo. 31. Parafiscalidad. 32. Sujeto pasivo. 33. Sujeto pasivo en los tributos vinculados. 34. Sujeción pasiva indirecta. 35. Aspecto temporal. 36. Colocación tradicional del tema. 37. Clasificación de impuestos basada en el aspecto temporal de la hipótesis de incidencia. 38. Crítica al criterio de clasificación. 39. Clasificación científica de las hipótesis de incidencia en cuanto a su aspecto temporal. 40. Aspecto espacial. 41. Aspecto material. 42. Base imponible (cuestión terminológica). 43. Definición de la base imponible. 44. Alícuota. 45. Alícuota y tasa. 46. Determinación del quantum debeat. 47. Dinámica de la obligación tributaria.

