

AMILCAR DE ARAÚJO FALCÃO

EL HECHO GENERADOR

DE LA

OBLIGACIÓN TRIBUTARIA

GUERRA
FOTOCOPIAS DIAGONAL
Carpeta DCHO. FINANCIERO
Foto Nº 16
D/F 32 S/F 1



EDICIONES *Depalma* BUENOS AIRES

1964

GUSTAVO ANTONIO MAMMONI

Abogado

° 201 F° 206 C.F.A.L.P.

° XLVIII F° 445 C.A.L.P.



AMILCAR DE ARAÚJO FALCÃO

EL HECHO GENERADOR
DE LA
OBLIGACIÓN TRIBUTARIA



EDICIONES *Depalma* BUENOS AIRES

1964

Traducción del original en portugués:
Fato gerador da obrigação tributária
Edições Financeiras S. A., Rio de Janeiro, 1964,
por el doctor CARLOS M. GIULIANI FONROUGE

*Hecho el depósito de ley.
Derechos reservados.*

1045

©
EDICIONES *Depalma* BUENOS AIRES

Talcahuano 494

*A Lúcia, mi esposa, sin cuya
ayuda e inteligente colaboración
esta obra no habría sido escrita.*

PREFACIO

La intensa elaboración doctrinal en torno a los aspectos jurídicos de la tributación, producida desde la sanción del primer Ordenamiento alemán de la materia, condujo a intensificar el análisis de la obligación tributaria y, en particular, a indagar acerca de la naturaleza y efectos del vínculo que se establece entre el Estado y los particulares.

Aunque la obligación tributaria tiene su fuente insustituible en la ley, según el autor ella no basta para crear la relación de derecho: es menester otro elemento, que consiste en "el hecho o conjunto de hechos o el estado de hecho, al cual el legislador vincula el nacimiento de la obligación jurídica de pagar determinado tributo". Tal es el hecho generador, según expresión de Jèze, aceptada en Brasil, y que otros denominan "hecho imponible", "objeto del tributo", "soporte fáctico", etc.

Araújo Falcão presenta ese elemento como "un concepto fundamental y nuclear para el estudio del derecho tributario", y si bien declara no alinearse en la denominada "escuela de la glorificación del hecho generador", las consecuencias que le atribuye suscitan dudas en cuanto a su posición. Porque desde el capítulo inicial se anticipa que partiendo del concepto de hecho generador llegaremos a determinar nociones tan dispares como la fijación del sujeto pasivo principal, la diferenciación y clasificación de los tributos, la evasión fiscal, interpretación de las leyes tributarias, entre otras.

Pero, en verdad, no reviste tanta importancia ubicar la obra en tal o cual tendencia, como señalar la profundidad de una investigación cumplida siempre en el ámbito de lo jurídico y las interesantes aplicaciones del concepto básico en cuestiones que, por lo común, se hacen fincar en razones extrajurídicas o metajurídicas. En esto radica la trascendencia de la labor que nos complacemos en ofrecer en idioma español.

Aparte de vincular al hecho generador con el principio de la legalidad de la administración, que es manifestación del Estado de Derecho, el autor destaca que consiste en un hecho jurídico en sentido estricto y no en un acto negocial o en un negocio jurídico, y que si tiene en su base un hecho económico, este último no adquiere relevancia por sí mismo: de aquí la afirmación de que corresponde a un hecho jurídico de acentuada y primordial consistencia económica. Vale decir que el aspecto económico, o la capacidad económica si se prefiere, sólo obtiene trascendencia en nuestra disciplina en cuanto adquiera veste jurídica mediante la ley. Finalmente, y ésta es la tercera característica esencial, la realización de la circunstancia de hecho adoptada por la ley determina el nacimiento de la obligación, sin dependencia de elementos extraños.

Sin anticiparnos a la apreciación personal del lector, que no queremos reemplazar, sólo diremos que hallará respuesta a diversas cuestiones que se debaten en derecho tributario, tales como: imposición de los actos nulos o anulables sin previo recurso a la acción de simulación; tributación de las actividades ilícitas, inmorales o criminosas; carácter excepcional de la interpretación económica de las normas fiscales.

El autor trata los problemas con rigor científico, y aun en el supuesto de no compartir íntegramente sus conceptos, forzoso es reconocer la seriedad de la argumentación jurídica, que aparece, por lo demás, sustentada con extensa y calificada bibliografía que aquél evidentemente domina.

Por cierto que Araújo Falcão no es un desconocido para los cultores del derecho tributario, ya que integra un brillante conjunto de juristas brasileños dedicados a esta disciplina. En efecto, los nombres de Baleeiro, Gomes de Sousa, Ulhõa Canto, Nogueira, Araújo Falcão, entre otros, han trascendido los límites de su país de origen y aparecen con frecuencia en conferencias y en revistas de prestigio internacional.

Pese a su juventud —aún no ha cumplido cuarenta años—, nuestro autor ha publicado varios libros de importancia, como "Introdução do direito tributário" (1959), "Direito tributário brasileiro" (1960), "Introdução ao direito administrativo" (1960), "O novo imposto do selo explicado" (1959), y tiene en prensa otros, en colaboración, sobre impuestos estaduais y acerca de los empréstitos compulsivos, tema este último de actualidad en Brasil. Además, han aparecido numerosas monografías en revistas jurídicas de su país y del extranjero. Es miembro del Instituto dos Advogados de Brasil y del similar de Bahía; forma parte del Instituto Brasileiro de Direito Tributário, de la International Fiscal Association, miembro honorario del Instituto Uruguayo de Derecho Tributario y miembro fundador del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario. Actualmente es consultor jurídico del Ministerio de Relaciones Exteriores de su país, regente de la cátedra de Derecho Finan-

ciero y Finanzas de la Facultad Nacional de Derecho de la Universidad del Brasil, libre docente de la Facultad de Derecho de la Universidad del Estado de Guanabara y catedrático interino de Derecho Financiero en la Facultad de Derecho de la Universidad de Guanabara.

Tales son los antecedentes del prof. Araújo Falcão que avalan una obra de jerarquía como es esta investigación sobre el hecho generador de la obligación tributaria, que confiamos haber traducido con fidelidad; al menos, en ello pusimos el mayor empeño.

Sólo agregaremos, para terminar, que en el deseo de asegurar el mayor aprovechamiento de la doctrina acumulada, también vertimos al español las notas en francés e italiano que, según la costumbre brasileña, figuraban en los idiomas de origen. En cuanto a las citas de autores alemanes y con las excepciones que se mencionan en el texto, han sido traducidas por el Dr. Bernardo Salomon, a quien expresamos nuestro reconocimiento por su valiosa colaboración.

CARLOS M. GIULIANI FONROUGE.

ÍNDICE

| | |
|--|-----|
| PREFACIO | VII |
| CAPÍTULO I | |
| EL CONCEPTO | |
| 1. Obligación tributaria principal | 1 |
| 2. Concepto | 2 |
| 3. Denominación | 2 |
| 4. Importancia del concepto | 7 |
| CAPÍTULO II | |
| PREVISIÓN EN LEY | |
| 5. Hecho generador: caracteres esenciales | 11 |
| 6. Previsión en ley | 11 |
| 7. El derecho positivo | 13 |
| 8. Requisito esencial | 18 |
| 9. Previsión en ley e interpretación; interpretación extensiva | 18 |
| 10. Interpretación económica | 24 |
| 11. Integración analógica | 26 |
| 12. Sigue | 31 |
| 13. Analogía; hecho generador supletorio y "cláusula general" | 32 |
| 14. Autorización presupuestaria | 34 |
| CAPÍTULO III | |
| HECHO ECONÓMICO DE TRASCENDENCIA JURÍDICA | |
| 15. Hecho jurídico; sustancia económica | 37 |
| 16. Capacidad contributiva | 41 |

| | |
|--|----|
| 17. Consecuencias del concepto | 43 |
| 18. Interpretación de la ley tributaria | 44 |
| 19. Interpretación económica, evasión tributaria y economía de tributo | 44 |
| 20. Hechos generadores jurídicos, abstractos o formales | 50 |
| 21. Principio documental y principio negocial | 52 |
| 22. Imposición de actos nulos y anulables | 54 |
| 23. La simulación en materia tributaria | 56 |
| 24. Imposición de las actividades ilícitas, criminosas o inmORALES | 59 |
| 25. Causa de la obligación tributaria | 66 |
| 26. Impuestos sobre actos o negocios jurídicos | 67 |
| 27. Conclusión | 68 |

CAPÍTULO IV

NACIMIENTO DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA PRINCIPAL

| | |
|---|-----|
| 28. Hecho generador: causalidad jurídica | 69 |
| 29. Determinación (<i>lançamento</i>), naturaleza jurídica | 71 |
| 30. Sigue | 75 |
| 31. Sigue | 77 |
| 32. Sigue | 80 |
| 33. Sigue | 81 |
| 34. Sigue | 83 |
| 35. Sigue | 86 |
| 36. Sigue | 88 |
| 37. Incidencia, no incidencia, inmunidad y exención | 89 |
| 38. Hechos generadores simples y complejos | 95 |
| 39. La " <i>condicio juris</i> " en derecho tributario | 97 |
| 40. Hechos generadores instantáneos y conjuntivos (compleXivos) | 98 |
| 41. Sigue | 102 |
| 42. Hechos generadores complementarios o accesorios | 104 |
| 43. Hecho generador y retroactividad | 106 |
| 44. Sujeto pasivo principal | 107 |

| | |
|---|-----|
| 45. Distinción de los tributos " <i>in genere</i> " | 108 |
| 46. Impuestos " <i>in specie</i> "; discriminación de rentas públicas | 109 |
| 47. Impuestos directos e indirectos | 110 |
| 48. Base de cálculo | 111 |
| 49. Tributos adicionales | 112 |
| 50. Penalidades pecuniarias | 113 |

CAPÍTULO I EL CONCEPTO

1. OBLIGACIÓN TRIBUTARIA PRINCIPAL. — Se define como una obligación¹ *ex lege* de derecho público, la relación jurídica² en virtud de la cual el Estado u otra persona de derecho público exige la prestación de tributos.

¹ La orientación doctrinal predominante considera de naturaleza obligacional la relación jurídica tributaria, por lo menos en lo que respecta a la obligación principal de satisfacer los tributos. Existen ciertas discrepancias en cuanto a la naturaleza y clasificación de las otras relaciones jurídicas secundarias o accesorias (penalidades, normas procesales, obligaciones o deberes accesorios, etc.); que algunos autores pretenden considerar como integrantes de una sola relación jurídica de carácter complejo (así A. D. GIANNINI, *Il rapporto giuridico d'imposta*, A. Giuffrè, Milano, 1937, p. 26: "de modo que la relación jurídico-impositiva tiene un contenido complejo..."), en tanto que otros entienden que son de naturaleza totalmente distinta la relación jurídica principal y las demás relaciones jurídicas accesorias o secundarias (así DINO JARACH, *El hecho imponible. Teoría general del derecho tributario sustantivo*, edición de la Revista de Jurisprudencia Argentina S. A., Buenos Aires, 1943, ps. 44 y ss.). A los fines de nuestra exposición sólo interesa la referencia a la relación tributaria principal. En cuanto a la doctrina, además de las obras citadas cf. A. D. GIANNINI, *Istituzioni di diritto tributario*, 8^a ed., Giuffrè, Milano, 1960, p. 58; id., *I concetti fondamentali del diritto tributario*, Utet, 1956, ps. 125 a 129; DINO JARACH, *Curso superior de derecho tributario*, Liceo Profesional "Cima", Buenos Aires, vol. 1^o, p. 171; MARIO PUGLIESE, *Instituciones de derecho financiero, Derecho tributario*, trad. Fondo de Cultura Económica, México, 1939, p. 50, entre otros.

² Es verdad que algunos pocos autores pretenden considerar la relación tributaria como una relación de poder (*Gewaltverhältnis*). Entre ellos figura FRANZ SCHNEIDER, en su monografía *Das Abgabengewaltverhältnis. Grundzüge eines materiellen Teils*, Tübingen, Verlag von J.

Resulta obvio que la fuente de tal obligación es la ley, aunque no basta la existencia de ley para la instauración de la obligación tributaria. Para su nacimiento es menester que surja concretamente el hecho o presupuesto que el legislador señala como apto para servir de fundamento a la ocurrencia de la relación jurídica tributaria.

Ese hecho o presupuesto recibe el nombre de hecho generador.

2. CONCEPTO. — Hecho generador es, pues, el hecho o conjunto de hechos o el estado de hecho, al cual el legislador vincula el nacimiento de la obligación jurídica de pagar determinado tributo.

En esta definición se incluyen como elementos destacados para caracterizar el hecho generador, los siguientes: a) su previsión en ley; b) la circunstancia de que el hecho generador constituye un hecho jurídico para el derecho tributario; en verdad, un hecho económico de relevancia jurídica; c) la circunstancia de referirse al presupuesto de hecho para el surgimiento o la instauración de la obligación *ex lege* de pagar determinado tributo.

En oportunidad se examinarán y discutirán esos distintos aspectos de la noción de hecho generador.

3. DENOMINACIÓN. — Desde el punto de vista terminológico, cabe observar que se han utilizado diversas

C. B. Mohr (Paul Siebeck), 1918, *passim*, especialmente ps. 4 y ss.; y en cierta manera, GUIDO FALZONE, *Le obbligazioni dello Stato*, Giuffrè, Milano, 1960, p. 14. Tal concepción no halla sustento en la doctrina predominante.

expresiones como sinónimas de hecho generador, sin que ellas sean otra cosa que la simple traducción de términos consagrados en el lenguaje jurídico de otros países. Así es como se usan las expresiones soporte fáctico (del alemán *Steuertatbestand*), *hecho imponible* (del español), situación base o presupuesto de hecho del tributo (del italiano *fattispecie tributaria*), etc.

Algunos autores utilizan los vocablos *objeto del tributo* u *objeto del impuesto*, para designar el hecho generador, y entre ellos ERNST BLUMENSTEIN cuando alude al *Steuerobjekt*³. Ellos son criticables y por más de una razón. En primer lugar, evocan la errónea concepción antigua según la cual los impuestos especialmente, y en general los tributos, recaen sobre cosas, de modo que se hablaba de impuestos que incidían sobre inmuebles o sobre mercaderías destinadas al consumo, importadas, fabricadas, etc. En verdad, la relación tributaria es una relación personal u obligacional; la alusión a la cosa, al inmueble, a la mercadería, en los ejemplos mencionados, se efectúa *brevitatis causa*, con el propósito de indicar tales bienes como un *prius* lógico para identificar el hecho generador, que siempre es una relación establecida con tal cosa, inmueble, mercadería, etc.: la posesión o propiedad del inmueble; la importación, el consumo o destino al consumo, la fabricación de mercaderías, etc.⁴.

³ *System des Steuerrechts*, Polygraphischer Verlag A. G., 2ª ed., Zürich, 1951, p. 96: "El punto de partida de la intervención fiscal lo constituyen determinadas situaciones de hecho a raíz de las cuales se adeuda un impuesto. No significa solamente el motivo externo de la imposición, sino también su fundamento objetivo, por lo cual se lo denomina el objeto del impuesto".

⁴ WILHELM MERK, *Steuerschuldrecht*, Verlag von J. C. B. Mohr (Paul Siebeck), Tübingen, 1926, p. 36; A. D. GIANNINI, *Il rapporto cit.*,

Por tal motivo, por evocar esa concepción antigua y absolutamente superada, debe evitarse la expresión *objeto del tributo*.

Además, existe una segunda razón, de carácter sistemático, para estimar condenable el empleo de la designación *objeto del tributo*, con el significado de hecho generador. Es que en ello habría una impropiedad técnica. Como señala MERK, si el tributo es por definición una prestación en dinero, el *objeto del tributo* será necesariamente el objeto de esa prestación⁵.

En nuestro idioma la expresión consagrada es *hecho generador*.

El uso generalizado la impuso. Es posible que su divulgación entre nosotros se deba, en especial, a GASTON JÈZE, cuyo estudio sobre el hecho generador fue muy leído, tanto en su original como en la traducción al portugués⁶. Difícilmente se hallará en el Brasil texto doctrinal o de jurisprudencia, desde dos o tres

ps. 32 y ss.; DINO JARACH, *El hecho cit.*, p. 53; ALBERT HENSEL, *Diritto tributario*, trad., 1956, Giuffrè, Milano, p. 75.

⁵ MERK, *op. cit.*, p. 37; A. BERLIRI, *Principii di diritto tributario*, Giuffrè, Milano, 1957, vol. II, t. I, p. 199; JACOB WACKERNAGEL, *Die Aufgabe der Steuerrechtswissenschaft*, en *Von der Steuer in der Demokratie*, volumen publicado en homenaje a E. Blumenstein, Polygraphischer Verlag A. G., Zürich, ps. 24 y ss.

⁶ Estudio de JÈZE publicado originariamente en la "Revue de Droit Public et de la Science Politique", t. 54, año 44, Paris, 1937, ps. 618 a 634, y traducido por Paulo de Mata Machado con el título *O fato gerador do imposto (contribuição à teoria do crédito de imposto)*, en la "Revista de Direito Administrativo", vol. II, fasc. I, ps. 50 y ss. Además, del mismo JÈZE, también tuvo mucha divulgación entre nosotros el artículo traducido al portugués con el título *Natureza e regime jurídico do crédito tributário*, publicado en la "Revista de Direito Administrativo", vol. III, p. 58.

lustros atrás, en que se use otra expresión que no sea *hecho generador*⁷.

Es cierto que tal denominación también es pasible de crítica. En especial, el calificativo de *generador* contiene una impropiedad.

No es el hecho generador el que crea, el que, por así decir, genera la obligación. La fuente de tal obligación, la energía o fuerza que la crea o genera, es la propia ley. El hecho generador es tan sólo el presupuesto material que el legislador establece para instaurar la relación obligacional.

La obligación tributaria nace, se crea, se instaura por fuerza de la ley; en la ley radican todos sus factores germinales. El llamado hecho generador fija, únicamente, el momento, el presupuesto, la "*fattispecie*" normativa para que se inicie el *vinculum juris* legalmente previsto.

Si bien es verdad que tal impropiedad terminológica existe, no por ello debe desecharse la expresión *hecho generador*. La deficiencia señalada no excluye la virtud de que, por su misma calificación, deja establecido que el momento de realización del hecho generador es precisamente aquel en que se reputa instaurada la obligación tributaria. Aparte de ello, el uso de la palabra *hecho* tiene la ventaja de que deja aclarado que el hecho generador es, conceptualmente, un hecho jurídico y no un

⁷ Conviene señalar que la expresión *soporte fático (suporte factico)*, que no es otra cosa que la traducción del vocablo germánico *Tatbestand*, es utilizada siempre en las obras de PONTES DE MIRANDA.

La traducción más corriente en español de la palabra *Tatbestand* es "presupuesto de hecho", "circunstancia de hecho" o "situación de hecho" (N. del T.).

acto jurídico o, mejor, un acto de voluntad con contenido negocial de relevancia para el derecho tributario.

Por lo demás, no son necesarias mayores consideraciones o digresiones para justificar la preferencia por la designación *hecho generador*. Baste decir que tal expresión ya entró en nuestra terminología jurídica⁸.

⁸ RUBENS GOMES DE SOUSA, *Estudos de direito tributário*, Ed. Saraiva, 1950, S. Paulo, p. 167, nota 12-B, observa al respecto: "Tal vez procedería una objeción de carácter terminológico contra la expresión «hecho generador», en razón de que ella sugiere la idea de que tal hecho es necesario y suficiente para generar la obligación, cuando acabamos de ver que él es necesario pero no suficiente (JÈZE advirtió esta objeción). Quizá por esto fueron propuestos otros términos: hecho imponible (JARACH), situación-base fiscal (ALLORIO). Sin embargo, eventualmente en razón de la mayor influencia entre nosotros de la doctrina francesa y de lo familiar del idioma, la expresión «hecho generador» (JÈZE) ya entró en la terminología".

El vocablo fue adoptado últimamente, tanto en el "Anteproyecto de Código Tributário Nacional", elaborado por el mismo prof. Rubens Gomes de Sousa (cf. arts. 140 y 141, especialmente), como en el "Projeto de Código Tributário Nacional" resultante de los trabajos de la Comisión Especial constituida por el gobierno para examinar el referido anteproyecto (cf. espec. los arts. 80, 82, 83, 84 y 85). El relator de la Comisión, que fue el autor del anteproyecto, justifica el uso de la expresión *hecho generador*: "El art. 82 define el hecho generador de la obligación principal únicamente, puesto que la figura no existe en la obligación accesoria (*supra*, 88). La Comisión mantuvo la terminología del «Anteproyecto» (art. 141), por ser la más usual y esclarecedora, con preferencia a otras también utilizadas por la doctrina («hecho imponible», «situación-base fiscal», «soporte fáctico», etc.). Por otra parte, es concepto pacífico que la expresión «hecho generador» abarca todas las hipótesis consignadas en la ley como originarias de la obligación tributaria, ya se trate de hechos materiales o de situaciones jurídicas (JÈZE, *O fato gerador do imposto*, "Rev. Dir. Administrativo", 2/50, "Rev. Forense", 104/37). Por otra parte, la circunstancia de que el hecho generador dé origen a la obligación (art. 80), aunque por sí solo no pueda generar la cobranza, basta para eliminar cualquier otra objeción de naturaleza terminológica". Cf. Informes, en *Trabalhos do Comissão Especial do Código Tributário Nacional*, Río de Janeiro, 1954, volumen publicado por el Ministerio de Hacienda,

4. IMPORTANCIA DEL CONCEPTO. — El hecho generador es un hecho fundamental y nuclear para el estudio del derecho tributario. Escritores hay —los de la llamada escuela de glorificación del hecho generador— que consideran que toda la teoría del derecho tributario material no pasa de un desarrollo de la propia teoría del hecho generador⁹.

Sin incurrir en afirmación tan radical, puede decirse, sin embargo, que numerosos conceptos e instituciones de que trata aquella disciplina jurídica, tienen como punto de partida la noción misma de hecho generador, lo que

p. 192. Observación similar formula ALIOMAR BALEIRO, *Limitações constitucionais ao poder de tributar*, Forense, Río, 2ª ed., revisada y actualizada, p. 37, nota 11: "Reconocemos la pertinencia de la crítica a la expresión *hecho generador* de los franceses, pero la utilizamos por la difusión que la consagró en el lenguaje jurídico de nuestro país. «Hecho imponible», «presupuesto de hecho», «situación de hecho», *jattispecies tributaria*, *Tatbestand*, quizá no serían mejores. Si sólo últimamente, con el progreso del derecho tributario después de la guerra, esa noción simple tuvo divulgación y recibió el bautismo en la terminología jurídica, en verdad la observación de que la ley crea la obligación fiscal mediante la definición de una específica e inconfundible situación de hecho, es vieja de un siglo y medio. JEAN BAPTISTE SAY, que murió en 1832, escribía a principios del siglo anterior: «Hemos visto que mediante el impuesto se trata de afectar los capitales o las rentas de los contribuyentes; pero, a menos de gravarlos arbitrariamente, es necesario exigir su contribución con motivo de un hecho que sirva de base a la pretensión del fisco. Los funcionarios exigen el impuesto territorial en virtud del hecho de que el contribuyente es propietario de un fundo de cierto valor; la patente, por el hecho de que ejerce una profesión industrial; un derecho de ingreso, en razón de la introducción de tal o cual mercadería, etcétera. Tales son los hechos que sirven de base al impuesto; sobre ellos se lo aplica, y la variada naturaleza de estos hechos sirve para la clasificación, para la denominación de los impuestos» (J. B. SAY, *Cours complet d'économie politique*, Paris, 1852, 3ª ed., t. II, p. 398)".

⁹ DINO JARACH, *El hecho* cit., p. 62; para observaciones críticas, cf. A. D. GIANNINI, *Il rapporto* cit., p. 27, nota 47.

justificaría un paralelismo a su respecto, entre la relevancia de este último para el derecho tributario y la noción de crimen o delito para el derecho penal¹⁰.

Es así que en su oportunidad señalaremos la importancia del hecho generador para lograr concretamente la fijación de las siguientes nociones¹¹:

- a) identificación del momento en que nace la obligación tributaria principal;
- b) determinación del sujeto pasivo principal de la obligación tributaria;
- c) fijación de los conceptos de incidencia, no incidencia y exención;
- d) determinación del régimen jurídico de la obligación tributaria: alícuota, base de cálculo, exenciones, etcétera;
- e) distinción de los tributos *in genere*;
- f) distinción de los impuestos *in specie*;
- g) clasificación de los impuestos en directos e indirectos;

¹⁰ MERK, *op. cit.*, p. 63, nota 2; ALBERT HENSEL, *Diritto tributario*, trad. de Dino Jarach, Giuffrè, Milano, 1956, p. 73; WERNER APRATH, *Zur Lehre von steuerlichen Tatbestand*, en *Gegenwartsfragen des Steuerrechts*, Festschrift für Armin Spitaler, obra publicada bajo la dirección de Gerhard Thoma, Verlag dr. Otto Schmidt, Köln, ps. 128 a 131; A. BERLIRI, *Principii*, cit., vol. II, t. 1, p. 203: "de aquí la conclusión obvia, de que en el derecho tributario el estudio de la circunstancia de hecho (*fattispecie*) debería ocupar un lugar de primer plano, para no decir una posición absolutamente preeminente, con respecto a los otros problemas, así como ocurre en el derecho penal con el delito"; más adelante, en la p. 204, el mismo autor advierte, sin embargo, que las elaboraciones de los penalistas no serían fácilmente utilizables para el derecho tributario, "por la intrascendencia para éste, de los dos elementos característicos del delito: su ilegitimidad y su voluntariedad".

¹¹ AMILCAR DE ARAÚJO FALCÃO, *Direito tributário brasileiro* (aspectos concretos), Ed. Finanças S. A., Río, 1960, ps. 213 y 214.

h) elección del criterio para la interpretación de la ley tributaria;

i) determinación de los casos concretos de evasión en sentido estricto (*Steuerumgehung*);

j) establecimiento de los principios activos de la discriminación constitucional de rentas públicas (*rendas*) en el Brasil: definición de la competencia impositiva y determinación de los casos de invasión de competencia y de doble tributación.

CAPÍTULO II

PREVISIÓN EN LEY

5. HECHO GENERADOR: CARACTERES ESENCIALES.

Al examinar el concepto de hecho generador (párr. *retro*) le asignamos tres características esenciales: deb resultar de una previsión legal; constituir un hecho y no un acto negocial o un negocio jurídico para el derecho tributario; representar el presupuesto de hecho para el nacimiento de la obligación tributaria principal.

Corresponde, ahora, estudiar cada una de esas características esenciales.

6. PREVISIÓN EN LEY. — La primera de ellas es la previsión en ley. Se trata de un desdoblamiento o de un aspecto, quizá el más importante, del principio general consagrado por el Estado de Derecho, el de la legalidad de la administración (*Gesetzmäßigkeit der Verwaltung*), o más específicamente, del principio de legalidad de los tributos establecido por la Constitución brasileña de 1946 (art. 141, parágrafo 34) y por la casi totalidad de las Constituciones modernas vigentes¹².

¹² VICTOR UCKMAR, *Principi comuni di diritto costituzionale tributario*, Cedam-Casa editrice Dott. A. Milano, Milano-Padova, 1959, p. 21, con la siguiente observación: "Todas las constituciones vigentes, excepto, que yo sepa, la de la Unión de las Repúblicas Socialistas Soviéticas, establecen expresamente que los impuestos deben ser aprobados por los órganos legislativos competentes, precepto que —por lo menos en los Estados de derecho— ni siquiera sería necesario «ya que —como ha sido señalado

Algunos escritores alemanes al referirse al principio de legalidad de la administración en materia tributaria (*gesetzmässige Verwaltung*) suelen designarlo como postulado de adecuación de la tributación al hecho generador (*tatbestandsmässige Besteuerung*)¹³. Evidentemente hay una imprecisión técnica, ya señalada por KRUSE¹⁴, en esta forma de denominar al principio de

por ALLORIO— por regla general la administración pública ahora carece de facultad para modificar el derecho vigentes”. Sobre el principio de legalidad de los tributos, cf. especialmente: ALIOMAR BALEEIRO, *Limitações*, cit., ps. 19 y ss.; id., *Uma introdução à ciência das finanças*, Ed. Rev. Forense, 2ª ed., revisada y aumentada, 1958, vol. I, ps. 268 a 270, y vol. II, p. 476; id., *O direito tributário da Constituição*, Eds. Financeiras, Rio, 1959, ps. 87 y ss.; SEGUNDO V. LINARES QUINTANA, *El poder impositivo y la libertad individual*, Editorial Alfa, Buenos Aires, ps. 180 y ss.; SERVANDO J. GARZA, *Las garantías constitucionales en el derecho tributario mexicano*, Edit. Cultura, T. G., S. A., México, D. F., 1949, p. 17; ERNST BLUMENSTEIN, *Die Rechtsordnung der öffentlichen Finanzwirtschaft*, en *Handbuch der Finanzwissenschaft*, de Gerloff y F. Neumark, J. C. B. Mohr (Paul Siebeck), Tübingen, 1952, 2ª ed., vol. 1º, ps. 106 y 109; SALVATORE BARTHOLINI, *Il principio di legalità dei tributi in materia di imposte*, Cedam, Padova, 1957, *passim*, y en cuanto al fundamento del principio, p. 39.

¹³ Cf. especialmente HEINRICH WILHELM KRUSE, *Gesetzmässige Verwaltung, tatbestandsmässige Besteuerung*, en el volumen *Vom Rechtsschutz im Steuerrecht*, edit. por Günther Felix, Verlagsbuchhandlung des Instituts der Wirtschaftsprüfer GmbH, Düsseldorf, 1960, ps. 93 y ss. y, en especial, ps. 93, 95 y 109. En esta última página dice: “El principio de la adecuación al hecho generador (*der Grundsatz der Gesetzmässigkeit*) significa que puede exigirse el pago del impuesto únicamente en el caso de haber ocurrido las situaciones de hecho a las cuales la ley subordina la obligación tributaria. Ese principio es consecuencia del principio de la legalidad de la administración (pública) en el actual sentido de las palabras”. Señala el autor, con razón, que tal principio es, únicamente, un aspecto del principio más amplio de la reserva de la ley o de legalidad de los tributos. Cf. ps. 109 y 113.

¹⁴ Cf. *op. cit.*, p. 109: “Sin embargo, esa comprobación es correcta únicamente en un sentido muy general”.

legalidad de los tributos. Y es que este principio no se limita únicamente a la definición del hecho generador.

En consonancia se ha afirmado, por efecto del principio de legalidad, la necesidad de que en la ley formal estén determinados, cuando menos, los siguientes elementos: el hecho generador del tributo, su *alícuota*, la correspondiente base de cálculo y los sujetos pasivos directos e indirectos de la obligación tributaria¹⁵.

Definir, caracterizar, conceptuar por ley el hecho generador del tributo es, por tanto, uno de los aspectos más destacados del llamado principio de legalidad de los tributos, o de reserva de la ley en materia tributaria.

7. EL DERECHO POSITIVO. — Es interesante señalar que en el moderno derecho positivo comparado la expresa referencia al requisito de la previsión en ley es una constante, toda vez que se trata de definir el hecho generador.

A modo de ejemplo podrían mencionarse disposiciones de la *Reichsabgabenordnung* y del *Steueranpassungsgesetz*, en el derecho germánico; del Código Fiscal de la Federación, de Méjico; del Código fiscal de la provincia de Buenos Aires. Recientes proyectos de códigos tributarios, como el de GIULIANI FONROUGE en la Argen-

¹⁵ Cf. BALEEIRO, *Limitações* cit., p. 46; SERVANDO GARZA, *op. cit.*, p. 17; LINARES QUINTANA, *op. cit.*, ps. 180 y 181; OTTO MAYER, *Derecho administrativo alemán*, trad., Depalma, Buenos Aires, 1950, t. II, parte especial, p. 200; AMILCAR DE ARAÚJO FALCÃO, *Direito tributário* cit., ps. 234 y 365; id., *Introdução ao direito tributário*, Parte general, Ed. Financeiras S. A., 1959, p. 46. Evidentemente, el principio de reserva de la ley en materia tributaria también comprende el establecimiento de las infracciones y penalidades tributarias.

tina, el de la Comisión presidida por RAMÓN VALDÉS COSTA en el Uruguay, el de RUBENS GOMES DE SOUSA (hoy transformado en Proyecto de ley Aranha-Gomes de Sousa, a consideración de nuestra Cámara de Diputados), igualmente atribuyen relevancia a la característica que comentamos.

Veamos los respectivos textos.

El § 1, inc. 1, de la *Reichsabgabenordnung* establece (tanto en la redacción originaria, del 13 de diciembre de 1919, como en la del 22 de mayo de 1931): “§ 1. 1) Impuestos son las prestaciones en dinero, por una sola vez o continuas, que no representan el pago de un servicio especial, y que una corporación de derecho público impone para la obtención de recursos a todos aquellos a quienes afecta la situación de hecho a la que la ley vincula la obligación de la prestación”¹⁶.

Por su parte, el inciso 1 del § 3 del *Steueranpassungsgesetz* del 16 de octubre de 1934, dice: “La deuda impositiva nace al producirse la circunstancia de hecho (*Tatbestand*) que según la ley da lugar al impuesto”.

¹⁶ Los textos pueden consultarse, tanto en *Finanzen*, 6º volumen de la serie editada por J. JASTROW, *Textbücher zu Studien über Wirtschaft und Staat*, Berlin y Leipzig, 1921, Vereinigung wissenschaftlicher Verleger - Walter de Gruyter & Co., p. 56; como en el volumen actualizado con las modificaciones hasta el 1 de diciembre de 1956 y publicado por el Ministerio de Finanzas, con el título *Reichsabgabenordnung und Nebengesetze*.

En la presente versión, el texto del § 1, inc. 1, *AO*, está tomado de la obra *Ordenanza tributaria alemana*, trad. de José María de Eizaguirre, publicada por el Instituto de Estudios Fiscales - Ministerio de Hacienda, Madrid, 1963. El texto del § 3, inc. 1, del *StAmpG* corresponde a la obra *Ley de adaptación impositiva*, Depalma, Buenos Aires, 1964 (N. del T.).

Los arts. 2 y 31 del Código Fiscal de la Federación mejicana¹⁷ están así redactados: “Art. 2. — Son impuestos las prestaciones en dinero o en especie, que el Estado fija unilateralmente y con carácter obligatorio a todos aquellos individuos cuya situación coincida con la que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal”. “Art. 31. — El crédito fiscal nace en el momento en que se realizan las situaciones jurídicas o de hecho que, de acuerdo con las leyes fiscales, dan origen a una obligación tributaria para con el fisco federal”.

El Código Fiscal de la provincia de Buenos Aires¹⁸ (decreto-ley 277/57, con modificaciones ulteriores por ley 6007, de 1959) en su art. 2, igualmente establece dicho requisito: “Son impuestos las prestaciones pecuniarias que, por disposición del presente Código o de leyes especiales, están obligadas a pagar a la provincia las personas que realicen actos u operaciones, o se encuentren en situaciones que la ley considera como hechos impositivos. Es hecho imponible, todo hecho, acto, operación o situación de la vida económica de los que este

¹⁷ El texto actualizado del Código Fiscal puede leerse en la edición de hojas móviles, de MANUEL ANDRADE, *Código Fiscal de la Federación y disposiciones conexas*, 9ª ed., 1960, Editorial Información Aduanera de México, S. A.

¹⁸ Los textos actualizados figuran en la publicación n° 04777, de la Dirección General de Rentas del Ministerio de Hacienda de la provincia de Buenos Aires, con el título *Código Fiscal. Ley impositiva 1957. Decreto reglamentario 1403/57*, La Plata, 1957; y también en el “Boletín Informativo de Legislación Argentina”, año XIX, n° 3, 18 de marzo de 1959, ps. 19 y ss.

El párrafo transcrito por el autor subsiste sin modificación en el Código Fiscal de la prov. de Buenos Aires, texto ordenado en 1963, que rige actualmente (N. del T.).

código o leyes fiscales especiales hagan depender el nacimiento de la obligación impositiva".

Los proyectos de códigos tributarios recientemente elaborados contienen disposiciones del mismo tenor.

En el anteproyecto elaborado por GIULIANI FONROUGE, art. 17, se dice lo siguiente: "Los créditos fiscales nacen al producirse las situaciones de hecho que, *de acuerdo con las leyes fiscales*, dan origen a una obligación tributaria, pero sólo son exigibles a partir de la fecha señalada por las disposiciones en virtud de las cuales han tenido origen"¹⁹.

El reciente Anteproyecto de Código Fiscal del Uruguay, elaborado por una Comisión presidida por el prof. RAMÓN VALDÉS COSTA, en sus arts. 3, letra a, y 11, se expresa análogamente: "Art. 3. — *Materia privativa de la ley*. Sólo la ley puede: a) crear tributos, estableciendo su *presupuesto de hecho* y los elementos constitutivos de la relación jurídico-tributaria, modificar y derogarlos" ... "Art. 11. — *Concepto de tributo*. — Tributo es la prestación pecuniaria, destinada a cubrir los gastos públicos, que el contribuyente está obligado a pagar al Estado en cuanto ocurre *el hecho previsto en la ley como presupuesto de su obligación*"²⁰.

¹⁹ GIULIANI FONROUGE, *Anteproyecto de Código Fiscal*, Sección Publicaciones del Seminario de Ciencias Jurídicas y Sociales, Buenos Aires, 1942, p. 393.

²⁰ La transcripción procede del texto mimeografiado, enviado por el prof. VALDÉS COSTA. No conocemos ninguna publicación impresa. La Exposición de Motivos que precede al Anteproyecto de Código Fiscal, es de fecha 27 de febrero de 1959.

El Anteproyecto mencionado no ha sido transformado en ley hasta el momento actual (N. del T.).

Finalmente, queda por mencionar el Proyecto de Código Tributario Nacional hoy llamado "Proyecto Aranha-Gomes de Sousa", cuyos arts. 52, párrafo único, inciso I, y 82 indican expresamente la *previsión legal* como elemento característico del hecho generador. Dice el art. 52 del Proyecto: "Art. 52. Solamente mediante ley tributaria, cualquier tributo puede ser instituido o aumentado (Const., art. 141, párrafo 34), reducido o extinguido. — Párrafo único. También compete exclusivamente a la ley tributaria: I. *Definir el hecho generador de la obligación tributaria principal*, fijar el monto de la alícuota del tributo y la base de su cálculo e indicar el correspondiente contribuyente".

En el art. 82, ese Proyecto define específicamente el hecho generador de la obligación tributaria principal, cuando se trata del impuesto, de la tasa, de la contribución de mejoras o de la penalidad tributaria²¹. Para evitar una transcripción más extensa, bastará reproducir el inciso I del art. 82: "Art. 82. Hecho generador de la obligación tributaria principal es: I. Tratándose de impuesto, el estado de hecho o la situación jurídica, definidos por ley tributaria que dan origen, por sí o por sus resultados efectivos o potenciales, al derecho de la Hacienda Pública a constituir el crédito tributario correspondiente".

²¹ Por consideraciones que luego se expondrán en el texto, no estimamos recomendable extender el concepto de hecho generador al supuesto de las penalidades pecuniarias tributarias. La noción de hecho generador se inspira en la idea de capacidad económica del contribuyente, de la que constituye un índice. Tal consideración es absolutamente extraña a las penalidades pecuniarias, de manera que nos parece inconveniente aplicarles los mismos conceptos inherentes a la obligación cuyo objeto sea la propia prestación del tributo.

8. REQUISITO ESENCIAL. — Sin esa previsión o definición en ley no se configurará el hecho generador. Habrá un hecho común de la vida, o un hecho económico, o aun un hecho relevante para otras ramas del derecho, mas para el derecho tributario será un hecho jurídicamente intrascendente en cuanto al nacimiento de la obligación tributaria.

El requisito de legalidad es, pues, un requisito existencial, esencial o constitutivo para la formación misma del hecho generador, y no únicamente un simple requisito de validez.

Sin definición en ley no hay hecho generador.

9. PREVISIÓN EN LEY E INTERPRETACIÓN; INTERPRETACIÓN EXTENSIVA. — Expuesto que para la existencia del hecho generador es necesario recurrir a su definición como tal mediante la ley (formal, evidentemente), corresponde, ahora, considerar el medio en virtud del cual puede el legislador identificar el hecho generador.

Pero, no siempre la ley caracteriza explícitamente el hecho generador. Muchas veces el legislador se limita a mencionar un simple *nomen juris* o a efectuar una enumeración simplemente ejemplificativa, dejando al intérprete la tarea —basada en la norma— de atribuir en cada caso el concepto concreto del hecho generador.

La primera hipótesis tiene lugar cuando el hecho generador coincide con un concepto ya consagrado en otra rama del derecho, en alguna ciencia o aun en el lenguaje común. En tal caso, corresponderá al intérprete o a quien aplica la norma apreciar las características del hecho generador en la disciplina jurídica o científica de la cual se tomó su definición; con la salvedad, empero, de que a

tal efecto se tendrán en consideración principios fundamentales de derecho tributario, y entre ellos el de la llamada interpretación económica de la ley tributaria²².

En la segunda hipótesis —enumeración a simple título de ejemplo— el problema será, igualmente, de hermenéutica, incumbiendo al intérprete por la síntesis o reunión de los caracteres comunes subyacentes en las

²² La bibliografía referente al tema de la interpretación de la ley tributaria es amplísima, especialmente en Alemania y Suiza. Y ello, porque el debate acerca de la autonomía del derecho tributario constituye uno de los puntos de fricción más arduos, en la cuestión de la interpretación. Para la discusión del problema y, en especial, de la llamada interpretación económica o, según la fórmula germánica, de la consideración económica en la interpretación de la ley tributaria (*wirtschaftliche Betrachtungsweise in der Auslegung der Steuergesetze*), cf. entre otros: ERNST BLUMENSTEIN, *Gegenseitige Beziehungen zwischen Zivilrecht und Steuerrecht*, en "Zeitschrift für schweizerisches Recht", 1933, vol. 52, cuaderno 4, ps. 142 y ss., y especialmente ps. 260 y ss.; PIERRE AEBY, *De l'influence du droit fiscal sur le droit privé*, en la misma revista, ps. 317 y ss.; JACOB WACKERNAGEL, *Die Steuerumgehung und ihre Verhütung*, Basel, 1949, Helbing & Lichtenhahn, ps. 78 y ss.; PETER BÖHMER, *Erfüllung und Umgehung des Tatbestandes*, Verlagsbuchhandlung des Instituts der Wirtschaftsprüfer, Düsseldorf, 1958, ps. 5 y ss.; WILHELM HARTZ, *Die Auslegung von Steuergesetzen - Inhalt und Grenzen der wirtschaftlichen Betrachtungsweise*, Industria Verlagsbuchhandlung, Herne, ps. 33 y ss.; EUGEN SCHLEGEL, *Wirtschaftliche Betrachtungsweise im Steuerrecht*, Zürich, 1946, Buchdruckerei A/D Sihl AG., ps. 12 y ss.; WILLI WEINSHEIMER, *Die Auslegung gegen den Wortlaut im Steuerrecht*, Verlagsbuchhandlung des Instituts der Wirtschaftsprüfer, Düsseldorf, 1958, especialmente ps. 23 y ss.; ídem, *Die Zulässigkeit des bewussten Entscheidens gegen den Wortlaut des Gesetzes im Steuerrecht*, en la Colección de Estudios en homenaje a Armin Spitaler, publicada bajo la dirección de Günther Felix con el título "Von der Auslegung und Anwendung der Steuergesetze"; Carl Ernst Poeschel Verlag, Stuttgart, ps. 294 y ss.; GERHARD BOPP, *Scheingeschäfte, missbräuchliche Steuerumgehung und wirtschaftliche Betrachtungsweise*, en la misma colección, ps. 132 y ss.; BRIGITTE GAST, *Der Einfluss der Entwicklung der Verhältnisse auf die Auslegung von Steuergesetzen*, Verlagsbuchhandlung des Instituts der Wirtschaftsprüfer, Düsseldorf, 1957, ps. 34 y ss.; JOSEF KAISER, *Auslegungsgrundsätze*

enunciaciones de la ejemplificación legal, encontrar el concepto general al que pretenda aludir el legislador.

No siempre es fácil la tarea de saber concretamente cuándo se está en presencia de una enumeración ejemplificativa o de una enumeración taxativa; la distinción entre ellas se efectuará en cada caso según las enunciaciones formuladas por el legislador. En general, son menores las enumeraciones *taxationis causa* y más amplias las enumeraciones *exemplificationis causa*.

im Steuerrecht, Hermann Luchterhand Verlag, ps. 56, 73 y ss. y 93; WALTER GEERING, *Von Treu und Glauben im Steuerrecht*, en el vol. "Von der Steuer in der Demokratie", Colección de Estudios en homenaje a E. Blumenstein, Polygraphischer Verlag A.G. Zürich, ps. 124 y ss.; GERHARD THOMA, *Grundsätzliches zur Frage des Missbrauchs von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten im Steuerrecht*, y HUGO v. WALLIS, *Die wirtschaftliche Betrachtungsweise im Steuerrecht*, ambos publicados en la Colección de Estudios en homenaje a Ottmar Bühler, editada por Armin Spitaler bajo el título *Probleme des Finanz- und Steuerrechts*, Verlag Dr. Otto Schmidt KG., Köln, respectivamente, ps. 235 y 251; WALTER HÜBSCHMANN, *Die Problematik der wirtschaftlichen Betrachtungsweise*, en la citada colección, *Gegenwartsfragen des Steuerrechts*, p. 109; ALBERT HENSEL, *Der Einfluss des Steuerrechts auf die Begriffsbildung des öffentlichen Rechts*, en "Veröffentlichungen der Vereinigung der deutschen Staatsrechtslehrer", cuaderno n.º 3, Berlin und Leipzig, 1927, Walter de Gruyter & Co., p. 63 y especialmente ps. 90 y ss.; WOLFGANG POLLAND, *Steuerrecht und Privatrecht*, Verlagsbuchhandlung des Instituts der Wirtschaftsprüfer GmbH, Düsseldorf, 1960, ps. 23 y ss.; J. L. RUEBIN, *Der Begriff des Eigentums im schweizerischen Steuerrecht*, Verlag von H. R. Sauerländer & Co., Aaran, 1935, ps. 18 y ss.; H. SCHUTTENÄER, *Zur Frage der Auslegung von Steuergesetzen in Deutschland und in den Niederlanden*, en "Bulletin for International Fiscal Documentation", 1961, vol. xv, n.º 4, p. 193; n.º 5, p. 257; n.º 6, p. 321; MARCEL WURLOD, *Forme juridique et réalité économique dans l'application des lois fiscales*, Lausanne, Librairie F. Rouge & Cie. S. A., 1947, *passim* y, especialmente, a partir de la p. 70; EZIO VANONI, *Natura e interpretazione delle leggi tributarie*, reeditado en E. Vanoni, *Opere giuridiche*, a cura di Francesco Forte y Cesare Longobardi, Milano, Giuffrè, 1961, vol. I, especialmente a partir de la p. 157, o la traducción portu-

Dicha circunstancia es un indicio que no siempre puede presentarse. El criterio a seguir por el intérprete es verificar si entre los conceptos enunciados existen elementos comunes capaces, en su conjunto, de permitir la formulación de un concepto general más amplio; si así fuere, la enumeración se consideraría ejemplificativa. A la inversa, si entre los conceptos enunciados por el legislador aparecieren elementos diferenciales que de-

guesa, hecha por Rubens Gomes de Sousa, con el título: *Natureza e interpretação das leis tributárias*, Edições Financeiras S. A., especialmente ps. 181 y ss.; DINO JARACH, *Principi per l'applicazione delle tasse di registro*, Cedam, Padova, 1936, xv, ps. 41 y ss.; id., *El hecho imponible*, cit., ps. 127 y ss.; ANTONIO UCKMAR, *La legge del registro*, 3ª ed., Cedam, Padova, 1949, libro primero, ps. 182 y ss.; ANTONIO BERLIRE, *Leggi del registro*, 3ª ed., Milano, Giuffrè, 1952, ps. 111 y ss.; BENVENUTO GRIZIOTTI, *L'interpretazione funzionale delle leggi finanziarie*, en *Saggi sul rinnovamento dello studio della scienza delle finanze e del diritto finanziario*, Milano, Giuffrè, 1953, ps. 417 y ss.; idem, *Lo studio funzionale dei fatti finanziari*, en *Studi di scienza delle finanze e diritto finanziario*, Milano, Giuffrè, 1956, vol. II, p. 157; ASTER ROTONDI, *Spigolature di giurisprudenza in rapporto alla cosiddetta interpretazione funzionale delle leggi tributarie*, en "Archivio Finanziario", vol. II, p. 447; CAMILLE SCALTEUR, *In dubio contra fisco*, en "Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze", 1952, año XI, n.º 9, p. 334; GEORGES MORANGE, *L'interprétation des lois fiscales*, en "Revue de Science et de Législation Financières", 1951, n.º 4, p. 638, y traducido al portugués en la "Rev. de Direito Administrativo", vol. 32, p. 38; HORACIO A. GARCÍA BELSUNGE, *La interpretación de la ley tributaria*, Abeledo-Perrot, especialmente ps. 49 y ss.; JOSÉ LARRAZ, *Metodología aplicativa del derecho tributario*, Editorial Revista de Derecho Privado, Madrid; ADOLFO A. AMAYA, *La interpretación de las leyes tributarias*, Ediciones Arayú, Buenos Aires, ps. 13 y ss.; FERNANDO SAINZ DE BUJANDA, *Hacienda y derecho*, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1955, ps. 442 y ss.; LOUIS TROTABAS, *A interpretação das leis fiscais*, traducido al portugués en "Rev. de Direito Administrativo", vol. I, p. 38; idem, *Ensaio sobre o direito fiscal*, "Rev. de Direito Administrativo", vol. 26, p. 34; FRANCISCO DE SOUSA MATOS, *A interpretação da lei tributária e a analogia*, "Rev. de Direito Administrativo", vol. 21, p. 14; FRANÇOIS GÉNY, *O particularismo*

muestren la exclusividad de la indicación, la enumeración se considerará taxativa²³.

En cualquiera de las hipótesis, la caracterización del hecho generador está en la ley tributaria. El hermeneuta sólo indicará la intención del legislador, inclusive mediante la impropia llamada interpretación extensiva, confrontando la expresión léxica de la norma con

do direito fiscal, "Rev. de Direito Administrativo", vol. III, p. 59; GABRIEL GIAMPIETRO BORRÁS, *La teoría autonómica del derecho tributario*, en "Revista de la Facultad de Derecho y Ciencias Sociales", Montevideo, 1957, año VIII, nos. 1 y 2, p. 45; CARLOS M. GIULIANI FONROUGE, *Alcance y perspectivas de la autonomía del derecho tributario*, en "Rev. de la Facultad de Derecho y Ciencias Sociales", 1957, año VIII, nos. 1 y 2, p. 99; ANTONIO JOSÉ BRANDAO, *Interpretação das leis fiscais*, en "Rev. de Direito Administrativo", vol. 33, p. 67; CARVALHO PINTO, *Hermenêutica das leis fiscais*, "Rev. Forense", vol. 87, p. 642; RUBENS GOMES DE SOUSA, *Conteúdo econômico e forma jurídica na interpretação do direito tributário*, en "Anuário da Faculdade de Ciências Econômicas e Administrativas da Universidade de São Paulo", 1949/1950, p. 173; MOACYR LÔBO DA COSTA, *A analogia no direito tributário*, en "Rev. de Direito Administrativo", v. 35, p. 28; AMILCAR DE ARAÚJO FALCÃO, *Introdução*, cit., p. 81; BILAC PINTO, *Estudos de direito público*, Edição Rev. Forense, 1953, p. 55 y, especialmente, ps. 72 y ss.; CARLOS DA ROCHA GUIMARÃES, voz *Direito tributário. Direito fiscal*, en "Repertório Enciclopédico do Direito Brasileiro", dirigido por J. M. de Carvalho Santos, Editor Borsoi, Río de Janeiro, volumen XVIII, p. 18. Además, tratan la materia, forzosamente, las obras generales de derecho tributario, cuya indicación consideramos innecesaria.

²³ AMILCAR DE ARAÚJO FALCÃO, *Introdução ao direito tributário* cit., ps. 90 y ss.; cf. especialmente A. BERLIRI, *Principi* cit., 1952, vol. I, ps. 77 a 79, y en esta última página, el criterio mencionado: "Normalmente son elementos favorables para considerar ejemplificativa la nómina, la abundancia de los casos contemplados y la figuración del elemento común que permite reunirlos en un grupo único, clasificarlos en una sola categoría; en cambio, son elementos para estimar taxativa la enumeración: la limitación de los casos enumerados, la especificación de elementos secundarios que nada tienen que ver con el elemento común que puede hallarse en ellos, la indeterminación o, de todas maneras, la escasa aparición de tal elemento común".

los aspectos lógico y sistemático de esta última, a fin de captar la verdadera *mens legis*.

Actualmente se han superado las objeciones que otra se formularon a la interpretación extensiva de la ley tributaria; esta última admite, según el criterio predominante en nuestros días, todo y cualquier método de interpretación. Como ocurre con cualquier otra ley.

Por lo demás, tal conclusión es inobjetable. Interpretar una ley²⁴ es darle sentido o alcance. En la interpretación no hay actividad creadora o innovadora; la actividad intelectual del exégeta es meramente declarativa: él declara lo que está contenido en la ley, entendida ella racional, lógica o sistemáticamente, y efectuadas, por lo tanto, las necesarias correcciones de eventuales deficiencias del léxico del texto.

En la llamada interpretación extensiva, como en la restrictiva, en realidad sólo tiene lugar una declaración del verdadero sentido de la norma, cuya expresión sea defectuosa o inequivalente a la *mens legis*; al respecto se afirma que el legislador dijo menos (*minus dixit quam voluit*) o dijo más de lo que efectivamente quiso (*plus dixit quam voluit*)²⁵.

²⁴ Para la exposición sólo interesa el problema de la interpretación de la ley. Por esto se omite la referencia a los demás actos jurídicos, aunque son aplicables a ellos las mismas conclusiones expuestas en el texto.

²⁵ En derecho tributario, a diferencia de lo que ocurre en derecho penal, no existe ninguna *norma jurídica* que restrinja los métodos de interpretación utilizables. Esta observación es formulada, entre otros, por MORANGE, quien se funda en TROTABAS, y por GIUSEPPE SPINELLI. Dice el primero, "Revue" cit., p. 640: "En verdad, según la reflexión tan adecuada del prof. Trotabas: «Lo único cierto es que ninguna disposición de la ley escrita establece, en derecho francés, un método especial de interpretación para las leyes fiscales...» (L. TROTABAS, artículo men-

Al afirmarse que el hecho generador debe estar caracterizado en la ley tributaria, en modo alguno se olvida que la identificación, la revelación, la declaración de tales características legales, puede obtenerse mediante la llamada interpretación extensiva.

10. INTERPRETACIÓN ECONÓMICA. — No es ésta la oportunidad para discutir el problema de la llamada interpretación económica de la ley tributaria.

Corresponde observar, por ahora, que tal método exegético no importa violación del principio de legalidad de que tratamos. Depurada de los excesos e impropiedades que aparecen en algunos autores, la llamada interpretación económica de la ley tributaria consiste,

cionado, p. 101). De aquí resulta que en derecho francés, donde la jerarquía de los textos tiene, desde la Revolución, un fundamento esencialmente orgánico y accesoriamente formal, la investigación de la voluntad del legislador debe ser la norma suprema del intérprete; pero, bien entendido, que la voluntad expresada en una disposición especial podrá ser esclarecida por el espíritu general de la ley o del sistema jurídico de que forma parte integrante (F. GÉNY, *Méthode d'interprétation et sources en droit privé positif*, 2ª ed., t. I, ps. 266 y 289). Ninguna distinción debe efectuarse al respecto, entre el derecho fiscal y las otras disciplinas jurídicas. El método que debe usar el intérprete deriva de esta observación fundamental”.

GIUSEPPE SPINELLI, *La repressione delle violazioni delle leggi finanziarie nella scienza e nel diritto*, Giuffrè, Milano, 1947, 2ª ed., p. 47, formula idénticas observaciones, al decir que “la interpretación sólo puede ser la común a todas las otras leyes, careciendo nuestro sistema de una norma específica para la interpretación del derecho tributario”; agregando luego: “Por consiguiente, la interpretación de las leyes tributarias no puede ser otra que la aplicada a las demás leyes, excepto la interpretación restrictiva para aquellas disposiciones de carácter singular, por el objeto o por la persona, que las propias leyes pueden contener; sin que, no obstante, tales normas de excepción puedan derivar la ley en que se hallan contenidas, en ley excepcional”.

en último análisis, en dar a la ley, en su aplicación a las hipótesis concretas, una inteligencia tal que no permita al contribuyente manipular la forma jurídica para lograr —en atención al resultado económico previsto— un menor pago de determinado tributo o no pagarlo.

La misión de la interpretación económica de la ley tributaria es identificar —en la alusión del legislador fiscal a determinado acto, negocio o institución jurídica— la intención de caracterizar, mediante una forma elíptica, la relación económica subyacente. Incumbirá al intérprete en cada hipótesis concreta, atenerse a la *intentione facti* o intención empírica y, si fuere el caso, llegar así a la conclusión de la incidencia del tributo toda vez que quedara demostrada la prevista alteración de la *intentione juris* correspondiente, la utilización de forma jurídica no típica o atípica con respecto al fin contemplado (*Typisierungstheorie*), o el abuso de la forma jurídica, para emplear la expresión germánica (*Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts*); abuso, forma atípica o alteración de intención jurídica sólo explicable concretamente por el deseo de lograr una ventaja fiscal, o de no pagar o dilatar el pago o reducir el pago del tributo.

No corresponde anticipar consideraciones que pertenecen a otro capítulo, pero queda establecido que el método de interpretación económica es perfectamente adecuado al principio de legalidad en materia de hecho generador.

Se ha afirmado, con toda propiedad, que en lugar de oponerse dicho postulado a la reserva de la ley, el método en examen es una consecuencia de aquél. Así lo afirmamos en una obra anterior: “Verdaderamente, ello

es la recíproca del deber de legalidad a que está sujeta la misma administración; si el esquema legal de la tributación es vinculante para el Estado, no tiene por qué dejar de serlo para el contribuyente. Una decisión de la Suprema Corte norteamericana lo dice magistralmente: "Sostener otra cosa haría factibles los propósitos de los contribuyentes de sustituirse a la legislación en la determinación de la época y forma de la imposición"²⁶.

11. INTEGRACIÓN ANALÓGICA. — Queda por considerar un último desdoblamiento o aspecto del principio de legalidad en materia de hecho generador: el problema de la integración de la ley tributaria por analogía.

Los autores difieren al respecto. Unos opinan que la aplicación analógica, que ellos denominan incorrectamente de interpretación analógica, siempre es posible, porque la analogía —a su juicio— sólo conduce, como dice VANONI, "al descubrimiento de una proposición jurídica latente"²⁷. Consideran otros que es importante distinguir la analogía por comprensión de la analogía por

²⁶ AMÍLCAR DE ARAÚJO FALCÃO, *Introdução ao direito tributário*, cit., p. 135; DINO JARACH, *El hecho* cit., ps. 67 y 68. El fallo mencionado se dictó en el caso "Higgins v. Smith", en enero de 1940, y es citado por JARACH, *op. y loc. cit.*, nota 86 al pie de p. 68.

²⁷ E. VANONI, *Natureza* cit., traducción, ps. 323 y 324, o en *Opere giuridiche*, cit., vol. I, p. 291: "El uso correcto de la interpretación analógica conduce al descubrimiento de una proposición jurídica latente, de una norma puesta por el legislador no en forma directa sino indirectamente, mediante su aplicación a la reglamentación de supuestos particulares o de un grupo de suposiciones. Pasando de la aplicación especial a la norma general, se llega también a utilizarla en la sumisión de casos que no estuvieron presentes en la conciencia del legislador que creó la ley, pero que conceptualmente caben en la misma *ratio* inspiradora de la norma a extenderse por analogía. No habrá entonces creación de nuevo de-

extensión; la primera sería admisible en derecho tributario, no así la segunda²⁸.

Ninguno de esos aspectos es correcto. Adolecen ambos de una deficiencia fundamental, que es la de confundir la analogía, forma de integración de la ley, con la interpretación.

recho, sino revelación de toda la eficacia intrínseca de una norma indirectamente contenida en la ley".

En cuanto a la analogía en derecho tributario, cf. también en el mismo sentido, LOUIS TROTABAS, *A interpretação*, cit., p. 45 ("Considero indispensable, en efecto, reconocer el posible uso de la analogía por el juez fiscal"); ANTONIO JOSÉ BRANDÃO, *op. cit.*, ps. 80 y 81; GRIZIOTTI, *Saggi* cit., p. 426 ("sustentamos... el uso de la aplicación analógica y, en especial, por efecto de la necesidad de adaptar las leyes a casos no previstos, también de la llamada *interpretatio abrogans* del derecho romano o, mejor dicho, interpretación adaptadora (*adeguatrice*)"), y *Principios de política, derecho y ciencia de la hacienda*, trad., Editorial Reus (S. A.), Madrid, 1ª ed., ps. 252 y 257 a 258; GUSTAVO INGROSSO, *Diritto finanziario*, 2ª ed., revisada, Casa Editrice Dott. Eugenio Jovene, Napoli, 1956, p. 262.

²⁸ RUBENS GOMES DE SOUSA, *Curso de introdução ao direito tributário*, en "Revista de Estudos Fiscais" (de São Paulo), noviembre de 1948, año II, n° 11, ps. 465 y 466; id., *Preleções de direito tributário*, 1957 (texto mimeografiado del curso dictado en 1955 en la Facultad de Derecho de la Universidad de São Paulo), p. 37; id., *Compêndio de legislação tributária*, Ed. Financeiras S. A., 1ª ed., p. 55. El pensamiento del eminente profesor paulista se manifiesta en la obra y lugar citados en último término, en la siguiente forma: "En tanto, es necesario distinguir entre la analogía por *extensión* y la analogía por *comprensión*: la primera es la que partiendo de un texto legal, crea una norma jurídica nueva y la aplica a una situación diferente de la prevista en la ley; la segunda es aquella que partiendo de un texto legal, incluye en éste las situaciones análogas, aunque no estén mencionadas expresamente en el texto. Por consiguiente, la analogía por extensión no es admisible en derecho tributario, porque implica crear tributos sin ley, lo cual, como vimos, está prohibido hasta por la Constitución. En cambio, la analogía por comprensión es admisible, porque no crea nuevo derecho sino, únicamente, completa el alcance del derecho existente; por lo demás, si rechazáramos esta forma de analogía, tendríamos que exigir que la ley tributaria enumerase expresamente todos los casos" (cabe observar que en la 3ª ed. del mismo

Oportuna es la enseñanza de M. S. GIANNINI acerca de la distinción entre interpretación e integración: "En estos casos, sin embargo, el uso de la palabra interpretación es totalmente incorrecto: nos hallamos en presencia de un concepto distinto de la interpretación, que en Alemania desde mucho tiempo atrás suele llamarse *Ergänzung*, y en Italia, por algunos autores, integración"²⁹. "En esencia, la integración es la operación mediante la cual se busca una proposición jurídica, para completar una voluntad insuficientemente formada o manifestada; el contenido de tal proposición se fija mediante diversos instrumentos, que pueden denominarse *medios de integración*. Ésta es la diferencia fundamental de la interpretación, que consiste en comprender el alcance jurídico de una voluntad y es receptiva, en tanto que la integración es la terminación de un acto insuficiente en cuanto al elemento voluntad, esto es, innovadora. Corresponde al intérprete reconocer los límites dentro de los cuales se extiende una voluntad jurídica y los que cumple la integración, donde es necesario ampliarlos"³⁰.

Compêndio, parte general, 1960, p. 61, las expresiones *analogía por extensión y analogía por comprensión*, fueron reemplazadas por *interpretación extensiva e interpretación analógica*; conclusión que aparece más inaceptable que la expuesta en la edición primitiva de la obra). En el mismo sentido, cf. FRANCISCO DE SOUZA MATOS, *A interpretação da lei tributária e a analogia*, en "Revista de Direito Administrativo", vol. 21, p. 20; en idéntico sentido, aunque sin usar las mismas expresiones, MARIO PUGLIESE, *Instituciones de derecho financiero. Derecho tributario*, trad. Fondo de Cultura Económica, México, p. 124.

²⁹ Cf. *L'interpretazione dell'atto amministrativo e la teoria giuridica generale dell'interpretazione*, Giuffrè, Milano, 1939-XVII, p. 86.

³⁰ *Op. cit.*, p. 87. Sobre la diferencia entre integración en general, o analogía en particular e interpretación de la ley, cf. EDUARDO ESPINOLA, *Systema do direito civil brasileiro*, 3ª ed., Livraria Francisco Alves, 1938,

No menos incisiva es la opinión de CARNELUTTI: "Es indudable que cuando se habla de analogía *la norma o el precepto no existe*. Si existiera, el supuesto de la deficiencia quedaría excluido. No se trata, pues, de interpretar lo que el legislador ha dicho para llegar a su verdadero pensamiento, sino de adivinar lo que habría dicho si hubiera previsto el caso. La diferencia entre analogía e interpretación se dibuja con claridad: ésta sirve para conocer lo que el legislador ha *pensado*; aquélla, para conocer lo que *habría pensado*. La interpretación extensiva, cuyos linderos son el *minus dictum* y el *magis cogitatum*, constituye el último escalón que separa la interpretación de la analogía, pero no es todavía analogía. Esta última, como advierte la afortunada palabra, va más allá (*aná*) del pensamiento del legislador (*lógos*). Pero si la nueva norma no se ha formado, sino que se ha pensado por el legislador, hay que admitir que es fruto de la actividad del intérprete. Por eso cuando se ha planteado la cuestión de si la analogía es o no función creadora del derecho, debieran haber bastado vagos razonamientos para responder que sí. Ya se ha reconocido que también se produce derecho con la confirmación; pero la analogía hace algo más en cuanto sirve para dar

vol. 1º, p. 204; CARLOS MAXIMILIANO, *Hermenêutica e aplicação do direito*, Liv. Edit. Freitas Bastos, 1947, 4ª ed., 262; ALÍPIO SILVEIRA, vocablo "Analogia", en *Repertório enciclopédico do direito brasileiro*, dirigido por J. M. de Carvalho Santos, Editor Borsoi, Río de Janeiro, vol. 30, ps. 224 y ss., y en cuanto al derecho tributario, ps. 248 a 251; Ed. Heilfron, *Lehrbuch des bürgerlichen Rechts*, 1912, Felix Speyer Verlag, 5ª ed., vol. 1, p. 43.

forma, no a una orden complementaria de una ya existente, sino a una nueva³¹.

De tenerse en cuenta esa distinción inevitable y sustancial entre analogía e interpretación, no habrá cómo llegar a la conclusión de que es imposible, por vía de integración analógica, lograr la identificación del hecho generador. Porque de otro modo no estaría cumplido el requisito de legalidad del hecho generador o, mejor aún, de su previsión en la ley tributaria³².

³¹ Conforme: FRANCISCO CARNELUTTI, *Teoría general del derecho*, trad. española de Carlos G. Posada, Editorial de Derecho Privado, Madrid, 1941, p. 117. (En la obra original el autor efectúa esta cita de la traducción al portugués. N. del T.).

³² La conclusión que adoptamos es la que predomina en la doctrina. Conforme A. D. GIANNINI, *Istituzioni di diritto tributario*, 8ª col., Milano, Giuffrè, 1960, p. 20; id., *I concetti fondamentali del diritto tributario*, UTET, 1956, p. 44; DINO JARACH, *El hecho cit.*, p. 128; A. BERLIRI, *Principi cit.*, vol. I, ps. 56, 57, 62 y 83 a 91; ERNST BLUMENSTEIN, *System cit.*, p. 18; BENEDETTO COCIVERA, *Principi di diritto tributario*, Giuffrè, Milano, 1959, vol. I, ps. 74 a 79; etc. Sin embargo, el fundamento para llegar a tal conclusión no es siempre el mismo; para la mayoría de los autores, el motivo por el cual resulta inaceptable la integración analógica radica, como se dice en el texto *supra*, en el principio constitucional de la legalidad de los tributos; en cambio, algunos autores, como M. S. GIANNINI y BENEDETTO COCIVERA, consideran que el impedimento para la integración analógica de la ley tributaria radica en la circunstancia de que se trata de norma que indica hechos o presupuestos exclusivos, o mejor aún, reproduciendo la opinión de COCIVERA, *op. cit.*, ps. 77 y 78: "Pero, aparte de estos motivos de discrepancia, pareciera que combinando ambas tesis, se puede extraer un criterio seguro en materia de integración de las leyes tributarias. La aplicación de las normas que determinan los objetos de los impuestos está prohibida, pero no por la razón que adopta A. D. GIANNINI, sino porque estas normas son de «circunstancia de hecho (*factispecie*) exclusiva», según ha puntualizado M. S. GIANNINI, y como tales, no son susceptibles de aplicación analógica".

12. SIGUE. — No altera esa consideración la circunstancia de que algunas leyes tributarias se refieran expresamente a la analogía cuando tratan de caracterizar el hecho generador. En esta situación se halla la ley italiana del registro, en su art. 8 (ley del 30/12/23, n° 3269), y nuestra tarifa aduanera, en su art. 12 (ley 3244, del 14/8/57), etc.³³.

¿Existirá integración analógica en tales supuestos? Consideramos que no. En primer lugar, en la mayoría de los casos, aunque el legislador hable de analogía, en realidad quiere significar que la enunciación es ejemplificativa. Así podría interpretarse la citada disposición de nuestra tarifa aduanera: en su art. 12 quiso admitir, a los fines de la clasificación de la mercadería, la interpretación extensiva de la tarifa, para encontrar la ubicación correspondiente a un producto no mencionado expresamente.

Por lo demás, como señalan los autores, es común esa confusión entre interpretación extensiva y analogía. Basta advertir que aquellos fiscalistas que se refieren a la analogía por comprensión, en verdad están aludiendo a la hipótesis de interpretación extensiva³⁴.

³³ El *caput* del art. 12 de la tarifa aduanera es del tenor siguiente: "La mercadería no incluida en ninguna parte de la tarifa, será asimilada a aquella con la cual tuviere mayor analogía". El art. 80, 2ª parte, de la ley italiana de registro, dice así: "Un acto que por su naturaleza y por sus efectos, según las normas establecidas en el art. 4, resulte sujeto a tasa progresiva, proporcional o graduada, pero sin hallarse expresamente (*nominativamente*) indicado en la tarifa, quedará sujeto a la tasa establecida en la tarifa para el acto con el cual tenga mayor analogía por su naturaleza y por sus efectos".

³⁴ Conforme autores citados en la nota 28 *retro*.

En la mayoría de los casos, pues, y así ocurre en la referida tarifa aduanera, la conclusión a que llegamos—en contra de la posibilidad de caracterización o conceptualización del hecho generador mediante integración analógica— permanece invariada: en tales casos se trata de interpretación extensiva y no de aplicación analógica³⁵.

13. ANALOGÍA; HECHO GENERADOR SUPLETORIO Y “CLÁUSULA GENERAL”. — Es verdad que en ciertos casos no resulta aplicable el concepto de interpretación extensiva. Consideramos, no obstante, que en esas hipótesis marginales, al aludir expresamente a la analogía en materia de identificación del hecho generador, el legislador no permitiría la integración analógica. Es lo que puede ocurrir con aquellas disposiciones destinadas a combatir la evasión, ya que al efecto establecen paralelamente al hecho generador típico, las llamadas “cláusulas generales”³⁶ y los denominados hechos generadores supletorios, suplementarios, sucedáneos o subrogatorios (*Ersatztatbestand*)³⁷.

³⁵ Cf. A. BERLIRI, *Principi* cit., vol. I, p. 89; AMILCAR DE ARAÚJO FALCÃO, *Introdução* cit., p. 107.

³⁶ Respecto de las “cláusulas generales”, conforme E. BLUMENSTEIN, *Gegenseitige Beziehungen* cit., ps. 288 a y 230 a; ALBERT HENSEL, *Diritto tributario*, Giuffrè, Milano, 1956, trad., p. 144.

³⁷ Sobre el concepto de *Ersatztatbestand*, cf. E. BLUMENSTEIN, *Gegenseitige Beziehungen* cit., p. 227 a, al referirse a las medidas legislativas capaces de obstar a la evasión tributaria (*Steuerumgehung*): “Una manera de contrarrestarla (vale decir, la evasión tributaria) consiste en la admisión de las así llamadas situaciones de hecho substitutivas. A tal efecto, el legislador define detalladamente las situaciones de hecho que dan origen a la obligación tributaria, agregando luego, para el caso de faltar algunos de los hechos requeridos, otros cuya presencia ha de tener el mismo efecto

Sería contradictorio admitir la existencia de analogía o de aplicación analógica cuando el legislador, justamente para eliminar lagunas y omisiones, caracteriza las hipótesis de incidencia mediante la indicación de hechos generadores típicos y, genéricamente, de otros tantos hechos análogos o similares a aquéllos, por ciertos rasgos de orden jurídico, económico, etc.

No hay que hablar de analogía donde no existen lagunas u omisiones de la ley. Es la observación adecuada que formula A. BERLIRI, al considerar el art. 8 de la mencionada ley italiana de registro³⁸. Si la ley es expresa en cuanto al hecho generador, tanto en su configuración típica como en su formulación más amplia, mediante una cláusula general o de hechos subrogatorios o supletorios (*Ersatztatbestände*), no procedería hablar de interpretación analógica.

Con tales observaciones se reafirma la conclusión—por lo demás, predominante en doctrina— de que es inadmisibles recurrir a la integración analógica de la ley

legal que aquéllos. Esas “situaciones de hecho substitutivas” se refieren por lo general al objeto del impuesto, por cuanto frecuentemente se agrega otro al estado o proceso que lo constituye, ya sea por añadidura o sustitución, el cual debe traer aparejado el mismo impuesto que aquel para el cual falta uno de sus requisitos básicos. También en lo que respecta a la obligación tributaria subjetiva se admiten sustitutos, por cuanto se indican, además del sujeto primitivo del impuesto, otros responsables a los cuales se puede cobrar el impuesto en caso de que el responsable primitivo no cumpliera con sus obligaciones. Finalmente, también se admite la sustitución de algún elemento de las situaciones de hecho constitutivas”. Cf. en idénticos términos el mismo E. BLUMENSTEIN, *System* cit., p. 23; A. HENSEL, *Diritto* cit., p. 143; AMILCAR DE ARAÚJO FALCÃO, *Introdução ao direito tributário* cit., ps. 107 y 108.

³⁸ A. BERLIRI, *Principi* cit., vol. I, ps. 88 y 89.

tributaria, para definir o identificar el hecho generador³⁹. Esta interpretación ni siquiera se altera en aquellos casos en que la propia ley tributaria, al caracterizar el hecho generador, alude a la analogía: se tratará entonces de simple interpretación extensiva o de la creación de hechos generadores subrogatorios o supletorios (*Ersatztatbestände*).

14. AUTORIZACIÓN PRESUPUESTARIA. — En un capítulo posterior veremos, como característica esencial del hecho generador, el efecto jurídico específico que aquél tiende a producir, como es el de ocasionar el surgimiento de la obligación tributaria principal⁴⁰.

Sin embargo, no estaría completa la apreciación del requisito de legalidad o de previsión en ley del hecho generador, si no hiciéramos una advertencia respecto del principio establecido en ciertos ordenamientos jurídicos y especialmente en nuestro texto constitucional (art. 141, parágrafo 34, parte 2ª), del llamado principio de anualidad de los tributos.

Con excepción de la "tarifa aduanera" y del "impuesto determinado por causa de guerra", la Constitución brasileña dispone que ningún tributo será cobrado en cada ejercicio sin previa autorización presupuestaria. Esto equivale a decir que en cada ejercicio sólo podrán recaudarse los tributos creados o regulados por ley ante-

³⁹ En cuanto a nuestra jurisprudencia (brasileña): "Revista de Direito Administrativo", vol. 15, p. 129; "Revista Forense", vol. 92, p. 206, y vol. 135, p. 455, etc. Respecto de la doctrina, ver entre otros, los autores mencionados en la nota 32 *retro*.

⁴⁰ Ver más adelante, en el texto, nos. 28 y ss.

rior al presupuesto e incluidos en éste como fuente de recurso para el ejercicio correspondiente⁴¹.

Sin embargo, la autorización presupuestaria no se relaciona con el hecho generador, en el sentido de que constituye un elemento o requisito normativo para su formación o integración.

El principio de anualidad sólo de manera indirecta o remota tendría que ver con el hecho generador. La norma que establece la inclusión previa del tributo en la ley de medios, sólo constituye un requisito de eficacia o un acto-condición⁴² para la aplicación de la ley tributaria,

⁴¹ Aunque predominante en doctrina, esta conclusión no siempre es aceptada por la jurisprudencia. En cuanto a la mejor doctrina y a la jurisprudencia, cf. ALIOMAR BALEIRO, *Limitações constitucionais* cit., ps. 24 y ss., 46, 48 hasta 92. Sobre el debate acerca de la materia, cf. GILBERTO DE ULHÔA CANTO, *Temas de direito tributário*, Ed. Financieiras S. A., 1955, ps. 399 y ss.; RUBENS GOMES DE SOUSA, *Estudos de direito tributário* cit., p. 269; "Rev. Forense", vol. 123, ps. 369 y ss.; JOAO MANGABEIRA, *Opinion* (Parecer), en "Revista de Direito Administrativo", vol. 16, ps. 306 y ss.; FRANCISCO CAMPOS, *Opinion* (Parecer), en "Rev. de Direito Administrativo", vol. 14, p. 467, o su *Direito constitucional*, Liv. Freitas Bastos S. A., 1956, vol. 1º, ps. 287 y ss.; TEMÍSTOCLES BRANDÃO CAVALCANTI, *Opinion* (Parecer), en "Rev. de Direito Administrativo", vol. 16, ps. 299 y ss.; BILAC PINTO, *Estudos de direito público*, Forense, Río, 1953, ps. 189 y ss.; TEOTÔNIO MONTEIRO DE BARROS FILHO, *Opinion* (Parecer), en "Rev. de Direito Administrativo", vol. 15, ps. 371 y ss.; AMILCAR DE ARAÚJO FALCÃO, *Introd. ao direito tributário*, cit., ps. 58 y ss., o *Il problema delle fonti del diritto tributario nell'ordinamento giuridico brasiliano*, en "Archivio Finanziario", dirigido por E. Morselli, vol. v, p. 94. El Proyecto de Código Tributario Nacional (Brasil) regula la materia en el libro III ("De la legislación tributaria"), tít. III ("De la aplicación de la legislación tributaria"), cap. II ("Del cobro de los tributos"), en los arts. 70 y ss.; acerca del criterio observado por la comisión especial que elaboró el mencionado proyecto, cf. Informe (*Relatório*) del prof. RUBENS GOMES DE SOUSA, en *Trabalhos da Comissão Especial* cit., ps. 171 a 173 y 177.

⁴² BILAC PINTO, *Estudos* cit., *loc. cit.*, por lo mismo, dice que la ley tributaria es una *lex imperfecta*; afirmación que es correcta en lo referente a la obligación tributaria principal.

en lo que respecta a la competencia de las autoridades administrativas en cuanto a la recaudación del tributo. La disciplina normativa del hecho generador se agota en la ley tributaria; una vez establecido en ella, nada hay que agregarle. La autorización presupuestaria tiene que ver, ello sí, con la ley tributaria y, aun así, en cuanto al problema de la recaudación del tributo.

Exista o no autorización en la ley de medios, la previsión de la ley tributaria cumple el requisito formal para la existencia del hecho generador⁴³.

Si en un ejercicio faltara la autorización presupuestaria en cuanto a determinado tributo, no por ello debe considerarse revocada la ley tributaria correspondiente y, por consiguiente, inexistente, cancelado o incompleto el hecho generador. La ausencia de dicha autorización sólo obstará a que, producido concretamente el hecho generador, las autoridades administrativas puedan recaudar el tributo en aquel ejercicio: existirá el hecho generador, pero la ley tributaria carecerá de un requisito de eficacia necesario para la recaudación, para el cobro del tributo.

Con esa observación, que pone fin al presente capítulo, queremos dejar esclarecido que la previsión en ley, indicada como elemento esencial para la existencia, formación o constitución del hecho generador, se agota con la norma establecida por la ley tributaria y, por consiguiente, el hecho generador nada tiene que ver, desde el punto de vista lógico o sistemático, con el principio constitucional de la anualidad de los tributos.

⁴³ Cf., en el texto, n° 8 *retro*.

CAPÍTULO III

HECHO ECONÓMICO DE TRASCENDENCIA JURÍDICA

15. HECHO JURÍDICO; SUSTANCIA ECONÓMICA. — El hecho generador es un hecho jurídico en sentido estricto. Puede expresarse la misma idea afirmando que para el derecho tributario no es un acto jurídico de contenido negocial o un negocio jurídico⁴⁴.

⁴⁴ No corresponde en esta ocasión adentrar en la controversia en torno a la teoría del negocio jurídico, ni manifestar preferencia, ya por la clasificación bipartita o por la clasificación tripartita de los hechos jurídicos. De ahí que en el texto se hable alternativamente de acto jurídico de contenido negocial o de negocio jurídico, para designar aquellos hechos humanos cuyo efecto jurídico es la realización de la propia disposición de voluntad. BIAGIO DE GIOVANNI, *Fatto e valutazione nella teoria del negozio giuridico*, Casa Editrice Dott. Eugenio Jovene, Napoli, 1958, refiriéndose a la posición predominante entre los pandectistas, dice, respecto del negocio jurídico: "en el negocio, el efecto es la realización de lo querido" (p. 51); en el negocio —agrega DE GIOVANNI comentando la tesis de ENNECCERUS—, "la voluntad del efecto no parece reducible a la situación de hecho estática, pero en ella se delinea con evidencia una autónoma capacidad ordenante" (*op. cit.*, p. 43). ALFONSO TESAURO, *Atti e negozi giuridici*, Cedam, Padova, 1993, p. 89, distingue el acto jurídico propiamente dicho del negocio jurídico, en los siguientes términos: "acto es una manifestación de voluntad que tiene, de cualquier modo, trascendencia para el derecho; negocio es aquella particular manifestación de voluntad a la cual se agregan efectos jurídicos". Finalmente, cuando en el texto se hace referencia a actos jurídicos de contenido negocial y a negocios jurídicos, indistintamente, el propósito es aludir con ello a los hechos humanos cuyo efecto jurídico tiene como causa eficiente la voluntad de quienes en ellos participan. Al proceder así, se quiere distinguir tal supuesto de aquellos en que el acto sólo interesa por

Sin embargo, ese hecho tiene una particularidad de trascendencia jurídica para el derecho tributario: debe constituir un criterio, un índice o un indicio demostrativo de la capacidad económica o contributiva de los sujetos a quienes se atribuya. En otras palabras: en su esencia, sustancia o consistencia, el hecho generador es un hecho económico, al cual el derecho atribuye trascendencia jurídica.

su aspecto descriptivo, como presupuesto para que sobre él incida la valoración impuesta por la norma jurídica; entonces en esa hipótesis el hecho será considerado —para usar una expresión consagrada— con una función simplemente mediadora o intermediaria entre la norma y el efecto jurídico. Esa verdad tratan de señalarla CESARINI-SFORZA y DE GIOVANNI, cuando hablan del significado de la vieja expresión *ex facto jus oritur*, diciendo el primero que “el derecho no surge con el hecho, sino de la calificación jurídica del hecho”; y agregando el segundo que el vocablo “sirve para indicar exactamente que la regla jurídica es solamente uno de los términos de una dialéctica, que tiene como elemento intermediario el *hecho calificado*; hablándose en este sentido de una función mediadora, esto es, intermediaria en el paso de la abstracta y genérica disposición (*statuizione*) de la norma a la particular figura de calificación jurídica de uno o más comportamientos (*contegni*)” (DE GIOVANNI, *op. cit.*, ps. 21 y 22, y nota 3). De aquí las adecuadas palabras del tantas veces citado DE GIOVANNI, fundadas en VON TUHR y REGELSBERGER: “Los hechos no tienen autónoma capacidad creadora del derecho, sino que el ordenamiento los prevé y les proporciona (*verleiht*) la capacidad de constituir el origen de dichas relaciones; ellos representan solamente el conjunto de los elementos necesarios para producir un efecto jurídico. En la lógica del hecho “la causalidad jurídica es arbitrariamente creada por la ley”, y esto, por lo demás, es evidente porque “*Thatsachen und Rechtsfolgen werden von positiven Recht bestimmt*” (*op. cit.*, p. 27).

Sobre hecho jurídico, acto jurídico y negocio jurídico, ver entre otros: ERICH DANZ, *A interpretação dos negócios jurídicos*, trad. port., Saraiva, São Paulo, 1941, ps. 18 a 25; EMILIO BETTI, *Atti giuridici*, en *Novissimo Digesto Italiano*, Utet, 1958, vol. 1, t. 2, ps. 1504 y ss.; *id.*, *Teoría general del negocio jurídico*, trad. esp., Edit. de Derecho Privado, Madrid, *passim*, esp. ps. 4, 6, 11, 46, 50 a 52; CARLO MAIORCA, *Fatto giuridico - Fattispecie*, en *Novissimo Digesto Italiano*, 1961, Utet,

Entiéndase bien nuestra afirmación. No queremos decir —como expresan algunos autores— que el hecho generador es, simplemente, un hecho económico, lo que no sería correcto; sino que una vez considerados por el derecho como capaces de adquirir efectos o calificaciones jurídicamente trascendentes, los hechos políticos, económicos o sociales en general y aun los del mundo físico, pasan a ser considerados como hechos jurídicos.

vol. VII, ps. 112 y ss.; MATTEO FERRANTE, *Negozio giuridico - Concetto*, Giuffrè, Milano, 1950, esp. ps. 9 y ss.; PONTES DE MIRANDA, *Tratado de direito privado*, Parte general, 1954, 2ª ed., Borsoi, vol. II, ps. 187, 193 y 450, aparte de otros pasajes; *id.*, vol. III, ps. 3 y ss.

Una última observación, de especial interés para la teoría del hecho generador, es que el mismo hecho, según la forma en que lo tome el ordenamiento jurídico, puede ser considerado hecho jurídico en sentido estricto o acto negocial. He aquí lo que dice BETTI al respecto, *Atti giuridici*, p. 1504: “Decisiva, por lo contrario, es la apreciación del comportamiento en la órbita de un determinado derecho. Si aquí el orden jurídico toma en consideración el comportamiento del hombre en sí mismo y en el tratamiento que le atribuye valora típicamente el conocimiento que normalmente lo acompaña y la voluntad que determina su rumbo, el hecho deberá calificarse como acto jurídico. En cambio, deberá calificarse como hecho puro y simple, el hecho también voluntario, cuando el derecho tiene en cuenta su resultado o fenómeno natural como tal, prescindiendo de una eventual voluntad concurrente; o bien, cuando considera en forma determinada la acción del hombre sobre la naturaleza exterior, pero esto, tomando en cuenta más que el acto humano en sí, el resultado del hecho que destaca el comportamiento, vale decir, la modificación objetiva que ello acarrea al estado de cosas preexistente”. El mismo BETTI, en su *Teoría general* cit., p. 11, refirma tales conceptos, y PONTES DE MIRANDA, *Tratado* cit., vol. II, p. 450, también trata la materia.

M. S. GIANNINI, *Lezioni di diritto amministrativo*, 1950, Giuffrè, vol. I, p. 372, designa con el nombre de “derivación del acto en hecho” a la circunstancia que se está considerando: “Cuando un evento constituido por un acto obra como hecho, esta operatividad es independiente del querer del acto y es el acto como tal que se torna en ocurrencia (*occasione*), cuya realización produce el comportamiento dispuesto por la

Quisimos señalar, por consiguiente, que el aspecto del hecho generador que el legislador tributario toma en cuenta para calificarlo, es su idoneidad o aptitud para servir de punto de referencia, de medida, de indicación demostrativa de la capacidad contributiva o económica del sujeto pasivo de la obligación tributaria⁴⁵.

ley. De manera que a los efectos limitados de algunas calificaciones jurídicas, una realidad que nace como acto y que no pierde nunca su carácter de acto, deriva en hecho jurídico, adquiriendo por separado operatividad". Y luego, aludiendo a la problemática del hecho generador, agrega en la p. 374: "En los actos del derecho privado, aun hoy la derivación se manifiesta principalmente en calificaciones del derecho público, p.ej., tributario para algunos impuestos indirectos, a cuyo fin el acto privado se evidencia como hecho económico indicador de una transferencia de riqueza, de un empleo de capitales y similares, y actúa como hecho constitutivo de la obligación tributaria y a veces como presupuesto (hecho permisivo) para el ejercicio de poderes por parte de los órganos tributarios".

⁴⁵ Para la discusión del tema, ver: GAETANO LICCARDO, *Personalità e capacità tributaria*, en "Rassegna di Finanza Pubblica", 1956, año 1, nos. 1-2, esp. ps. 65 a 69; BENVENUTO GRIZIOTTI, *Il principio della capacità contributiva e sue applicazioni*, en *Saggi sul rinnovamento dello studio della scienza delle finanze e del diritto finanziario*, Giuffrè, 1953, ps. 347 y ss.; EZIO VANONI, *Note introduttive allo studio della capacità degli enti morali nel diritto tributario*, en *Opere giuridiche*, Giuffrè, 1961, vol. 1, ps. 425 y ss. KURT SCHMIDT, *Die Steuerprogression*, Kiklos-Verlag, Basel - J. C. B. Mohr (Paul Siebeck), Tübingen, 1960, p. 46, expone opiniones pesimistas, tanto sobre la capacidad contributiva como acerca de la justicia tributaria, destacándose entre otras la de SPEISER (según el cual "todos consideran justos aquellos impuestos que tenga que pagar otro") y la de GROSSMANN ("en ningún sector de la vida el subjetivismo humano celebra mayores orgías que aquí"); agregando SCHMIDT, en tanto, que es válida la conclusión favorable a un concepto de capacidad contributiva o de justicia fiscal (*Steuergerechtigkeit*) en términos relativos: "Parece dudoso, pues, que pueda determinarse la justicia impositiva en forma general y objetiva y, con ello, absoluta. Más bien se tiene la impresión de que no se trata de algo absoluto sino relativo, condicionado por el tiempo (la historia), el lugar y la cultura del pueblo, de una justicia convencional que siempre ha cambiado según la situación social, el nivel cultural, la filosofía, raza, partido político y personalidad, y que

En realidad, el ideal sería poder medir concretamente, en forma directa e inmediata, por el patrimonio o por la renta, la capacidad de cada uno para contribuir a sufragar las cargas públicas. Pero tal solución es utópica e inalcanzable, y por las distorsiones derivadas de su impracticabilidad, aun resultaría de adopción inconveniente, en razón de los inevitables fraudes que facilitaría, aparte de la inseguridad jurídica que implicaría para el contribuyente las actividades inquisitivas del fisco para hacer factible el resultado.

Para superar tales imposibilidades o inconvenientes, la técnica jurídica halló la vía de seleccionar hechos o circunstancias demostrativos de la existencia de capacidad económica.

El concepto de hecho generador no representa otra cosa, pues, que la sublimización o la síntesis de esas ideas o propósitos.

16. CAPACIDAD CONTRIBUTIVA. — En la actual fase evolutiva de las finanzas del Estado, los recursos públicos se caracterizan por ser predominantemente de naturaleza tributaria y estar regidos por el principio de capacidad contributiva.

Es verdad que se formulan objeciones a la validez científica del principio de capacidad económica, por lo

sigue cambiando constantemente. De esos conceptos puede decirse con razón, que sus cambios históricos son imprevisibles y que, por lo tanto, nunca puede reclamarse para ellos una validez general".

Sobre la materia, en general, ver: EMILIO GIARDINA, *Le basi teoriche del principio della capacità contributiva*, Giuffrè, Milano, 1961, *passim*; ARNALDO DE VALLES, *Limiti costituzionali alle leggi tributarie*, en *Studi in memoria di Benvenuto Griziotti*, a cura dell'Istituto di Finanza, Giuffrè, Milano, 1959, ps. 93 y ss.

menos entendida en sentido absoluto. Sin embargo, no puede negarse que aun por expresa determinación del derecho positivo, tal postulado ha sido consagrado en los Estados modernos y representa la versión, en materia tributaria, del principio general de igualdad.

Tal como ocurre con la igualdad objetiva, también el principio de capacidad económica inserto en las Constituciones, es programático, directivo o guiador (*directory provision*), destinado al legislador antes que a la administración o al juzgamiento y dependiendo su invocación concreta por el intérprete y por quien aplica la norma, de principios de actuación y de reglamentación que debe trazar la ley. Por consiguiente, se entiende que elegido el hecho generador de un tributo, sobre todo de un impuesto, el legislador habrá tenido en cuenta la capacidad económica de los sujetos pasivos de las correspondientes relaciones tributarias.

Por lo común, tal capacidad económica es considerada en términos afirmativos. Sin embargo, hay casos en que la capacidad económica es considerada en forma negativa, de manera que la tributación se establece teniendo en mira su inexistencia o, por lo menos, con el propósito de superarla. En este último caso se dice que los tributos son extrafiscales o con finalidades extrafiscales, dependiendo su legitimidad de la idoneidad del ejercicio del poder de policía (*police power*) al que sirven de manifestación e instrumento^{45 bis}.

^{45 bis} La expresión "poder de policía" es utilizada aquí en la acepción que le atribuye el derecho anglosajón, incluyendo, por lo tanto, el poder de legislar. Como es sabido, tal concepto no tiene cabida en el derecho continental europeo, donde el poder de policía sólo es atributo de la administración.

En cualquiera de las hipótesis, el hecho generador será considerado como índice de la capacidad contributiva o económica que el tributo debe afectar adecuadamente.

Como se advierte, al derecho tributario interesa primordialmente el resultado económico, o sea, la relación económica subyacente en el acontecimiento o hecho definido como hecho generador. Por lo mismo se ha dicho en términos generales, si bien con evidente referencia al hecho generador, que "en derecho tributario toda relación está empapada siempre por una linfa económica"⁴⁶.

Por consiguiente, cuando para definir el hecho generador la ley tributaria alude a actos, hechos o circunstancias, tiene por mira considerar los indicios de capacidad contributiva, que de tal manera se denuncian mediante la forma jurídica considerada.

De esta manera queda explicada la doble afirmación formulada al comienzo de este capítulo: a) que para el derecho tributario el hecho generador debe ser un hecho jurídico y nunca un acto negocial o un negocio jurídico; b) siendo para el derecho tributario un hecho jurídico, consiste el hecho generador en un hecho económico con trascendencia jurídica.

17. CONSECUENCIAS DEL CONCEPTO. — Así delimitado el problema, resulta fácil deslindar varias cuestiones que han determinado cierta divergencia entre los autores. En primer lugar, la *vexata quaestio* de la llamada interpretación económica de la ley tributaria a que nos referimos anteriormente (cf. n° 10, *retro*), y en segundo

⁴⁶ GABRIANO LICCARDO, *Personalità...* cit., ps. 56 y 57.

término, el problema de la imposición de los actos jurídicos nulos, anulables, ilícitos o delictuosos, el problema de la evasión tributaria en sentido estricto, etc.

18. INTERPRETACIÓN DE LA LEY TRIBUTARIA. — ¿Habrá en derecho tributario un método de interpretación que discrepe o difiera de los métodos y sistemas consagrados en otras ramas del derecho? Por cierto que no.

Lo que hay en derecho tributario es una óptica, una visión o un punto de vista diferentes de aquellos comúnmente adoptados en las demás ramas del derecho, y en especial en el derecho privado; de aquí la propiedad terminológica con que los juristas germánicos se refieren a las consideraciones económicas (*wirtschaftliche Betrachtungsweise*) que implica la interpretación en derecho tributario.

En una obra anterior tuvimos oportunidad de formular observaciones acerca del tema, cuya reproducción estimamos oportuna⁴⁷.

19. INTERPRETACIÓN ECONÓMICA, EVASIÓN TRIBUTARIA Y ECONOMÍA DE TRIBUTOS. — En derecho tributario, cuando el contribuyente comete un abuso de las formas jurídicas (*Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechtes*)⁴⁸, el intérprete está autorizado a desarrollar consideraciones económicas

⁴⁷ V. nuestro *Direito tributário brasileiro* cit., ps. 162 a 166.

⁴⁸ Es el criterio consagrado por el § 5 de la *Reichsabgabenordnung* en su texto del 13 de diciembre de 1919: "Durch Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts kann die Steuerpflicht nicht umgangen oder gemindert werden"; o traducido: "La obligación impositiva no puede ser eludida ni reducida por abuso de las

para la interpretación de la ley tributaria y para el encuadramiento del caso concreto frente al mandato resultante no sólo de la literalidad del texto legislativo, sino también de su espíritu, de la *mens* o *ratio legis*.

Para que ello ocurra es necesario que exista una atipicidad de la forma jurídica adoptada con respecto al fin, a la intención práctica contemplada.

Veamos. En el mundo de las relaciones económicas, a cada intención empírica o *intentio facti*, corresponde una intención jurídica o *intentio juris* adecuada, que se exterioriza mediante una forma jurídica típica. Supóngase que para llevar a efecto esa misma *intentio facti*, el contribuyente adopte una forma jurídica anormal o atípica, aunque no prohibida por el derecho privado, con el único objetivo de lograr —por la manipulación de la *intentio juris*— no pagar un tributo, o pagar menos o efectuar un pago diferido en el tiempo (*Steuervorteil*); esto es, se adoptó una forma económicamente inadecuada con el único propósito de provocar la evasión del tributo (*Steuerumgehung*).

Tomemos un ejemplo del derecho alemán. Existe allá un impuesto al volumen de los negocios (*Umsatzsteuer*). Determinado contribuyente pretendía vender un automóvil a plazos. Para evitar el *Umsatzsteuer* resolvió entonces realizar un contrato de locación del vehículo, cobrando al supuesto locatario un alquiler correspondiente a las cuotas del precio de venta. Rodeó el negocio

formas, ni por interpretaciones abusivas de las posibilidades formales del derecho privado".

El § 5 AO fue derogado por ley del 5 de mayo de 1936, pero figura actualmente, sin modificación, en el § 6 (1) del *Steueranpassungsgesetz* (N. del T.).

de las garantías equivalentes a las que procederían en el negocio de venta. Finalmente, aseguró al locatario un derecho de preferencia para la compra del vehículo al finalizar el contrato, por un precio determinado. No existe ley alguna, ni principio de derecho privado, que asigne tales condiciones a la locación de automóviles, por lo cual es evidente la falta de equivalencia entre la realidad económica y la forma jurídica adoptada: el único propósito era obtener una ventaja fiscal, una evasión⁴⁹.

La autorización dada al intérprete tributario, la licencia que se le otorga, es al efecto de que realice, por vía exegética, la adecuación de la realidad económica de cada caso concreto carente de tal equivalencia, al mandato legal entendido conforme a su espíritu.

La solución, por lo demás, no es específica del derecho tributario, por ser conocida en otras ramas del derecho.

Como señala JACOB WACKERNAGEL, la evasión tributaria no pasa de un caso particular de *fraus legis*, al cual atribuyó la praxis especial importancia: "La evasión de impuesto es un caso particular de evasión de la ley, al cual se asigna especial importancia en la práctica"⁵⁰.

La única diferencia verdadera entre el *in fraudem legis agere* (*Gesetzesumgehung*) de derecho común y su modalidad especial de derecho tributario, la evasión (*Steuerumgehung*), reside en el medio empleado para

⁴⁹ WILHELM MERK, *Steuerschuldrecht*, 1926, p. 53; además, nosotros consideramos extensamente el problema y tratamos de esclarecerlo con ejemplos concretos, con el título de *Interpretação e integração da lei tributária*, en "Rev. de Direito Administrativo", vol. 40, p. 24.

⁵⁰ *Die Steuerumgehung und ihre Verhütung*, cit., 1949, p. 29.

reprimir la última, que en derecho tributario se produce mediante el método de la llamada interpretación económica (*wirtschaftliche Betrachtungsweise in der Auslegung der Steuergesetze*)⁵¹.

Es oportuno significar que no toda ventaja fiscal lograda por el contribuyente constituye una evasión. Para ello es indispensable que haya una distorsión de la forma jurídica, una atipicidad o anormalidad de ésta frente a la relación económica que se exterioriza mediante aquélla.

De otra manera no hay evasión. Puede ocurrir que el contribuyente arregle sus negocios para pagar menos tributos. Nada lo impide, en tanto no se produzca aquella manipulación del hecho generador, en cuanto respecta a su vestidura jurídica.

La doctrina reconoce como válido y perfectamente legítimo, lo que se conoce por economía fiscal (*Steuerersparung*). Así, WACKERNAGEL, luego de señalar que la evasión tributaria se diferencia de la simple economía fiscal⁵², menciona en apoyo de la licitud de ésta una decisión muy citada del Superior Tribunal Administrativo de Prusia, del 25 de enero de 1906, que establece que na-

⁵¹ V. nuestro trabajo *Autonomía dos governos locais en matéria tributária*, en "Rev. de Dir. Administrativo", vol. 47, ps. 8 y 9; ese estudio fue publicado en texto español con el título *Autonomía de los gobiernos locales en materia tributaria. El problema de sus limitaciones implícitas en un sistema constitucional de discriminación rígida de rentas*, en la "Revista de la Facultad de Derecho y Ciencias Jurídicas", de Montevideo, año VIII, enero-junio de 1957, n° 1-2, ps. 418 y ss.; y también en el volumen editado por la misma Facultad con el título *Jornadas de derecho tributario*, 12-20 de octubre de 1956, Montevideo, 1957, ps. 417 y ss.

⁵² *Op. cit.*, p. 38: "Además, debe hacerse el distingo entre la elusión fiscal, la economía de impuestos y la evasión fiscal".

die está obligado a administrar su fortuna y sus rentas de tal manera que proporcione al Estado el máximo de recaudación de tributos: "... que nadie tiene la obligación de administrar sus bienes o fuentes de ingresos en forma tal que el fisco perciba el máximo de impuesto"⁵³.

En igual forma se pronuncia LEROUGE: "cualquiera puede ordenar su patrimonio o sus intereses de tal manera que el impuesto tenga la menor incidencia (*prise*) posible. El deber moral, como el deber cívico, no llegan hasta obligarlo a tomar el camino más provechoso para el Tesoro"⁵⁴.

Resumiendo lo dicho, tenemos que para admitir el empleo del llamado método de interpretación económica, es menester hallarse en presencia de una evasión tributaria en sentido estricto (*Steuerumgehung*), o sea, de la adopción de una forma jurídica anormal, atípica o inadecuada, aunque permitida por el derecho privado, para la obtención del resultado económico que se tenga en mira concretar. No basta, pues, cualquier ventaja fiscal cuya concreción es posible y lícita, en el caso de economía fiscal (*Steuereinsparung*): es indispensable la atipicidad o anormalidad de la forma cuya utilización sólo se expliquen por la intención de evadir el tributo⁵⁵.

Pero no es esto solamente. Es evidente que la interpretación económica sólo se admitirá, en cada caso concreto, para corregir situaciones anormales creadas artificialmente por el contribuyente. En otras palabras, me-

⁵³ V. WACKERNAGEL, *op. cit.*, ps. 40 y 41.

⁵⁴ *Théorie de la fraude en droit fiscal*, 1944, p. 103.

⁵⁵ V. ERNST BLUMENSTEIN, *Gegenseitige Beziehungen zwischen Zivilrecht und Steuerrecht*, en "Zeitschrift für schweizerisches Recht", nueva serie, vol. 52, fascículo 4 (1933), ps. 239, 240 y 243 a.

dianete ella no puede llegarse al resultado —en la generalidad de los casos— de alterar o modificar, por consideraciones subjetivas que el intérprete o el juzgador desarrollen en lo que respecta a la justicia fiscal, un concepto adoptado por el legislador. A esto se alude cuando se dice que la interpretación económica no puede surtir el efecto de una *interpretatio abrogans*⁵⁶.

Si, por ejemplo, el legislador gravó los préstamos y eximió las ventas, no sería tolerable que mediante la interpretación económica, el exégeta llegara a la conclusión de que en las ventas a plazos la relación económica es similar a la que se configura mediante un préstamo, y así estableciera, en la generalidad de los casos, que dichas operaciones deben excluirse del concepto de venta para encuadrarlas en la norma prevista para los préstamos.

En tal supuesto no existiría interpretación de la ley, sino una *emendatio legis*, una alteración de los mandatos de ella, una *interpretatio abrogans*, a la luz de consideraciones políticas eminentemente subjetivas que el intérprete aplicara en materia de justicia fiscal, lo que no es admisible⁵⁷.

⁵⁶ Inaceptable resulta la tesis de SCHLEGEL, cuando preterde incluir consideraciones de justicia en la interpretación (*Gerechtigkeit*) y expresamente habla de corrección de la ley tributaria por el intérprete: "La corrección que en esta forma se practica importa la aplicación de consideraciones económicas en el derecho fiscal". Más adelante agrega: "No se trata, pues, de una interpretación ponderada del sentido de la ley impositiva y aplicación de su resultado sino, más bien, como hemos visto, de su corrección o modificación según un punto de vista no jurídico sino económico" (cf. *op. cit.*, p. 13).

⁵⁷ V. nuestro trabajo *Autonomia dos governos locais etc.*, loc. cit.

De ello resulta que la interpretación económica sólo está permitida, en cada caso, cuando exista una anormalidad de la forma jurídica para realizar la intención práctica tenida en mira, y así lograr la evasión del tributo. A la inversa, si el acto realizado, la conducta observada, el procedimiento elegido, constituyen formas normales o típicas de manifestar el concepto adoptado por el legislador tributario, jamás podrá el intérprete, utilizando consideraciones económicas, alterar aquel concepto o su amplitud, restringirlo o modificarlo, *vi interpretationis tantum*, para suprimir, en la generalidad de los casos, modalidades de actuación contenidas en él.

20. HECHOS GENERADORES JURÍDICOS, ABSTRACTOS O FORMALES. — Claro está que las hipótesis deberán distinguirse según el criterio adoptado por el legislador para definir el hecho generador del tributo⁵⁸.

Algunas veces la ley identifica inequívocamente el hecho generador, incluyendo entre sus elementos constitutivos todos aquellos que caracterizan formalmente determinado negocio privado. Pertenecen a esta categoría los llamados hechos generadores jurídicos o, también, abstractos o formales, por oposición a los denominados hechos generadores económicos o, asimismo, hechos generadores causales.

La doctrina germánica y suiza en cierto modo tiene en cuenta esa distinción, cuando se refiere a los impuestos sobre la circulación jurídica o sobre tran-

⁵⁸ Entre las restricciones que formulamos a la llamada interpretación económica, debemos señalar el problema de la exégesis de disposiciones relacionadas con la discriminación constitucional de rentas públicas. V. nuestra *Introdução ao dir. tributário*, p. 137.

sacciones jurídicas (*Rechtsverkehrssteuern*) o a los impuestos sobre la circulación económica o sobre transacciones económicas (*Wirtschaftsverkehrssteuern*)⁵⁹.

Es necesario advertir, empero, que de tales clasificaciones no debe deducirse —en un negocio jurídico considerado como hecho generador— que la voluntad de las partes sea considerada en derecho tributario como causa eficiente de la deuda tributaria. Tal voluntad es considerada, en materia fiscal, sólo como elemento objetivo, descriptivo del hecho generador, desprovisto, por consiguiente, de todo su carácter valorativo; es decir, que pierde su contenido negocial.

No se altera la afirmación inicial de que en cualquier caso el hecho generador reviste el carácter de un hecho jurídico o, mejor dicho, de un hecho económico jurídicamente trascendente, por lo cual así debe ser interpretado.

La caracterización del hecho generador en rigurosos términos formales, podrá determinar, esto sí, una limitación a los poderes de investigación del exégeta tributario. En este sentido es perfecta la conclusión de JARACH: "Hay que admitir la posibilidad de este fenómeno, porque hay que admitir que el legislador puede sustraer al intérprete el poder de investigar sobre la relación económica que constituye el presupuesto de la

⁵⁹ MARCEL WURLOD, *Forme juridique* cit., ps. 31 y 32; ERNST BLUMENSTEIN, *System* cit., ps. 123 y ss.; WILHELM MERK, *op. cit.*, p. 41; en cierta manera L. RUEDIN, *Der Begriff des Eigentums im schweizerischen Steuerrecht. Zivilrechtliche Begriffe der Steuerrechts und wirtschaftliche Betrachtungsweise*, Verlag von H. R. Sauerländer & Co., Aaran, 1935, ps. 34 a 36.

obligación impositiva, fijando taxativamente en características formales lo que queda para su investigación⁶⁰.

21. PRINCIPIO DOCUMENTAL Y PRINCIPIO NEGOCIAL.

— En este orden de limitaciones al poder de investigación por el intérprete del contenido económico del hecho generador, es oportuno mencionar la adopción por el legislador del llamado principio documental, *Urkundenprinzip* o *Beurkundungsgrundsatz* del derecho germánico.

¿En qué consiste ese concepto, que tantos equívocos ha originado?⁶¹.

⁶⁰ V.: JARACH, *El hecho cit.*, p. 102.

⁶¹ Entre las soluciones erróneas y criticables en la materia, cabe mencionar la tesis de ANTONIO BERLIRI, *La legge del bollo*, Giuffrè, Milano, 1953, p. 28, y especialmente p. 75, al afirmar que el tributo incide sobre el documento y no sobre el acto: "De ser un tributo que afecta al documento y no al acto...". Además, en materia de impuesto de sellos, conviene recordar, al pasar, la doble afirmación —errónea en cualquier caso— de A. BERLIRI, de que el sello constituye un ingreso de monopolio, y que su aplicación o el uso del papel sellado (*carta bollata*) representa una carga (*onere*) que se impone al contribuyente. En Brasil también han surgido equívocos para definir la competencia de la Unión prevista en el art. 15, VI, de la Constitución y para saber si es legítima la creación, fundada en el art. 21 del Estatuto Supremo, del llamado impuesto a las transacciones, existente en la legislación de San Pablo y hasta hace poco en la legislación de Guanabara.

Para un estudio crítico del problema, véase ANTÃO DE MORAIS, *Problemas e negócios jurídicos, Direito constitucional-administrativo*, Max Limonad, 1949, ps. 19 y ss.; AMILCAR DE ARAÚJO FALCÃO, *Direito tributário brasileiro cit.*, ps. 280 y ss.; en cuanto a la competencia concurrente, en general, ver ALIOMAR BALEEIRO, nota "Competência concorrente", en *Repertório enciclopédico de direito aplicado*, dir. por Carvalho Santos, vol. 10, ps. 117 y ss., y GILBERTO DE ULHOA CANTO, *Alguns problemas de competência tributária concorrente*, en "Rev. de Direito Administrativo", vol. 57, ps. 9 y ss. En contra, sustentando la tesis criticada por nosotros: CASTRO NUNES, *Problemas de partilha tributária*, en "Rev. de

Se trata de determinar la forma de exteriorización del hecho generador. A tal efecto, el legislador puede consagrar uno de estos dos principios, criterios o técnicas: a) el principio negocial (*Geschäftsprinzip*)⁶², en virtud del cual el hecho generador es considerado cualquiera fuere su forma de exteriorización; b) el principio documental (*Urkunden- o Beurkundungsprinzip*), que consiste en el agregado de un *plus* a la configuración del hecho generador, como exigencia de que aparte de la naturaleza esencial del hecho, acto o negocio contenido en él (*gestum*) —*id quod interest*—, tal hecho tenga por su forma de exteriorización una versión documental, un *scriptum*, un instrumento específico⁶³.

Direito Administrativo", vol. 1, p. 5; *id.*, *Opinion*, en "Rev. de Direito Administrativo", vol. 51, ps. 495 y ss., espec. p. 498; *id.*, *Soluções de direito aplicado*, Liv. Freitas Bastos, 1953, ps. 135 y 165; BARBOSA LIMA SOBRINHO, *A constitucionalidade do imposto de cassao*, en "Rev. de Direito Administrativo", vol. 39, ps. 26 y ss.; Acórdãos do Supremo Tribunal Federal nos Recursos Extraordinários n° 7264, en "Rev. de Direito Administrativo", vol. 4, p. 184, y n° 7005, en la misma revista, vol. 19, p. 142.

⁶² La expresión *principio negocial* es tomada de WILHELM MERK, quien, a su vez, se remite a R. MEYER. Éste, como MERK, al referirse al hecho generador del impuesto a las transacciones jurídicas o económicas (*Verkehrssteuer*), alude a ello: "Acontecimientos de la vida económica o legal que traen aparejada la obligación de pagar un impuesto a las operaciones, como, por ejemplo, la transferencia del dominio de inmuebles dentro del país, según la ley de impuesto a la adquisición de inmuebles. En tal caso, puede considerarse como hecho generador la operación en sí o bien la expedición del documento referente a ella; según fuere, se aplica el principio negocial o bien el documental" (cf. *op. cit.*, ps. 41 y 42).

⁶³ Como se ve, según la adecuada observación de NICOLA D'AMATI, lo que se grava, en cualquier caso, es el acto, hecho o negocio y no la simple circunstancia de estar ante un trozo de papel o un mero texto escrito; porque, de otra manera, el impuesto correspondiente sería un impuesto a la producción o al consumo y no un impuesto al acto jurídico. Dice D'AMATI, *Teoria generale dell'imposta di bollo*, Giuffrè, Milano, 1957, ps. 14 y 15: "... En efecto, como está concebida ella podría hacer

Lo normal es la prevaencia del principio negocial. No obstante, si estuviese expresamente consignado el principio documental, el intérprete estará limitado en su poder de investigar el contenido económico del hecho generador; sin que ello signifique que éste haya sido despojado de su esencia o consistencia económica sino, únicamente, que la ley ha establecido restricciones a su caracterización, exteriorización o exégesis.

22. IMPOSICIÓN DE ACTOS NULOS Y ANULABLES. — Como dijimos anteriormente (nº 17), un segundo efecto deriva de la importancia atribuida a la naturaleza económica del hecho generador: facilita la delimitación y solución del problema de la imposición de actos nulos y anulables, por una parte, y de actividades ilícitas, criminosas o inmorales, por otra.

Por lo mismo que al derecho tributario interesa primordialmente la relación económica, no importa para la configuración del hecho generador la circunstancia de que consista, concretamente, en un acto o negocio jurídico afectado de nulidad o anulabilidad, toda vez que se produzcan los efectos económicos⁶⁴. A la inversa,

aparecer el impuesto de sellos como gravando el material de papel empleado en la redacción del acto y por lo tanto proporcionado a su valor, a manera de un impuesto a la producción o al consumo; lo que está muy lejos de la realidad de las cosas. Condiciones éstas que, sin embargo, no deben hacer pasar por alto que el papel entra en juego aquí, como elemento de hecho, y que en todos los casos el presupuesto de la imposición está constituido por el *acto jurídico*".

⁶⁴V. art. 11 de la ley italiana de registro (R. D. del 30 de diciembre de 1923, nº 3269); § 5 del *Steueranpassungsgesetz* (del 18 de octubre de 1934); art. 85 del Proyecto de Código Tributario Nacional, cit. Significativa es la disposición del proyecto mencionado en último término: "Art. 85. La circunstancia de que los negocios o actos jurídicos cele-

si el impuesto se hubiere pagado en tales condiciones, la sobreviniente anulación o declaración de nulidad del acto jurídico en que consista su hecho generador, no dará lugar, salvo disposición legal en contrario⁶⁵, a la repetición del tributo satisfecho —regularmente satisfecho en tiempo— por el contribuyente.

No podría ser otra la solución atribuida a la cuestión de la imposición de los actos nulos y anulables. La observación de YAIGRE es terminante al respecto: "Que el vicio del acto sujeto a la formalidad sea aparente u oculto; que se trate de una donación recíproca entre esposos, realizada en un solo acto, o por el contrario, de

brados o realizados sean inexistentes, nulos o anulables, o tengan un objeto imposible, ilegal, ilícito o inmoral, no excluye, modifica o difiere la imposición, toda vez que sus resultados efectivos sean idénticos a los derivados normalmente del estado de hecho o situación que constituye el acto generador de la obligación tributaria principal, sin perjuicio de lo dispuesto en el inc. V del art. 130". La doctrina italiana es extensa y en ocasiones contradictoria, acerca del art. 11 de la ley de registro, a cuyo respecto ver: FEDERICO MAFFEZZONI, *Gli effetti giuridici degli atti soggetti all'imposta di registro*, Cedam, Padova, 1947, ps. 4 y ss.; DINO JARACH, *Principi per l'applicazione delle tasse di registro*, Cedam, Padova, 1937-XV, ps. 75 y ss.; ANTONIO BERLIRI, *Le leggi del registro*, 3ª ed., Giuffrè, Milano, 1952, p. 119; EMILIO JAMMARINO, *Commento alla legge sulle imposte di registro*, Utet, 1959, vol. I, p. 36; G. GUGLIELMI y G. AZZARITI, *Le imposte di registro*, Utet, 1959, ps. 93 y ss.; ANTONIO UCKMAR, *La legge del registro. Commento teorico-pratico*, Cedam, Padova, 1949, 3ª ed., libro 1º, ps. 201 y ss. En cuanto al derecho francés, ver la obra fundamental de JEAN YAIGRE, *Nullité et imperfection en droit fiscal*, Bordeaux, Imprimerie de l'Université, 1932, ps. 209 y 268. V. también PIERRE DEBESE, *Nouveaux principes des droits d'enregistrement*, Paris, Éditions Techniques, 1946, p. 236. En oportunidad se formularán otras indicaciones bibliográficas complementarias, al considerar el problema de la imposición de las actividades inmorales, ilícitas o criminosas.

⁶⁵Disposiciones de este tipo son el art. 130 del Proyecto de Código Tributario Nacional cit.; los arts. 12 y 14 de la ley italiana de registro; el § 5, inc. 5º, del *Steueranpassungsgesetz*.

la violación a una prescripción legal no manifiesta, el acto nulo puede ser ejecutado, produce efectos hasta su anulación. Sería ilógico y contrario a los principios del derecho común, sustraerlo a la imposición⁶⁶.

23. LA SIMULACIÓN EN MATERIA TRIBUTARIA. — Un desarrollo de dichos conceptos tiene lugar en la aplicabilidad del método de interpretación económica, cuando se esté en presencia de un negocio jurídico simulado.

Tanto en la legislación italiana⁶⁷; como en la alemana bajo el régimen de la *Reichsabgabenordnung* de 1919⁶⁸, la impondibilidad de los negocios simulados, en el

⁶⁶ V. *op. cit.*, p. 210.

⁶⁷ Es aplicable el art. 8 de la ley de registro. V.: JARACH, *Principi per l'applicazione...* cit., esp. ps. 80 y ss., donde se mencionan y critican las opiniones divergentes de los juristas peninsulares. V. también: A. D. GIANNINI, *Il rapporto giuridico d'imposta*, Giuffrè, Milano, 1937-XV, p. 161, nota 17: "La administración financiera, por lo tanto, puede demostrar la existencia de la simulación con todos los medios de prueba". "Ni procede que, en el caso, promueva un juicio formal de impugnación del acto simulado; también aquí se trata de una investigación que aquélla realiza con medios puestos a su disposición por la ley, en la etapa de la determinación, salvo el ulterior recurso del contribuyente ante la autoridad judicial".

⁶⁸ Los §§ 4 y 5 de la AO, aplicables al efecto, eran plenamente suficientes, según demuestra GERHARD BOPP, mencionando a ese respecto la jurisprudencia del Reichfinanzhof. Posteriormente el legislador, a partir de 1934, resolvió hacer un distingo entre el supuesto de simulación (*Scheingeschäft*) y el abuso de la forma jurídica (*Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts*), dedicando a cada una de esas categorías una disposición propia, en los §§ 5 y 6 respectivamente, del Steueranpassungsgesetz. El propósito del legislador al distinguir los dos casos fue de orden técnico, por cuanto el abuso de la forma jurídica, con trascendencia como tal para el derecho tributario, lleva implícito como elemento esencial y connatural el *animus* de la manipulación del ropaje o forma jurídica para el fin de la evasión tributaria

sentido de afectar los actos ocultos en ellos, tiene por base el precepto que establece la prevalencia de la realidad económica sobre la forma jurídica, en los casos de distorsión o empleo anormal o abusivo de ésta.

Como señalamos, tales disposiciones legislativas resultan innecesarias para la investigación del contenido económico del hecho generador, porque de la propia naturaleza o sustancia de éste se deriva la norma de la primacía de la realidad económica sobre el ropaje jurídico, en los casos de inadecuación o falta de equivalencia entre una y otro.

A la luz de tales conceptos debe rechazarse la opinión de quienes, como PONTES DE MIRANDA y EDUARDO ESPÍNOLA⁶⁹, consideran que la imposición del acto oculto

(*Steuerungsumgehungsabsicht*): lograr no pagar, reducir el pago, o el pago diferido en el tiempo, del tributo; en la simulación, el fin perseguido por las partes podría ser otro, del cual derivaría, empero, con carácter secundario, un efecto perjudicial para el normal cumplimiento del tributo. V. el estudio monográfico de GERHARD BOPP, *Scheingeschäfte, missbräuliche Steuerungsumgehung und wirtschaftliche Betrachtungsweise*, en el volumen *Von der Auslegung und Anwendung der Steuergesetze* cit., ps. 134 y ss., y también ps. 140 hasta 141 y 144.

⁶⁹ La opinión de PONTES DE MIRANDA es más moderada, pues distingue la *simulación evidente* ("simulación que permite advertir el *suspecto fáctico*"), de la *simulación no evidente* (en la cual, "en tanto no se desarme ese negocio jurídico, no puede tenerse como existente el *suspecto fáctico*"), para afirmar que la acción anulatoria de la simulación sólo debe formalizarse en la segunda hipótesis. En cambio, la tesis de EDUARDO ESPÍNOLA es radical: "No hay ley, principio doctrinal o praxis válida que atribuya al agente fiscal la facultad de *anular ex auctoritate propria* algún acto, declaración de voluntad o relación jurídica, en que se presuma la existencia de simulación, para establecer que el acto real es otro, con distintos efectos". V. *Opiniones* (Pareceres) publicadas en un volumen, con el título "Injusto proceso fiscal contra a Orquima e sua defesa na orbita administrativa", 2º memorial, Tipografía Naval, Bahía, 1950, ps. 54 y 73.

depende de que la hacienda pública haya requerido judicialmente la declaración de nulidad de la simulación. Se fundan estos eminentes juristas en el art. 105 del Código Civil brasileño.

Tal disposición es inaplicable al derecho tributario y dos razones bastan para demostrarlo. En primer término, el Código Civil regula un acto negocial, un negocio jurídico, viciado o maculado de simulación; pero, según vimos, el hecho generador no es un negocio jurídico, sino tan sólo un hecho jurídico o un hecho económico con trascendencia jurídica, por lo cual resulta indiferente la voluntad de las partes en lo atinente a su contenido o a su carácter valorativo. Luego, no es oponible al derecho tributario un precepto que se refiere, típicamente, a actos jurídicos privados, de nítido carácter negocial.

Pero hay más. Por su misma naturaleza, el hecho generador implica una interpretación económica, como vimos anteriormente, conducente a la prevalencia de la realidad económica sobre la forma jurídica, en los casos de discrepancia entre ellas; y para que esto ocurra, adviértase bien, no es necesario que el acto o negocio privado consustanciado en el hecho generador, sea nulo o anulable. Por el contrario, puede tratarse de un acto perfectamente válido en derecho privado, como en el caso de los negocios indirectos, de los negocios fiduciarios⁷⁰ y de los llamados abusos de la forma jurídica

⁷⁰ Acerca del concepto de negocio indirecto, *in genere*, y negocio fiduciario, *in specie*, v. TULLIO ASCARELLI, *Il negozio indiretto*, en *Saggi giuridici*, Giuffrè, Milano, 1949, ps. 149 y ss., esp. ps. 152, 154 y 163. En cuanto al derecho tributario: JARACH, *Principi per l'applicazione* cit., ps. 80 y 81; y RUBENS GOMES DE SOUSA, Informe de la Comisión Especial

(*Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts*): a los efectos tributarios tendrá lugar la interpretación con miras a la realidad económica, esto es, la denominada interpretación económica.

Del empleo de tal método de interpretación no resulta, desde el punto de vista del derecho privado, ninguna consecuencia en cuanto a la estructura o a la validez del negocio, que subsistirán inalteradas; aun para el derecho tributario, en principio, el contribuyente no será pasible de sanción por el solo hecho de la manipulación de la forma jurídica civilmente válida.

Por tanto, si de la llamada interpretación económica no derivan efectos privados en cuanto al acto o negocio jurídico, aun en el caso de ser éste válido civilmente, no hay por qué, *a contrario sensu*, tener que esperar la declaración judicial de simulación para gravar hechos generadores que se exteriorizan mediante negocios simulados.

Por consiguiente, carecen de razones quienes procuran extraer del art. 105 del Código Civil, inaplicable al derecho tributario, un efecto inhibitorio en cuanto a las facultades de investigación de la realidad económica por el Estado.

24. IMPOSICIÓN DE LAS ACTIVIDADES ILÍCITAS, CRIMINOSAS O INMORALES. — Una serie de equívocos han ocurrido en Brasil y en otros países, en materia de imposición de actividades ilícitas, criminosas o inmorales, provinien-

del Código Tributario Nacional, en el volumen *Trabalhos da Comissão*, cit., p. 195.

do todas las dudas de no considerar la naturaleza económica del hecho generador. De ello resultan manifestaciones en el sentido de que las actividades ilícitas no deben ser gravadas, porque, de otro modo, el Estado estaría enriqueciéndose con actos prohibidos por él y en cierto modo asociándose a la ilegalidad y sacando provecho de ella.

En Alemania, antes de la primera guerra mundial, según POLLAND⁷¹, eran comunes las decisiones que reputaban ilegítimo hacer incidir al impuesto sobre casas públicas, venta de inmuebles para burdeles, intereses de hipotecas sobre inmuebles explotados como casas de tolerancia, explotación de juegos de azar, actividades de cartomancia, etc. Sin embargo, a partir de 1918, tanto la jurisprudencia como la doctrina se manifestaron en sentido contrario.

En Francia, por ejemplo, se gravan los ingresos provenientes de la prostitución, aunque el fisco adopte una vía indirecta para afectarlos. FASOLIS, luego de afirmar la neutralidad moral del fisco, agrega al respecto: "... en todos los casos el fisco procura afectarlos por vías tortuosas, recurriendo a subterfugios. Así, en Francia, quienes ejercen tales profesiones, si bien no están comprendidos en la tabla de tarifas de la "*contribution des patentes*", habitualmente están sujetos a dicho tributo en carácter de "*mâtres d'hotel garni*", o bien "*mâtres d'estaminet*" o de "*cabaretiers logeurs*"⁷².

⁷¹ WOLFGANG POLLAND, *op. cit.*, p. 8.

⁷² FASOLIS, *apud* FRANCESCO FORTE, *Sul trattamento fiscale delle attività illecite*, en "*Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*", junio de 1952, año XI, n° 2, p. 121, nota 2.

En la obra de FASOLIS las citas están en francés. (N. del T.)

En Brasil, la jurisprudencia ha vacilado en cuanto a la imponibilidad de las actividades criminosas o inmorales, inclinándose generalmente por la solución —que nos parece lamentable— de considerar ilegítima la incidencia del impuesto a su respecto⁷³.

Evidentemente es errónea tal manera de entender las cosas.

⁷³ Diversas sentencias del Tribunal Federal de Recursos han sido, en general, contrarias a la aplicación del impuesto a la renta sobre ganancias o beneficios obtenidos de la explotación o de la práctica de juegos de azar y en especial del llamado "jôgo do bicho". La primera de esas decisiones expresa: "El beneficio obtenido por casualidad con la práctica de juegos de azar, escapa a la imposición, porque el Estado no puede cobrar impuesto por una actividad que condena, no admite y castiga": sentencia publicada en la "*Revista de Direito Administrativo*", vol. 22, p. 35. En el mismo sentido, véase en dicha revista: vol. 34, p. 80; vol. 44, p. 65. Véase, igualmente, la "*Revista Fiscal e de Legislação Fazendária*", dirigida por Tito Rezende, año 1957, sección impuesto a la renta, dec. 282.

Sin embargo, el Tribunal Federal de Recursos admitió alguna vez la doctrina contraria: v. "*Revista Forense*", vol. 170, p. 209. Por la imposición, véase aún, decisión del 1er. Consejo de Contribuyentes, en "*Revista de Direito Administrativo*", vol. 35, p. 48.

Nota para la edición española: El llamado *jôgo do bicho* es una especie de lotería muy popular en el Brasil, a pesar de estar prohibida por constituir una contravención penal como explotación o práctica del juego de azar. La denominación proviene del hecho de que los números, cien al todo, sujetos a extracción y sorteo, corresponden a animales, aisladamente considerados o en grupos. Este juego tiene un origen muy interesante. El barón de Drummond fue el fundador y propietario del jardín zoológico de Río de Janeiro; y habiéndose suprimido en el presupuesto federal de 1893 la asignación para la manutención de los animales, la solución hallada para obtener recursos fue la de instituir un sistema de premios a los adquirentes de entradas, en las cuales estaba inscrito el animal (*bicho*) a sortearse horas después, con lo cual se estimulaba la concurrencia al parque zoológico. De ese hecho hoy apenas queda el sistema, convertido por los banqueros o empresarios (llamados *bicheiros*) en una simple lotería, de gran difusión popular.

Es verdad que ciertos autores, aun aceptando la conclusión de que son impondibles las operaciones o actividades mencionadas, formulan restricciones en cuanto a la plenitud de esa interpretación, como es el caso de ORONZO QUARTA, de ANTONIO BERLIRI y de OTTMAR BÜHLER⁷⁴. Sin embargo, la doctrina predominante se

⁷⁴ QUARTA, *Commento alla legge sulla imposta di ricchezza mobile*, Società Ed. Libreria, Roma-Milano-Napoli, 1917, 3ª ed., vol. 1º, ps. 209 a 216, punto 66, distingue entre actividades inmorales toleradas y actividades propiamente *contra legem*, excluyendo de la imposición únicamente las segundas, fundándose en que "en tales supuestos sería verdaderamente absurdo que se incluyera entre los réditos que deben concurrir a los gastos de la comunidad social, aquellos que legalmente no podrían existir, lo que jurídicamente sería imposible" (ver ps. 212 y 213). Sin embargo, en cuanto a las actividades inmorales, QUARTA se pronuncia por la aplicación de tributos y hasta señala que tal era la práctica desde Roma; y es así como la *lustralis collatio* o *chrysargyron*, que afectaba los beneficios industriales, comerciales y profesionales, se extendía al salario de las prostitutas y a las ganancias de quienes las explotaban, incluyéndose unas y otros, a ese efecto, en los conceptos de *mercatores* o *negociatores* (v. QUARTA, *op. cit.*, p. 214). En cuanto a A. BERLIRI, *Principi cit.*, vol. II, t. I, también admite la imposición de los beneficios o ganancias derivados de actividades ilícitas (p. 229); entiende, inclusive, que si la ley eximiese al contribuyente en esas condiciones, sería pasible de inconstitucionalidad, por violación del principio constitucional de adecuar los tributos a la capacidad contributiva. La restricción de BERLIRI, con el mismo fundamento de lesión del principio de capacidad contributiva, rige para la imposición discriminatoria de tales actividades, a menos que se demuestre la mayor capacidad económica de quienes las ejerzan (p. 232). En efecto, si la tributación discriminatoria de tales actividades reconociera una clara finalidad extrafiscal, su legitimación dependería de que el correspondiente sujeto activo tuviere competencia para ejercer el poder de policía (*police power*) en la materia.

La opinión de BÜHLER puede verse en su *Steuerrecht*, Grundriss in zwei Bänden, Betriebswirtschaftlicher Verlag Dr. Th. Gabler, Wiesbaden, tanto en su 2ª edición de 1933, 1er. vol., ps. 101 y 102, como en su 3ª edición de 1959, al cuidado de Georg Strickrodt, vol. 1º, 1er. tomo, ps. 180 y 181. Expresa BÜHLER el principio de la imposición de las actividades ilícitas y contrarias a las buenas costumbres, designado por él

pronuncia por la imposición sin restricciones⁷⁵.

No puede ser de otra manera, teniendo en cuenta la naturaleza del hecho generador de la obligación tributaria como un hecho jurídico de acentuada consistencia económica o como un hecho económico con trascendencia jurídica, cuya elección por el legislador debe servir

como principio del *non olet*, aprovechando una frase de HENSEL: "en derecho impositivo, pues, prevalece el principio denominado *non olet*" (p. 180 de la 3ª ed.); sin embargo, desde el punto de vista edificante de las buenas costumbres, rechaza la imposición de ciertas actividades contrarias a la moral, como es el caso de los burdeles (*Bordellbetrieb*): "por lo menos aquellas operaciones que deben considerarse como contrarias a la moral en el sentido más extremo de la palabra, deben exceptuarse del tratamiento fiscal" (p. 181 de la 3ª ed.).

Posición singular es la de GIORGIO TESORO, quien considera que no tiene naturaleza tributaria sino de sanción pecuniaria, el ingreso que el Estado percibe adoptando como presupuesto el ejercicio de una actividad ilícita. V. *Principii di diritto tributario*, Bari, Dott. Luigi Macri Edit., 1938, p. 175: "Es del caso advertir, finalmente, que el presupuesto de hecho y, por tanto, la causa jurídica de una obligación tributaria, en ningún caso puede estar constituido por un hecho ilícito—civil, administrativo o penal—realizado por el sujeto pasivo de la obligación; cuando la obligación de satisfacer una prestación pecuniaria surge de un hecho ilícito, aquélla tiene el carácter de sanción, no es tributo: corresponde a la exigencia (*pretesa*) punitiva del Estado, no a su actividad financiera".

⁷⁵ V.: ALBERT GIERSCHEMANN, en colaboración con ARTUR ZÖLLER, *Die Grundlagen des deutschen Steuerrechts*, Eric Schmidt Verlag, 1959, vol. I, p. 131; POLLAND, *op. cit.*, ps. 35 a 38; WILHELM HARTZ, *Die Auslegung von Steuergesetzen. Inhalt und Grenzen der wirtschaftlichen Betrachtungsweise*, Industria Verlagsbuchhandlung GmbH, Herna, ps. 53 y 54; A. D. GIANNINI, *Il rapporto cit.*, p. 160; FRANZ SCHNEIDER, *Das Abgabengewaltverhältnis. Grundzüge eines materiellen Teils*, Verlag von J. C. B. Mohr (Paul Siebeck), Tübingen, 1918, p. 23; EZIO VANONI, *Natura ed interpretazioni delle leggi tributarie*, en el volumen *Opere giuridiche*, a cargo de Francesco Forte y Cesare Longobardi, Giuffrè, Milano, 1961, vol. I, p. 141; o en la excelente traducción de RUBENS GOMES DE SOUSA, *Natureza e interpretação das leis tributárias*, Edições Financeiras S. A., Rio de Janeiro, p. 164; FRANCESCO FORTE, *Il trattamento fiscale delle attività illecite*, en "Rivista" cit., ps. 119 a 131, entre otros.

de índice de capacidad contributiva. La validez de la acción, de la actividad o del acto en derecho privado, su juridicidad o antijuridicidad en derecho penal, disciplinario o en general punitivo, finalmente su compatibilidad o no con los principios de la ética o con las buenas costumbres, carecen de importancia para el problema de la incidencia tributaria; por eso le resulta indiferente la validez o nulidad del acto privado mediante el cual se manifiesta el hecho generador: en tanto se halle configurada la capacidad económica legalmente prevista, la incidencia debe tener lugar inevitablemente.

La tesis contraria representa, según la acertada opinión de POPITZ, la manifestación de un sentimentalismo ilógico e infundado, y desde el punto de vista tributario conduce —esto sí— a la violación del principio de igualdad fiscal.

La exoneración tributaria produciría un resultado en verdad contradictorio, porque otorgaría a los contraventores, a los marginales, a los ladrones, a quienes lucran con el robo, el crimen, el juego de azar, el proxenetismo, etcétera, la ventaja adicional de la exoneración tributaria de la cual no gozan los contribuyentes con igual capacidad contributiva derivada de la práctica de actividades, profesiones o actos lícitos.

Oportunas son al respecto las palabras de ALBERT HENSEL: "Justamente el principio de igualdad ante el impuesto impide que al deudor de un tributo se permita trasponer las puertas del Eldorado fiscal mediante la realización de actos prohibidos o contrarios a las buenas costumbres"⁷⁶.

⁷⁶ *Der Einfluss des Steuerrechts auf die Begriffsbildung des öffentlichen Rechts*, en el cuaderno n° 3, Veröffentlichungen der Vereinigung

He aquí un efecto que surge de la correcta identificación de la consistencia económica del hecho generador: la indiferencia para el derecho tributario de que sea civil o penalmente ilícita la actividad en que se consustancie el hecho generador, no porque en aquella rama del derecho prevalezca un concepto ético distinto, sino porque el aspecto que interesa considerar para la tributación es el aspecto económico del hecho generador o su aptitud para servir de índice de capacidad contributiva.

En materia tributaria y en cuanto se refiere al hecho generador, podría resumirse esa verdad como lo hizo HENSEL al tratar de las actividades ilícitas con la fórmula sintética *non olet*: "a ellas se aplica en un sentido ligeramente modificado el dicho *non olet*"⁷⁷.

Bien estuvo el proyecto de código tributario nacional cuando, inspirándose en el inc. 2 del § 5 del *Steueranpassungsgesetz*, estableció el principio que figura en su

der Deutschen Staatsrechtslehrer, Walter de Gruyter & Co., Berlin und Leipzig, 1927, p. 98.

⁷⁷ HENSEL, *Der Einfluss...* cit., p. 98. Las expresiones —"*non olet*"— usadas en el texto por HENSEL y que utilizó BÜHLER para designar el "principio del *non olet*" (*das Prinzip des "non olet"*; ver nuestra nota 74 *retro*) son atribuidas a VESPASIANO en respuesta a su hijo Tito que le sugería suprimir el impuesto creado sobre las cloacas o mingitorios públicos, los irónicamente llamados *monumenta Vespasiani* o simplemente *Vespasiani*. De esta manera el emperador romano quiso significar que el dinero no tiene olor, importando esencialmente al Estado el uso que haga de sus tributos y no la circunstancia de que considere ridícula o repugnante la fuente de que procede. Claro está que en su versión actual las expresiones han perdido el contenido cínico de la anécdota, para impregnarse de elevado sentido ético, cual es el de procurar afectar igualmente la capacidad económica del contribuyente, sin falsos preconceptos o ingenuos pruritos de sentimentalismo ridículo en cuanto a la licitud de la actividad que constituya el hecho generador del tributo.

art. 85: "La circunstancia de que los negocios o actos jurídicos celebrados o practicados, sean inexistentes, nulos o anulables, o tengan un fin imposible, ilegal, ilícito o inmoral, no excluye, modifica o difiere la tributación, en tanto sus resultados efectivos sean idénticos a los derivados normalmente del estado de hecho o situación jurídica que constituya el hecho generador de la obligación tributaria principal, teniendo en cuenta, empero, lo dispuesto en el inc. iv del art. 130".

25. CAUSA DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA. — Algunos autores, para llegar a los resultados logrados por nosotros, buscan apoyo en una noción complementaria que consideran elemento integrante de la relación tributaria: el concepto de causa.

No corresponde a este trabajo, por sus limitaciones, examinar ese controvertido y, en nuestra opinión, equivocado concepto de causa de la obligación tributaria⁷⁸.

⁷⁸ Respecto de la bibliografía sobre la causa de la obligación tributaria o, como dicen algunos, del hecho generador (JARACH), ver las siguientes obras: DINO JARACH, *El hecho* cit., ps. 76 y ss.; íd., *Curso superior de derecho tributario*, Liceo Profesional "Cima", Buenos Aires, vol. I, ps. 179 a 188; ALIOMAR BALEEIRO, *Limitações constitucionais* cit., 2ª ed., ps. 293 y ss.; RUBENS GOMES DE SOUSA, *Preleções* cit., ps. 87 y ss.; GILBERTO DE ULHOA CANTO, *Temas de direito tributário*, Ed. Financieiras S.A., Río de Janeiro, ps. 330 y ss., o nota *Causa das obrigações fiscais*, en *Report. enciclopédico de direito brasileiro*, dirigido por J. M. de Carvalho Santos, Ed. Borsoi, Río de Janeiro, vol. VIII, ps. 2 y ss.; CARLOS DA ROCHA GUIMARAES, *O problema da causa no direito tributário*, en "Rev. de Direito Administrativo", vol. 45, ps. 1 y ss., y vol. 46, ps. 62 y ss.; ASTER ROTONDI, *Appunti sull'obbligazione tributaria*, Cedam, Padova, 1950, ps. 1 a 70; CARLOS M. GIULIANI FONROUGE, *Derecho financiero*, Ed. Depalma, Buenos Aires, 1962, t. I, ps. 397 y ss.; G. A. POSADAS BELGRANO, *Derecho tributario*, Editorial Medina, Montevideo, p. 154; RENZO POMINI, *La "causa impositionis" nello svolgimento storico*

Pero, de cualquier manera, al llegar a la parte final de este capítulo, queremos destacar que la noción exacta de hecho generador, con miras a su consistencia o esencia económica, basta para ofrecer los criterios necesarios para la interpretación económica o, si se quiere, funcional, de la ley tributaria, sin que al efecto sea menester recurrir a otros conceptos, como el muy discutido, variable e inútil concepto de causa.

26. IMPUESTOS SOBRE ACTOS O NEGOCIOS JURÍDICOS. — Los escritores y aun la legislación suelen distinguir, entre las distintas especies tributarias, los llamados impuestos sobre actos o negocios jurídicos, o sobre transacciones jurídicas, o sobre la circulación jurídica (*Rechtsverkehrssteuern*), caracterizándolos por tener como hecho generador un acto o negocio jurídico.

La Constitución brasileña de 1946 se refiere a la competencia federal para establecer el impuesto de sellos, tanto en el inciso iv del art. 15 y, sobre todo, en el primitivo párrafo 5º, que ahora —luego de la Enmienda Constitucional nº 5, del 21 de noviembre de 1961— es el párrafo 7º del mismo art. 15.

Nuestra tesis de que el hecho generador es un hecho jurídico —un hecho económico con trascendencia jurídica— y nunca un acto negocial o un negocio jurídico, no implica rechazar aquella denominación de impuestos sobre actos o negocios jurídicos, siempre que se le atribuya la acepción adecuada y propia.

— *della dottrina finanziaria*, Giuffrè, Milano, 1951, ps. 227 y ss.; RAMÓN VALDÉS COSTA, *Curso de finanzas*, Centro Estudiantes de Derecho, 3ª ed., 1962, vol. I, p. 185; FERNANDO SAINZ DE BUJANDA, *Hacienda y derecho*, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1962, vol. II, p. 275.

Algunas veces, como dijimos, el legislador tributario identifica el hecho generador con la mención de actos o negocios jurídicos: así procede para designar, elípticamente, la relación económica típica subyacente en el negocio o acto. Por tanto, cuando al aludir a aquella especie de impuestos se tenga en cuenta esa verdad, no hay inconveniente en el empleo de la denominación.

27. CONCLUSIÓN. — Queda demostrada la segunda característica conceptual del hecho generador: se trata de un hecho jurídico, de acentuada y primordial consistencia económica.

De esa circunstancia derivan varias consecuencias, tanto en lo que respecta al criterio sobre interpretación y aplicación de la ley tributaria (método de interpretación económica), como en lo referente a la solución del problema de la imposición de los actos nulos o anulables y de las actividades ilícitas, criminosas o inmorales y contrarias a las buenas costumbres, y asimismo, en cuanto a las facultades de investigación del fisco en materia de simulación.

CAPÍTULO IV

NACIMIENTO DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA PRINCIPAL

28. HECHO GENERADOR: CAUSALIDAD JURÍDICA. — Para completar el concepto de hecho generador queda por estudiar la tercera de las características mencionadas, o sea, la circunstancia de que el hecho generador se determina por la consecuencia jurídica específica que está destinado a producir. Esta consecuencia jurídica específica consiste en el nacimiento o en el surgimiento de la obligación de satisfacer el tributo, es decir, de la obligación tributaria principal: el hecho generador constituye el punto de partida, el momento inicial de la constitución de tal relación jurídica obligacional⁷⁹. Así se explica el sentido enfático que ANTONIO BERLIRI se propuso asignar a ese concepto, al decir que “la situación de hecho (*fattispecie*) se determina en función de los efectos y no los efectos en función de la situación de hecho”⁸⁰.

⁷⁹ Respecto de la discusión sobre la naturaleza de la relación jurídica tributaria, véase la doctrina citada en la nota 1. En cuanto a la afirmación formulada en el texto, es excelente lo que dice A. BERLIRI, *Principi* cit., vol. II, t. I, p. 207: “Hemos señalado anteriormente que una situación de hecho se determina en función de un determinado efecto jurídico, produciendo la consecuencia de que la situación de hecho de la obligación tributaria es aquella que al realizarse genera tal obligación”.

⁸⁰ Véase A. BERLIRI, *Principi* cit., vol. II, t. I, p. 204. Además, en un plano general, DOMENICO RUBINO en su clásica monografía: *La fattispecie e gli effetti giuridici preliminari*, Giuffrè, Milano, 1939, ya cuando

Indudablemente, en el aspecto de la causalidad jurídica reside el rasgo más importante, el más elevado podría decirse, de la teoría del hecho generador. Si; porque consustanciado el momento de la génesis de la obligación tributaria principal con el ocurrir del hecho generador, la existencia o naturaleza funcional de éste resulta determinante de muchos otros conceptos subordinados que constituyen, a su vez, aspectos de la mencionada relación obligacional, como veremos en oportunidad.

define la "*fattispecie*" (presupuesto de hecho o, en la traducción de FLÁVIO BAUER NOVELLI, *fatespécie*, vide: *A eficácia do ato administrativo*, Río de Janeiro, 1960, p. 11), ya cuando al referirse al acto jurídico, adopta como criterio la esencia funcional antes que ontológica de dichos conceptos. Así en la p. 1: "La dinámica del derecho gira entre dos polos: la situación de hecho y los correspondientes efectos jurídicos. Conviene recordar que por situación de hecho se entiende el conjunto de los elementos necesarios para producir un efecto o un conjunto de efectos". Luego, en la p. 15, nota 1, y también en la p. 95, sobre el hecho jurídico: "El hecho jurídico, en cambio, es una entidad funcionalmente jurídica: su juridicidad no corresponde a su esencia, sino a su función; existe como hecho jurídico, en tanto en cuanto produce efectos jurídicos"; en la p. 86: "El hecho jurídico, en general, no configura una categoría ontológica, sino una categoría funcional; vale decir, existe como tal en tanto en cuanto produce efectos jurídicos (o los producirá cuando la situación de hecho esté completa). La existencia del hecho jurídico, en general, y por consiguiente también del negocio jurídico es, por así decir, una existencia funcional, no una existencia ontológica". Finalmente, en la p. 48, en una comparación entre efecto jurídico y hecho jurídico: "El efecto jurídico es una categoría ontológica, la cual se funda en la naturaleza intrínseca de las entidades que caben en ella; el hecho jurídico (hecho jurídicamente trascendente), en cambio, es una categoría funcional, esto es, compuesta por entidades que existen como tales en tanto en cuanto el ordenamiento les atribuye efectos jurídicos".

29. DETERMINACIÓN (LANÇAMENTO)*, NATURALEZA JURÍDICA. — Desde luego que es oportuno señalar que no es aceptado pacíficamente el concepto que expone-mos, en cuanto a la función del hecho generador como presupuesto y punto de partida de la obligación tributaria. Algunos autores disienten con esa conclusión, afirmando que dicha función creadora debe atribuírse a la determinación, que a juicio de ellos no tiene la naturaleza declarativa que nosotros, con la mayoría de la doctrina, le atribuímos⁸¹.

* Con la palabra *lançamento* se denomina el acto administrativo que fija el monto que debe pagar el contribuyente. Corresponde al *accertamento* de los italianos y en la Argentina se conoce por *determinación*; en España, en cambio, se le llama *liquidación*. Para nosotros la liquidación es el momento final, el que exterioriza el proceso de determinación y por ello es una parte o aspecto parcial de éste (N. del T.).

⁸¹ En el derecho germánico actual, la doctrina es casi uniforme en favor de la naturaleza declarativa de la determinación. A ello contribuyó, indudablemente, la posición reiteradamente adoptada por la legislación alemana, disponiendo que la obligación se remonta hasta la fecha del acto generador. Es lo que deriva del § 1, inc. 1, de la *Reichsabgabenordnung*: "Impuestos son... prestaciones en dinero... que se imponen a todos aquellos a quienes afecta la situación de hecho a la que la ley vincula la obligación de la prestación". Otro tanto resulta en forma más terminante, del § 3, incs. 1 y 2, del *Steueranpassungsgesetz*: "1) La deuda impositiva nace al producirse el hecho que, según la ley, da lugar al impuesto. 2) No influye en el nacimiento de la deuda impositiva si es fijado el monto del impuesto, ni cuando es fijado, ni cuando debe ser abonado (cual es su fecha de vencimiento)". En la doctrina, aparte de las opiniones más tímidas de OTTO MAYER, *Derecho administrativo alemán*, trad. Depalma, Buenos Aires, 1950, t. II, p. 214, y de FRITZ FLEINER, *Les principes généraux du droit administratif allemand*, trad. Paxis, Libr. Delagrave, 1933, p. 262, véase W. MERK, *op. cit.*, p. 63: "Por lo tanto, la determinación y su notificación con respecto a los tributos para los cuales se realizan según las prescripciones legales, no tienen efecto constitutivo sino declarativo: acredita únicamente si alguien adeuda impuestos y por cuánto". V. también ALBERT GIERSCHMANN y ARTUR ZÖLLER, *op. cit.*, vol. I, p. 39: "Para

Consideramos que existe un equívoco en quienes atribuyen a la determinación, ya un efecto constitutivo, ya el calificativo de acto de declaración constitutiva (“*accertamento costitutivo*”); equívoco que radica en el concepto que asignan al acto declarativo.

el nacimiento de la obligación carece de importancia, pues, si la reparación competente fija la deuda impositiva y en qué cantidad”.

Entre los autores que adoptan una posición, ya intermedia, ya atribuyendo eficacia constitutiva a la determinación, ya finalmente, asignándole una eficacia similar a la cosa juzgada sustancial (WIDMER), v. ERNST BLUMENSTEIN, *System* cit., p. 292, quien, luego de reconocer que preexistiendo a la determinación los elementos materiales para el nacimiento de la exigencia tributaria (*Entstehung der Steuerforderung*), en el caso no debe atribuirse eficacia constitutiva a la determinación (“motivo por el cual la determinación no puede tener efecto constitutivo”), agrega que no se le puede aplicar el nombre de acto declarativo, por lo menos en lo atinente a la función de aquel acto relativa al perfeccionamiento de la obligación tributaria (“En lo que respecta a los impuestos pagados a raíz de determinación, ésta tiene, en sentido técnico, la función y efecto de perfeccionar la deuda impositiva”). V. también ALBERT HENSEL, *Diritto tributario*, trad. Dino Jarach, 1956, Giuffrè, Milano, p. 72; id., *Der Einfluss...* cit., ps. 82 y 83; O. BÜHLER, *Steuerrecht* cit., vol. I, p. 214; ERNST MAX WIDMER, *Die steuerliche Haftung der Erben im Nachsteuer- und Steuerstrafrecht*, Juris-Verlag, Zürich, 1952, ps. 3 y 4. En el derecho italiano existe gran divergencia entre los autores, que unas veces atribuyen eficacia meramente declarativa a la determinación (jefe de la escuela: A. D. GIANNINI); otras le asignan una calificación intermedia de acto de declaración constitutiva —“*accertamento costitutivo*”—, esto es, acto estructuralmente declarativo y funcionalmente constitutivo (tesis de VIGNOCCHI); ya distinguiendo en la obligación tributaria, según el esquema de la *obligatio* romana, los momentos del *debitum* o *Schuld* y del *obligatum esse, obligatio* en sentido estricto, o *Haftung*, para afirmar que la determinación es constitutiva en cuanto a ese segundo aspecto (tesis de ASTER ROTONDI); ora afirman la naturaleza constitutiva en términos relativos (tesis de ANTONIO BERLIRI) o en forma radical, entonces ya agregando que solamente con la determinación se origina la obligación tributaria (tesis del acto de imposición, defendida por ENRICO ALLORIO y GUSTAVO INGROSSO). V. entre otros, A. D. GIANNINI, *I concetti fonda-*

Entienden esos autores, en realidad, que la determinación no es acto declarativo porque en los casos en que está prevista su emisión, la deuda tributaria sólo puede exigirse, y aun pagarse, después de practicado dicho acto. Algunos (por ejemplo ALLORIO, con su teoría del acto

mentali del diritto tributario, Utet, 1956, ps. 274 y 284; id., *Il rapporto giuridico d'imposta*, 1937, Giuffrè, Milano, p. 232; id., *Istituzioni* cit., 1960, ps. 145 y ss.; MARIO PUGLIESE, *Istituzioni de derecho financiero. Derecho tributario*, trad. Fondo de Cultura Económica, México, 1939, p. 143; GIORGIO TESORO, *Principii di diritto tributario*, Macri, Città di Castello-Bari, 1938, p. 181, y también ps. 186 y 187 (en esa última parte se adhiera a la teoría del “*accertamento costitutivo*”); DINO JARACH, *El hecho* cit., ps. 33 y 39; id., *Curso superior de derecho tributario*, Liceo Profesional “Cima”, Buenos Aires, vol. I, p. 306; VITO BOMPANI, *Appunti delle lezioni di tecnica tributaria*, Giuffrè, Milano, 1956, p. 45; id., *L'imposta complementare progressiva sul reddito*, Cedam, Padova, 1939, p. 198; ASTER ROTONDI, *Appunti sull'obbligazione tributaria*, Cedam, Padova, 1950, p. 75, esp. p. 133; ERNESTO D'ALBERGO, nota *Accertamento tributario*, en *Novissimo Digesto Italiano*, dirigido por A. Azara y E. Eula, Utet, vol. I, t. 1, p. 127; GUSTAVO INGROSSO, *Diritto finanziario*, Jovene, Napoli, 1954, ps. 4 y ss., y ps. 124 y ss.; id., *La vita e la scienza del diritto, in Italia e in Europa e altri studi*, Giuffrè, Milano, 1957, p. 281; ANTONIO BERLIRI, *Principi* cit., vol. II, t. I, ps. 187 y ss.; BENEDETTO COCIVERA, *Sull'accertamento tributario*, en el volumen *Finanza pubblica contemporanea. Studi in onore di Jacopo Tivaroni*, Gius, Laterza e figli, Bari, 1950, ps. 85 y ss.; GUSTAVO VIGNOCCHI, *Gli accertamenti costitutivi nel diritto amministrativo*, Giuffrè, Milano, 1950, p. 9, nota 15, ps. 27, 31 nota 35, 33, 193, 194, 202 a 214; MICHELE M. G. PERINI, *Osservazioni sull'accertamento costitutivo nel diritto amministrativo*, Cedam, Padova, 1953, ps. 83 y ss.; UGO GARGIULO, *Il concordato tributario*, Jovene, Napoli, 1947, ps. 4 y ss.; ARMANDO GIORGETTI, *L'evasione tributaria*, I. I. E. G., Roma, 1953, ps. 75 y ss., esp. ps. 84 a 86; LUIGI GALATERIA, *Teoria giuridica degli ordini amministrativi*, Giuffrè, Milano, 1950, ps. 168 y ss. Sobre la determinación en general, ver GAETANO LICCARDO, *L'accertamento tributario*, Jovene, Napoli, 1956, *passim*.

En cuanto al derecho francés: LOUIS TROTABAS, *Précis de science et législation financières*, 10ª ed., Dalloz, Paris, 1950, p. 273 (“el más importante de estos actos administrativos es, indudablemente, el *rôle*, que constituye realmente el *acta de nacimiento del contribuyente*”); id., *Science et technique fiscales*, Dalloz, Paris, 1958, p. 259; LUCIEN MEHL,

de imposición) llegan a afirmar que antes de la determinación no hay obligación tributaria o relación jurídico-tributaria de ninguna especie, o a lo sumo habrá un mero interés legítimo de la hacienda. Agregan que

Science et technique fiscales, Presses Universitaires, Paris, 1959, vol. I, p. 59; JEAN MÉGRET, *Précis de droit fiscal*, Les Éditions du Prétoire, Paris, 1949, p. 14; GASTON JÈZE, *O fato gerador do imposto (Contribuição à teoria do crédito de imposto)*, en "Rev. de Direito Administrativo", vol. II, fasc. 1, p. 53; íd., *Natureza e regime jurídico do crédito fiscal*, en la misma revista, vol. III, p. 59.

Respecto del derecho español, ver: MIGUEL FENECH, *Derecho procesal tributario*, Libr. Bosch, Barcelona, 1949, vol. I, ps. 203 y ss.; J. J. PERULLES BASSAS, *Lecciones de derecho fiscal. La relación jurídico-tributaria*, Bosch, Barcelona, 1957, p. 259. En cuanto a la Argentina y al Uruguay, respectivamente, ver la obra de CARLOS M. GIULIANI FONROUGE, *Derecho financiero*, Depalma, Buenos Aires, 1962, vol. I, ps. 427 y ss., esp. p. 433; G. A. POSADAS BELGRANO, *Derecho tributario*, Ed. Medina, Montevideo, 1959, p. 249. En el derecho brasileño predomina la orientación en favor del efecto declarativo de la determinación: vide ALIOMAR BALEEIRO, *Limitações cit.*, 2ª ed., ps. 36 y 37; íd., *Uma introdução à ciência das finanças*, 2ª ed., Rev. Forense, 1958, vol. I, ps. 280 y 281 (en esta obra el eminente autor se inclina por la eficacia constitutiva de la determinación, en términos parecidos a los de TROTABAS y JÈZE); RUBENS GOMES DE SOUSA, *Compêndio cit.*, 1ª ed., ps. 69 y 79, o en la 3ª ed., Parte general, p. 83; este mismo autor, con anterioridad, no parece haber sostenido de igual manera la función declarativa de la determinación, como puede leerse en *Estudos de direito tributário*, Saraiva, São Paulo, 1950, ps. 165 a 167; más tarde, en sus *Preleções cit.*, ps. 108 y 109, adoptó una posición intermedia, afirmando que se trata de un acto declarativo en cuanto a la obligación tributaria y constitutivo del crédito tributario, para lo cual adoptó un distingo que consideramos inaceptable, entre obligación y crédito tributario. En verdad, esa misma posición bifronte quedó consagrada en el Proyecto de Código Tributario Nacional según puede leerse en su art. 105 y también en el Informe de RUBENS GOMES DE SOUSA en *Trabalhos cit.*, ps. 188 y 203. Ver, igualmente, CARLOS LA ROCHA GUIMARAES, *Introdução ao direito fiscal*, en el volumen *Elementos de direito tributário*, Ed. Financieiras S. A., Río de Janeiro, ps. 14 y 15; íd., *O processo fiscal*, en el volumen realizado en colaboración con otros, con el título *Problemas de direito tributário*, Ed. Financieiras S. A., Río de Janeiro, 1962, p. 100; AMILCAR DE ARAÚJO FALCÃO, *Direito*

tan no es declarativo el acto, puesto que para su elaboración muchas veces se permite a la administración formular juicios discrecionales.

30. SIGUE. — Es menester no olvidar que los conceptos de constitutividad y de declaratoriedad son relativos⁸².

Entendidas las cosas en términos absolutos, todos los actos que no fueren inútiles o intrascendentes serían necesariamente constitutivos o, en la expresión de KELSEN, "todo acto que jurídicamente no fuera superfluo o no totalmente intrascendente, sería constitutivo"⁸³.

El acto declaratorio tiene cierta eficacia o virtud innovadora, sea por la eliminación de un estado de duda y la consiguiente creación de un estado de certeza, sea por el vigor que otorga a derechos preexistentes y que se traduce en la introducción de un efecto positivo sobre la eficacia de esos mismos derechos. De aquí el doble carácter que se señala en el acto declaratorio: a) preexistencia de un derecho, que se limita a reconocer, sin generar ningún efecto sobre la creación, transferencia, modificación o extinción del derecho: éste es el aspecto estático del acto declarativo; b) configuración de un obstáculo o impedimento para el ejercicio del mismo derecho preexistente, vale decir, su ineficacia práctica o jurídica (para repetir las palabras de MERLE), que el acto declaratorio está destinado o puede destinarse a remover, con la instauración del estado de certeza derivado de él:

tributário brasileiro cit., p. 20; RUY BARBOSA NOGUEIRA, *Criação e formalização do debito fiscal*, separata de la "Revista dos Tribunais", São Paulo, 1958, ps. 7 y ss.

⁸² VIGNOCCHI, *Gli accertamenti...* cit., p. 98.

⁸³ VIGNOCCHI, *Gli accertamenti...* cit., p. 98, nota 19.

es la función dinámica del acto declaratorio, que fue denominada función reparadora o clínica⁸⁴.

En general, la doctrina destaca esa virtud innovadora del acto declarativo.

He aquí el concepto de PIERRE HÉBRAUD: "El acto declarativo no se limita, como el acto de reconocimiento, a establecer un derecho preexistente; puede aportarle algo nuevo: la certeza o una mayor energía, o determinar su contenido o la base imponible"⁸⁵.

No discrepa BOYER: "Es indispensable admitir que el acto declarativo no desempeña un papel exclusivamente estático, ya que no está orientado únicamente hacia el pasado, sino también al porvenir, es decir, que modifica por sí mismo y ello a partir del día de su realización, el ordenamiento jurídico anterior"⁸⁶.

Lo que dice MERLE es concluyente: "Es ello una atribución incuestionable que aparece en forma más manifiesta si procuramos definir el acto declarativo refiriéndonos a las dos cualidades particulares de su objeto:

⁸⁴ ROGER MERLE, *Essai de contribution à la théorie de l'acte déclaratif*, Rousseau et Cie., Paris, 1949, p. 291: "todo acto declarativo tiene por objeto un derecho preexistente, pero este derecho preexistente ofrece siempre la particularidad de ser ineficaz, de estar trabado en su ejercicio". Ver también ps. 292 y ss., y en cuanto a la ineficacia del derecho preexistente, p. 295: "En realidad, el análisis revela que el derecho preexistente que constituye el objeto de un acto declarativo, es siempre un derecho que, por cualquier razón, está trabado en su ejercicio: es un derecho ineficaz". En las ps. 296 y 297 MERLE considera las dos categorías, de la ineficacia práctica y de la ineficacia jurídica. El mismo MERLE, según se procure evitar la ineficacia práctica o la ineficacia jurídica, clasifica los actos declarativos en indicativos o imperativos (v. ps. 307 y 310, respectivamente).

⁸⁵ *Apud* MERLE, *op. cit.*, p. 302.

⁸⁶ *Apud* MERLE, *op. cit.*, p. 302.

el acto declarativo aparece, así, como el que permite a un derecho preexistente pero ineficaz, producir sus efectos". Y luego agrega: "Todo acto declarativo es esencialmente complejo y se caracteriza abstractamente por dos aspectos complementarios: carece de efecto sobre la creación o sobre la transferencia del derecho que constituye su objeto, pero tiene un efecto positivo sobre la eficacia de este derecho. Cada uno de estos dos elementos principales tiene valor propio: el primero quita al segundo toda influencia eventual sobre la creación o la transferencia del derecho y explica cómo el acto declarativo, modificando o transformando la situación jurídica declarada, nunca es constitutivo o traslativo. El segundo elemento explica el dinamismo del acto declarativo y su verdadera utilidad dejada en la sombra por los clásicos, quienes olvidando que todo acto jurídico «tiene por fin producir una modificación en el ordenamiento jurídico» (trascipción de SCHELLE, anotamos nosotros), privaban al acto declarativo de toda acción sobre lo sustancial del derecho"⁸⁷.

Tal es el aspecto innovador del acto declarativo que, en nuestra opinión, ha sido desconocido u olvidado por quienes sostienen la naturaleza constitutiva de la determinación.

31. SIGUE. — El efecto resultante de la determinación se vincula con la exigibilidad de la prestación que constituye el objeto de la obligación tributaria, o sea, con la exigibilidad del pago del tributo.

⁸⁷ V. *op. cit.*, ps. 302 y 303.

En todo caso, la determinación se limita a reconocer, valorar cualitativa y cuantitativamente, liquidar en suma, la obligación tributaria preexistente, que nace al producirse el hecho generador y que en el mismo momento de su génesis se amolda al régimen normativo y a las características fácticas que marcarán definitivamente su fisonomía. Y la circunstancia misma de que la obligación tributaria tenga como momento genésico la realización del hecho generador, explica que el acto de determinación —como es inherente a los actos declarativos— surta efecto retroactivo en cuanto a la indagación y fijación de los elementos sobre los cuales se establecerá el *an*, el *si* y el *quantum debeatur*.

He aquí resumidos algunos aspectos concluyentes del efecto declarativo de la determinación:

a) las valoraciones cualitativas que efectúa el acto tienen en mira el momento del hecho generador y no el de la determinación;

b) las apreciaciones cuantitativas tienen en cuenta, igualmente, aquel momento;

c) la vinculación del sujeto pasivo principal (contribuyente) con el hecho generador se determina en el momento en que éste surge y, por lo tanto, sus condiciones personales, cargas de familia y demás circunstancias que importan para la tributación; igualmente, las exoneraciones, exenciones o rebajas vigentes en aquel momento, son decisivas para la determinación;

d) como consecuencia de lo expuesto en el punto c, el fallecimiento del contribuyente después de producido el hecho generador y antes de la determinación, carece de influencia sobre ella, que será dirigida a los sucesores

(sujeción pasiva indirecta por transferencia: caso de la sucesión tributaria) del mismo contribuyente;

e) el régimen normativo sustantivo por el que habrá de regirse la obligación tributaria, será el de la época del hecho generador y no el de la época de la determinación, creándose entonces para el contribuyente una situación definitivamente constituida o, como dice JÈZE, un derecho adquirido que la legislación ulterior —inclusive la de la época de la determinación— no puede alterar en detrimento del contribuyente;

f) por la misma razón, la derogación de la ley tributaria después de ocurrido el hecho generador y antes de realizarse la determinación, no impide que ésta se efectúe, a menos que una *lex posterior* disponga taxativamente la inexigibilidad de la deuda tributaria o suprima, lo que es equivalente, las facultades del fisco respecto al cobro y recaudación del tributo;

g) el legislador puede establecer un término de prescripción o, como ocurre en nuestra legislación del impuesto a la renta⁸⁸, de caducidad del derecho al tributo, y en tal caso la determinación no podrá realizarse en razón de la extinción (si se trata de caducidad) o por la inexigibilidad (si se trata de prescripción) de la relación obligacional preexistente. Conviene señalar al respecto que si el contribuyente pagara el tributo que había caducado, tendrá derecho a repetir lo indebido; pero si fuere el caso de prescripción, no obstante el efecto inhibitorio de ella sobre la determinación, el pago será considerado regular y no dará lugar a restitución, por cuanto

⁸⁸ Ver art. 188 del Reglamento del impuesto a la renta (Brasil), aprobado por decreto 51.900, del 10 de abril de 1963.

el derecho creditorio del sujeto activo, preexistente a la determinación, permanece incólume, alcanzando la prescripción únicamente a los medios para su cobro, a la acción y, por lo tanto, a la determinación misma.

Las circunstancias expuestas confirman la naturaleza declarativa de la determinación.

Según hemos visto, el acto declarativo pone fin a un estado de incertidumbre —una ineficacia práctica o jurídica— que perturba el ejercicio de un derecho preexistente: ésta es su función innovadora, dinámica, reparadora, clínica o, como la llama BOYER, protectora.

La determinación no hace más que disipar dudas en cuanto a las características y dimensiones de la obligación tributaria preexistente, creando a su respecto un estado de certeza; de allí deriva la exigibilidad de la deuda tributaria por el fisco.

No se crea, pues, la obligación tributaria, ni un derecho nuevo. Se declara la existencia de una relación jurídica previa; la exigibilidad es una consecuencia del estado de certeza proveniente del acto declarativo. Cuando se fija un término o un plazo para el cumplimiento de una prestación, sólo entonces se torna exigible, sin que ello permita decir que el derecho que constituye su objeto comience a existir con el trascurso del término o la terminación del plazo.

32. SIGUE. — Los autores que se pronuncian por la naturaleza constitutiva de la determinación, argumentan en favor de su tesis: a) que el derecho no existe antes de la determinación, resultando incomprensible la existencia de un derecho que no pudiese ser exigido por el sujeto activo y, lo que es más, que ni siquiera podría

ser satisfecho espontáneamente por el sujeto pasivo; b) que en la determinación son posibles actos y apreciaciones discrecionales, lo que demuestra su eficacia constitutiva, puesto que no es concebible un acto declarativo cuyo contenido, al menos en parte, se constituya mediante libre opción y disposición de su autor.

No consideramos convincentes, ni aun correctas, ambas afirmaciones.

33. SIGUE. — La inexigibilidad de la deuda tributaria por el sujeto activo es una consecuencia de su iliquidez o del estado de duda o incertidumbre que afecta al *an* y al *quantum debeatur*.

Invocan algunos autores el art. 24 de la ley italiana de recaudación (*legge di riscossione*) (R.D. 17/10/1922, n° 1401), para demostrar la consagración de su tesis en el derecho positivo.

Ahora bien; la falta de exigibilidad de la deuda tributaria antes de la determinación, es una consecuencia de la iliquidez de la deuda y no de la inexistencia de la relación jurídica. En el mismo derecho italiano no se desconoce la posibilidad de la exigencia de garantía de la deuda con anterioridad a la determinación, cuando peligra la solvencia del sujeto pasivo.

Esa misma iliquidez de la deuda puede conducir a que el sujeto activo no acepte su cumplimiento espontáneo por el contribuyente antes de la determinación. Así ha ocurrido en Italia, en general, con respecto a la pretensión del pago espontáneo.

Pero, ese pago espontáneo antes de la determinación, no es imposible lógica ni realmente, siempre que exista consentimiento del sujeto activo. Baste como ejemplo

nuestra legislación sobre el impuesto a la renta, que no sólo lo admite sino que lo estimula concediendo una rebaja en el caso de pago espontáneo antes de la determinación⁸⁹.

Por otra parte, en las obligaciones civiles de indemnizar por acto ilícito, en tanto se mantengan ilíquidas, si el deudor no tuviera aptitud para transigir, tampoco podría efectuar el pago espontáneo antes de liquidarse la deuda, mas por ello no podría decirse que antes de dicha liquidación no existiese la relación obligacional.

Ni se explicaría el hecho de la sucesión pasiva tributaria antes de la determinación, frente a la tesis que sostiene que la obligación sólo nace con posterioridad a ese acto: muerto el sujeto pasivo principal o directo antes de la determinación, ¿cómo se admitiría que el sucesor responde por la deuda, si ésta no existiese en el momento de la muerte y sólo más tarde se creare con una determinación ulterior?

Tampoco vale el argumento de que si el contribuyente pagara la deuda fundándose en determinación ilegal y sin referencia a un hecho generador anterior, la prescripción del derecho de solicitar la anulación del acto de determinación daría como resultado constituir a éste en el presupuesto de la obligación tributaria. Hay error en el planteamiento; lo que se produce es la prescripción de la acción de repetición de lo indebido tributario o de la acción de nulidad de la determinación; sin embargo, es indudable la ilegalidad de la determinación

⁸⁹ V. art. 85, § 2, del Reglamento aprobado por decreto 51.900, del 10 de abril de 1963.

y únicamente no puede ser ejercida por el efecto inhibitorio del tiempo.

34. SIGUE. — Tampoco es convincente el argumento fundado en la supuesta existencia de poder discrecional en materia de determinación. La actividad administrativa de determinación (acto simple o procedimiento) es, en nuestra opinión, vinculada o reglada: no implica la formulación de decisiones discrecionales.

Es del caso recordar que aun existiendo un margen de discrecionalidad técnica, no por ello el acto necesariamente dejaría de ser declarativo. Oportunos son los conceptos de la respuesta que GARGIULO proporciona a D'ALESSIO: "Debe objetarse, empero, que de aceptarse tal principio y, por tanto, que al apreciar los elementos de hecho para aplicarles la norma legislativa abstracta el acto emitido adquiere naturaleza constitutiva, entonces no habría actos de naturaleza declarativa"⁹⁰.

Veamos algo más. La discrecionalidad señalada en el acto de determinación se refiere a ciertos conceptos de difícil apreciación, utilizados por el legislador tributario en general para caracterizar la base de cálculo del tributo: valor venal, valor extrínseco o intrínseco, valor locativo, etc. La ley fiscal dispone, en ciertos casos, que el fisco debe estimar o avaluar esos valores o cosas. Se dice que el fisco dispone al efecto de discrecionalidad,

⁹⁰ UGO GARGIULO, *op. cit.*, p. 19 y nota 18. Sobre el problema de la discrecionalidad en materia tributaria, ver también JÜRGEN SALZWEDEL, *Rechtsstaat im Steuerrecht*, en el volumen *Vom Rechtsschutz im Steuerrecht*, publicado bajo la dirección de Günther Felix, Verlagsbuchhandlung des Instituts der Wirtschaftsprüfer GmbH, Düsseldorf, 1960, ps. 24 y ss.

que por lo menos se definirá como discrecionalidad técnica (*discrezionalità tecnica*).

A este respecto se confunden dos nociones distintas: la de concepto indeterminado y la de poder discrecional.

Lo que caracteriza el poder discrecional es cierto margen de apreciación, de opción o de libre elección entre varias conductas o soluciones, cualquiera de las cuales será válida en tanto no se llegue al límite de la desviación de poder.

Es el concepto de discrecionalidad (*Ermessen*) ofrecido por FORSTHOFF: "Comencemos por el concepto de discrecionalidad. Por tal se entiende un campo de acción abierto al modo de conducirse y de decidir, esto es, la facultad de opción entre diversas especies de conductas igualmente posibles: hacer *A* o hacer *B* o no hacer nada. Lo que es materialmente posible en tal caso, es también jurídicamente posible"⁹¹.

Igualmente LANDMANN, GIERS y PROKSCH insisten en el aspecto de la libertad de elección y de decisión del destinatario del poder discrecional. Comienzan transcribiendo a BACHOF: "Existe discrecionalidad cuando y desde que el derecho objetivo deje a la autoridad pública la determinación de su actividad, de modo que la autoridad tome como modelo de sus decisiones consideraciones subjetivas en cuanto a la necesidad y utilidad de la conducta a adoptar". Y luego: "El poder discrecional también presupone la existencia de conceptos normativos, pero se

⁹¹ ERNST FORSTHOFF, *Lehrbuch des Verwaltungsrechts*, 3ª ed., C. H. Beck'sche Verlagsbuchhandlung, München y Berlin, 1953, vol. 1º, p. 68. (En la edición original el autor transcribe el texto alemán y luego agrega su traducción; en esta versión nos limitamos a la traducción. N. del T.).

trata de conceptos a cuyo respecto el legislador se abstuvo de adoptar soluciones o decisiones concluyentes, dejando a la autoridad de aplicación la valoración y, por lo tanto, la elección entre múltiples posibilidades"⁹². En la página siguiente se retoma el concepto: "Solamente cuando la norma haya creado una posibilidad de opción o elección habrá oportunidad para una actividad discrecional"⁹³.

En forma análoga se pronuncian HANS J. WOLFF⁹⁴ y OTTO KOELLREUTER⁹⁵.

HORST EHMKE, en su excelente monografía sobre el tema, expone así la doctrina predominante: "Debe designarse como discrecionalidad una libertad de elección de la administración en el cuadro general de la ley. En lo que respecta a discrecionalidad, debe considerarse jurídicamente legítima *ex definitione* cualquier solución atribuida por la administración, porque en la intención de la ley es decisiva la voluntad de la administración"⁹⁶.

⁹² *Allgemeines Verwaltungsrecht*, Müller-Albrechts Verlag, Düsseldorf, 1957, p. 41. (En la edición original, el autor transcribe el texto alemán y luego agrega su traducción; en esta versión nos limitamos a la traducción. N. del T.).

⁹³ *Op. cit.*, p. 92. (En la edición original, el autor transcribe el texto alemán y luego agrega su traducción; en esta versión nos limitamos a la traducción. N. del T.).

⁹⁴ *Verwaltungsrecht*, vol. I, 2ª ed., C. H. Beck'sche Verlagsbuchhandlung, München y Berlin, 1958, p. 129.

⁹⁵ *Grundfragen des Verwaltungsrechts*, Carl Heymanns Verlag K. G., Köln-Berlin, 1955, ps. 21 y 22.

⁹⁶ *Ermessen und unbestimmter Rechtsbegriff im Verwaltungsrecht*, J. C. Mohr (Paul Siebeck), Tübingen, 1960, ps. 23 y 24. (En la edición original, el autor transcribe el texto alemán y luego agrega su traducción; en esta versión nos limitamos a la traducción. N. del T.).

Tal es el concepto de actividad discrecional.

Se desprende claramente de la doctrina, que va implícita y es connatural a la discrecionalidad, una libertad de elección o de opción entre diversos actos, soluciones o decisiones posibles, todos los cuales son jurídicamente legítimos⁹⁷.

35. SIGUE. — Ello no ocurre en la determinación. En lo que a ésta se refiere aparecen, esto sí, conceptos indeterminados (*unbestimmte Begriffe*), o sea, conceptos cuya determinación en términos unívocos, en cada caso concreto, es de incumbencia del intérprete y de quien aplica la norma.

El concepto indeterminado no ofrece una opción o libertad de elección entre varias soluciones o actividades posibles. Por el contrario, al establecerlo ha querido el legislador que se adopte una solución única, la que resulta del mandato de la ley traducido por el concepto indeterminado; en el caso, tal como señalan los autores, el problema para la determinación concreta del concepto es únicamente de interpretación.

Háblase de indeterminación del concepto, no porque sea indeterminable, sino porque no fue posible la deter-

⁹⁷ Claro está que el poder discrecional no se ejercita sin limitaciones. Dos reservas suscita, que lo colocan frente al problema de la legalidad: a) una limitación externa, constituida por la competencia de la autoridad; b) una limitación interna o intrínseca, consustanciada en la prohibición de la desviación de poder. Sobre el problema en general y en especial sobre el aspecto de la desviación de poder, ver: CAIO TÁCITO, *O abuso de poder administrativo no Brasil (Conceito e remédios)*, DASP e Inst. Bras. de C. Administ., Río, 1959, ps. 27 y ss.; íd., *Desvio de poder em matéria administrativa*, Río de Janeiro, 1951, *passim*; íd., nota *Desvio de poder*, en *Rep. enciclopédico de dir. brasileiro*, cit., vol. 16, p. 93.

minación integral de su contenido en la norma donde está indicado; por esto es que al respecto es menester considerar datos empíricos, fácticos, técnicos o científicos de que solamente dispondrán el intérprete o el aplicador en cada caso concreto.

Uno de los principales motivos de la distinción de que tratamos, radica en el problema del control jurisdiccional, que no es posible, según se ha dicho (ver nota 97), en materia de actividad discrecional y que se ejercita plenamente en materia de concepto indeterminado⁹⁸.

EHMKE, al exponer las ideas predominantes, se refiere en estos términos al concepto indeterminado: "En materia de conceptos jurídicos indeterminados, hay que pensar en una cuestión de interpretación, en el sentido de que, a pesar de todas las dificultades hermenéuticas de la ley, solamente una es la solución «querida» como lógicamente correcta"⁹⁹.

⁹⁸ EHMKE, *op. cit.*, p. 23: "La doctrina actualmente dominante afirma la existencia del *dualismo del juicio discrecional, que no es revisible, y del concepto legal indeterminado, que sí lo es*" (el subrayado es nuestro). FORSTHOFF, *op. y loc. cit.*, ps. 69 y 70, refiriéndose a conceptos relacionados con circunstancias, relaciones o hechos empíricos ("*Begriffe, welche sich auf empirische Tatsachen, Verhältnisse und Umstände beziehen*"), o sea, a conceptos indeterminados, insiste que en el caso se quiere excluir la discrecionalidad y que el problema es sólo de interpretación: "Las operaciones lógicas que se requieren para fijar el contenido concreto de conceptos indeterminados de esta índole, no importan el ejercicio del juicio discrecional"... "Esto también significa una desviación evidente del juicio discrecional"... "Por lo tanto, debe comprobarse este primer resultado: el manejo de conceptos puramente empíricos no importa un juicio discrecional sino una interpretación".

⁹⁹ *Op. y loc. cit.*, p. 24. (En la edición original, el autor transcribe el texto alemán y luego agrega su traducción; en esta versión nos limitamos a la traducción. N. del T.).

De ahí que WOLF, *op. y loc. cit.*, p. 127, incluya el concepto indeterminado como una subespecie de la vinculación administrativa (*Gebun-*

36. SIGUE. — Finalmente, la prueba de que en esa materia la determinación no implica actividad o decisión discrecional, es que se admite pacíficamente su control jurisdiccional, inclusive en cuanto a aspectos vinculados con conceptos indeterminados, como es el caso de las apreciaciones técnicas cualitativas y cuantitativas, evaluaciones, etc. Y lo que es más, ciertas leyes prevén —como ocurre con nuestra ley del impuesto a la renta— que el contribuyente disconforme con la evaluación efectuada por la administración, puede reclamar que se realice judicialmente¹⁰⁰.

De esta manera queda desvirtuado el último argumento —el cual, por lo demás, no consideramos decisivo— invocado en favor de la opinión que sustenta la eficacia constitutiva de la determinación.

denheit der Verwaltung): “La administración también está sujeta a las normas legales cuando al establecerse una conexión obligatoria entre situaciones de hecho y consecuencias legales, éstas, o bien (más frecuentemente) aquéllas, contienen «conceptos indeterminados»”.

En cuanto a FORSTHOFF, ver nota anterior. No desentonan en ese diapasón LANDMANN-GIERS-PROKSCH, *op. cit.*, p. 42: “Aquí la autoridad que asume la obligación de determinar el objeto de la norma legal no puede ya elegir entre varias posibilidades sino que considera a la norma según su lógica inmanente hasta llegar a su implicancia concreta. Por lo tanto, no ejerce ningún juicio discrecional sino que interpreta la norma legal”. Al respecto, ver también KOELLREUTER, *op. cit.*, p. 21, al destacar la opinión predominante: “La doctrina dominante entiende que la esencia del concepto legal indeterminado consiste en que un concepto que primero aparece como indeterminado debe ser llenado, conforme a la voluntad del legislador, con un contenido concreto, de modo que las autoridades no puedan elegir entre varias decisiones según su entender sino que una sola decisión pueda ser la que corresponde”.

¹⁰⁰ Así, en materia de impuesto al beneficio obtenido por personas físicas en la venta de propiedades inmobiliarias u operaciones equiparadas, ver el art. 93, §§ 7, 8 y 9, del reglamento aprobado por decreto 51.900, del 10 de abril de 1963.

Acto declarativo, la determinación no crea la obligación tributaria.

Con esto queda confirmada nuestra proposición de que la obligación tributaria surge al producirse el correspondiente hecho generador, y no como consecuencia o en ocasión de la determinación.

37. INCIDENCIA, NO INCIDENCIA, INMUNIDAD Y EXENCIÓN. — Ha llegado el momento de establecer los conceptos jurídicos de incidencia y de no incidencia y, en un segundo plano, los de inmunidad y exención; lo que efectuaremos reproduciendo ideas y consideraciones expuestas en un estudio anterior¹⁰¹.

El hecho generador señala, según dijimos, el *an, si* y *quantum* de la relación tributaria o, como dice A. BERLIRI, define la obligación tributaria desde los puntos de vista temporal, espacial y cuantitativo¹⁰².

Para configurar concretamente la obligación tributaria es necesario que se produzca el hecho generador. Ocurrido éste, se dice que jurídicamente hubo *incidencia* del tributo¹⁰³.

Si no tiene lugar el hecho generador, es obvio que no se forma la relación tributaria y, por lo tanto, no hay incidencia. Jurídicamente esta situación se denomina *no incidencia*.

¹⁰¹ V. nuestra *Opinion (Parecer)*, en “Rev. de Direito Administrativo”, vol. 66, ps. 367 y ss.

¹⁰² A. BERLIRI, *Principi di diritto tributario*, 1957, vol. II, t. I, p. 235.

¹⁰³ No debe confundirse la incidencia jurídica con el concepto de incidencia económica; sobre esta última, ver ALIOMAR BALEIRO, *Uma introdução a ciência das finanças*, 1958, vol. I, p. 218.

La no incidencia comprende dos modalidades: la no incidencia pura y simple; y la no incidencia jurídicamente calificada, no incidencia por disposición constitucional o inmunidad tributaria¹⁰⁴. En el primer caso la no incidencia deriva de la circunstancia de no producirse los presupuestos materiales indispensables para la constitución o integración del hecho generador: el hecho generador no existe, no se produce o no llega a integrarse¹⁰⁵.

Como veremos, la inmunidad es una forma calificada o especial de no incidencia, por supresión en la Constitución de la competencia impositiva o del poder de

¹⁰⁴ AMILCAR DE ARAÚJO FALCÃO, *Direito tributário brasileiro*, 1960, ps. 69 y 257.

¹⁰⁵ Para los autores como A. BERLIRI, *Principi cit., loc. cit.*, ps. 90 a 92, y EUCLIDE ANTONINI, *La formulazione della legge e le categorie giuridiche*, Giuffrè, Milano, 1958, ps. 58 y ss., que niegan la posibilidad de que exista obligación tributaria condicional, porque niegan en lo esencial que las obligaciones *ex lege* puedan estar sujetas a condición, igualmente hay "no incidencia" cuando el legislador estableciera que la relación tributaria dependa de las llamadas *condiciones juris*. Esta es nuestra posición. ANTONINI, tratando de hallar el motivo de la confusión en que incurrir algunos autores, como A. D. GIANNINI, TESORO y otros, entre la condición propiamente dicha (*condicio facti*) y la llamada *condicio juris*, dice (*op. cit.*, p. 59): "Una de las causas que probablemente origina el equívoco según el cual determinadas situaciones (y tal vez también aquellas tributarias de que en especial tendremos que ocuparnos) se consideran como *suspensivamente o resolutivamente condicionadas, debe ser identificada, como veremos, en el modo de formación de la situación de hecho de la cual derivan las obligaciones. En verdad, la mayoría de las veces la situación de hecho se realiza progresivamente, de donde resulta que la suspensión de los efectos se debe, no ya a la aun no producida condición suspensiva, sino al aun no agotado ciclo formativo de la situación de hecho misma. En tales supuestos se confunden, evidentemente, los efectos preliminares producidos por algunos de los elementos de la situación de hecho ya ocurridos, con el efecto definitivo; equívoco derivado, sobre todo, de la tutela que en el intervalo el ordenamiento atribuye a algunos de los efectos mismos*".

gravar, cuando se configuran ciertos presupuestos, situaciones o circunstancias previstos por el estatuto supremo. En resumen, la misma idea podría expresarse de la siguiente manera: la Constitución efectúa originariamente la distribución de la competencia impositiva o del poder de gravar; al otorgar esa competencia, la condiciona o, mejor dicho, la limita declarando los casos en que no podrá ejercerse. La inmunidad es, pues, una forma de no incidencia por supresión de la competencia impositiva para gravar ciertos actos, situaciones o personas, por disposición constitucional¹⁰⁶.

¹⁰⁶ El problema está perfectamente expuesto en RUBENS GOMES DE SOUSA, *Compêndio de legisl. tributária*, 3ª ed., 1960, parte general, ps. 75 y 76, donde aparece la afirmación de que "un supuesto especial de no incidencia es la *inmunidad*"; v. del mismo autor, *Preleções de dir. tributário*, 1957, ps. 72 y 122. Conviene hacer notar que la expresión "inmunidad" también se usa en derecho internacional público, al tratar de las llamadas prerrogativas e inmunidades diplomáticas, incluyendo también el aspecto tributario. Sin embargo, allí la palabra "inmunidad" se emplea en sentido distinto, con el significado de mera exención. A este respecto ver: LEOPOLDO BRAGA, *Estudo sobre o problema das imunidades diplomáticas em matéria tributária*, 1960, p. 14: "En el derecho brasileño, en rigor de la expresión, no hay *inmunidad* tributaria propiamente dicha (en el sentido constitucional de *inimponibilidad* total y absoluta) en favor de las misiones o de los agentes diplomáticos. Hay simples *exenciones* de ciertos impuestos, en virtud de convenciones internacionales que vinculan a la Nación o de concesiones espontáneas por medio de ley ordinaria interna, condicionadas o no al principio de reciprocidad". Por eso HILDEBRANDO ACCIOLY en su excelente *Tratado de direito internacional público*, 1956, vol. I, ps. 465 y 500, al considerar la materia, habla directamente de "exención de impuestos". Sobre el tema, ver, igualmente, SOMPONG SUCHARITKUL, *State Immunities and Trade Activities in International Law*, *passim*, y VERNON G. SETSER, *The immunities of the State and government economic activities*, en "Law and Contemporary Problems", 1959, vol. XXIV, n° 2, parte I (*State trading*), ps. 290 y ss. y, en especial, ps. 296 y 298.

La situación es distinta en la exención. En ésta hay incidencia, se produce el acto generador, pero el legislador, sea por motivos relacionados con la apreciación de la capacidad económica del contribuyente, sea por consideraciones extrafiscales, establece la no exigibilidad de la deuda tributaria o, como dice RUBENS GOMES DE SOUSA, resuelve "dispensar del pago de un tributo debido"¹⁰⁷.

El proyecto de Código Tributario Nacional ubica muy bien la cuestión cuando trata de la inmunidad en el libro I, que se titula "De la competencia tributaria", estableciendo con corrección técnica: "Art. 5. La inmunidad tributaria excluye el nacimiento de la obligación tributaria principal con respecto a los tributos comprendidos en ella".

Es oportuno recordar que el mismo proyecto de código se adhiere a la orientación doctrinal de quienes distinguen entre la obligación tributaria (libro IV, "De la obligación tributaria", arts. 79 y s.) y el crédito tributario (libro V, "Del crédito tributario", arts. 102 y s.), estableciendo que este último "deriva de la obligación tributaria principal" y se refiere, entonces, al cumplimiento del tributo o a su pago. Pues bien; en ese proyecto de código solamente se alude a la exención en el mismo libro V, referente, según vimos, al crédito tributario. Allí está la exención, con la amnistía, indicada como forma de exclusión de la exigibilidad del crédito tributario.

De tal manera, en el título V ("De la exclusión del crédito tributario") del libro V, capítulos I y II, se expresa lo siguiente: "Art. 140. Excluye la exigibilidad del cré-

¹⁰⁷ V. *Compêndio cit.*, ibídem, p. 75.

dito tributario: I, la exención; II, la amnistía". "Art. 141. Exención es la dispensa legal del pago de un tributo debido".

Esa forma de considerar el problema de la inmunidad, distinguiéndola esencialmente de la exención, fue intencional y consciente según revela RUBENS GOMES DE SOUSA en su exposición como relator general de la Comisión especial designada por el Ministerio de Hacienda para elaborar el proyecto de Código Tributario Nacional: "El artículo 5, correspondiente al art. 10 del anteproyecto, regula el alcance de la inmunidad tributaria, considerada como supuesto de no incidencia por oposición a la exención, que el art. 141 define como causa excluyente del crédito, pero no de la obligación tributaria en sí misma"¹⁰⁸.

Resulta clara, pues, la diferencia conceptual y doctrinal entre no incidencia en general o inmunidad en particular, y exención: "Es importante establecer bien las diferencias entre no incidencia y exención: cuando se trata de no incidencia, no se adeuda el tributo porque no llega a nacer la obligación tributaria misma; en la exención, por el contrario, se debe el tributo porque la obligación existe, pero la ley dispensa de su pago; por consiguiente, la exención presupone la incidencia, porque es evidente que sólo puede dispensarse del pago de un tributo que realmente se deba"¹⁰⁹.

¹⁰⁸ V. punto 22 del Informe, en *Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional*, 1954, publicación del Ministerio de Hacienda, p. 107.

¹⁰⁹ RUBENS GOMES DE SOUSA, *Compêndio cit.*, ibídem, p. 76. En el mismo sentido, GILBERTO DE ULHOA CANTO, *Temas de direito tributário*, Ed. Financeiras S. A., ps. 310 y 311; íd., *Algumas considerações sobre a*

Por lo mismo, A. BERLIRI señala como carencia de legitimación tributaria (*difetto di legittimazione*) la no incidencia y, por consiguiente, también la inmunidad; y agrega que entre ella y la exención existe una especie de antítesis o antinomia: "luego, entre las dos situaciones, bajo una aparente analogía hay una especie de antítesis". Ello, porque en la inmunidad y, por lo tanto, en la no incidencia, "a falta de legitimación se está en presencia de una situación que ofrece algo menos de la situación de hecho (*fattispecie*) prevista por el legislador como apta para generar la obligación tributaria"; falta algo para que nazca la obligación tributaria, esto es, la competencia impositiva para gravar determinada situación de hecho; en cuanto a la "exención tributaria, por el contrario, se está ante una situación que ofrece algo más respecto a dicha situación de hecho", existe alguna cosa más, aparte del hecho generador, puesto que éste se produce, pero otra circunstancia neutraliza su eficacia al tornar inexigible la deuda ("aparte de producirse la situación de hecho, también ha tenido lugar otra circunstancia que neutraliza la eficacia del hecho generador")¹¹⁰.

Además de su importancia desde el punto de vista doctrinal o teórico, la distinción tiene consecuencias prácticas de trascendencia en lo referente a la interpretación. Y es que siendo la exención una excepción a la norma de que habiendo incidencia debe exigirse el pago del tributo, la interpretación de las disposiciones que esta-

imunidade tributária dos entes públicos, en "Rev. de Direito Administrativo", vol. 52, ps. 35 y 36.

¹¹⁰ A. BERLIRI, *Principi* cit., ibídem, p. 220.

blecen la exención debe ser estricta, restrictiva. A la inversa, tanto en los casos de incidencia como en los de no incidencia y, por consiguiente, en los de inmunidad, la interpretación debe ser amplia; en el sentido de que son admisibles todos los métodos, inclusive el sistemático, el teleológico, etc.¹¹¹.

38. HECHOS GENERADORES SIMPLES Y COMPLEJOS. — Para la obligación tributaria es decisivo el momento de la incidencia, vale decir, el de la realización del respectivo hecho generador, tanto más cuando la legislación vigente entonces habrá de regir la relación jurídica. Por lo mismo, es importante determinar el hecho generador, ya sea desde el punto de vista estructural, ya en el aspecto de su formación, integración o constitución en el tiempo.

Estructuralmente, el hecho generador puede ser un hecho simple o un hecho complejo. En el primer caso tendremos un hecho aislado, único o simple; pudiendo considerarse como tal, un hecho o, según señalamos en la definición del capítulo I, un estado de hecho¹¹².

¹¹¹ Sobre la interpretación de la ley tributaria, ver AMILGAR DE ARAÚJO FALCÃO, *Introdução ao direito tributário* cit., p. 81.

¹¹² Sobre el concepto de estado de hecho, v. M. S. GIANNINI, *Lezioni di diritto amministrativo*, Giuffrè, Milano, 1950, vol. 1º, ps. 364 y 365: "Por aplicación del principio de la libertad de las calificaciones jurídicas, un determinado suceso puede ser considerado como jurídicamente trascendente en cuanto esté ocurriendo, o en cuanto ocurre, o en cuanto ha ocurrido... Aun ello (la clasificación, la aclaración es nuestra) tiene excepcional importancia, porque a veces un mismo suceso puede ser pluricalificado, en razón de diversos grupos de normas jurídicas. Supongamos un conductor dependiente de una empresa privada que guiando un automóvil resulte accidentado: a los fines de la norma sobre la responsabilidad civil, lo que interesa establecer es a cuál de los conductores corresponde

En el caso del hecho complejo, estaremos en presencia de una multiplicidad de hechos reunidos de tal manera que constituyan una unidad teleológica objetiva, repitiendo así expresiones de MARIO BRACCI¹¹³.

Si el hecho generador consistiera en un hecho complejo o, como dijimos en la definición, en un conjunto de hechos, es evidente que la producción del efecto jurídico genésico sobre la obligación tributaria sólo ocurrirá cuando estén integrados todos sus elementos.

De aquí que ANTONIO BERLIRI diga con todo acierto: "2) que la situación de hecho (*fattispecie*) comprende todos y cada uno de los elementos necesarios para la producción de un determinado efecto jurídico, con la doble consecuencia: a) de que a falta de cualquiera de los elementos que concurren a formar la situación de hecho, aquel efecto jurídico no se produce; b) que no es posible una diferenciación entre los diversos elementos de la situación de hecho, en relación con la causalidad jurídica entre los elementos particulares y el efecto jurídico; c) que dos situaciones de hecho distintas deben contener, por lo menos, un elemento distinto, que es precisamente

la culpa, por lo cual el hecho tiene trascendencia en su primer aspecto, como acción; a los efectos de las normas sobre el seguro del automotor, el hecho tiene importancia en su segundo aspecto, como hecho; a los efectos del seguro contra accidentes del trabajo, tiene importancia el tercer aspecto, en cuanto aquello haya sucedido y haya producido un estado de hecho". Luego, en la p. 366, al diferenciar los estados de hecho de las cualidades, señala M. S. GIANNINI: "Las cualidades son, entonces, atributos de la cosa tomada como tal; los estados de hecho, modos de ser de la cosa en cuanto resultado de un suceso, llegado a ocurrir de su ser".

¹¹³ *Dell'atto complesso in diritto amministrativo*, obra reunida en volumen junto con otra, que la precede, bajo el título: *La proposta in diritto amministrativo*, reedición, Felice le Monnier ed., Firenze, 1961, ps. 99 y ss.

aquel que califica la situación de hecho particular frente a todas las demás situaciones de hecho posibles. En cambio, no es necesario —y la observación de cualquier sistema jurídico confirma tal no necesidad— que todos los elementos de una situación de hecho sean distintos de los de otra; ya que puede ocurrir, en cambio, como luego veremos con más detalle, que una situación de hecho forme parte de una situación de hecho más compleja o que los efectos jurídicos de una situación de hecho concurren a formar una situación de hecho distinta"¹¹⁴.

39. LA "CONDICIO JURIS" EN DERECHO TRIBUTARIO. — Corresponde una anotación final acerca del hecho generador complejo: se trata del problema de la *condicio juris* en derecho tributario.

¿Hay obligaciones tributarias condicionales? En otras palabras: ¿existe en derecho tributario una condición, en el sentido de *condicio facti*, que modifique la eficacia del hecho generador?

Sea como requisito de eficacia (*Wirksamkeitserfordernis*), sea como elemento constitutivo (*Tatbestandsstück*), la verdad es que cuando la *condicio juris* fuere establecida por ley será un elemento integrante del hecho generador, en el sentido de que la obligación tributaria correspondiente sólo se considerará creada desde su instauración. Como no se trata de condición en el sentido verdadero o de *condicio facti*, no puede pensarse en la eficacia retroactiva o *ex tunc*, de manera que los efectos sobre el nacimiento de la obligación tributaria se produzcan *ex nunc*. Por consiguiente, si entre el momento en

¹¹⁴ *Principi cit.*, vol. II, t. I, ps. 204 y 205.

que se iniciare la formación del hecho generador y el de la instauración de la *condicio juris* se produjere una alteración legislativa, el régimen jurídico normativo de la obligación tributaria será el vigente a la fecha de su nacimiento, esto es, a la fecha de la realización de la *condicio juris*¹¹⁵.

40. HECHOS GENERADORES INSTANTÁNEOS Y CONJUNTIVOS (COMPLEXIVOS). — El aspecto que antes consideramos, de la simplicidad o complejidad del hecho generador, sólo tuvo en mira la estructura de éste, sin preocupación alguna en cuanto al problema de la integración o formación del hecho generador con respecto al tiempo. En el hecho generador complejo poco nos

¹¹⁵ No obstante alguna discrepancia, la doctrina predominante es en el sentido de considerar la *condicio juris* (también denominada condición legal, impropia, tácita, superflua o ficticia) como una categoría *per se* y no como *species* de un *genus* más amplio, que también abarcaría las *condiciones facti* (igualmente llamadas condiciones voluntarias, verdaderas o propias). En verdad, *condiciones facti* y *juris* son categorías jurídicas esencialmente distintas. En tanto la *condicio facti* es un producto de la voluntad de las partes, la *condicio juris* no tiene contenido negocial, resultando objetivamente de la propia ley. De aquí que diga DOMENICO BARBERO, *Contributo alla teoria della condizione*, Cedam, 1937, que ellas actúan en planos distintos, "precisamente una en el plano del «hecho» y la otra en el plano de la norma" (v. p. 73), de donde se desprende la conclusión: "el significado de las dos expresiones es radicalmente, sustancialmente, esencialmente distinto, de modo que resulta anulada la posibilidad de su fusión en un *genus*" (v. p. 73). En cuanto a la *condicio juris* como requisito legal de eficacia, v. BARBERO, *op. cit.*, ps. 76 a 78; GIOVANNI MIELE, *Principii di diritto amministrativo*, Giuffrè, 1953, vol. I, p. 113. En lo que respecta al problema en el derecho tributario, vide A. BERLIRI, *Principi di diritto tributario*, cit., vol. II, t. I, p. 92, y especialmente la monografía de EUCLIDE ANTONINI, *La condizione nel diritto tributario*, en el volumen *La formulazione della legge e le categorie giuridiche*, Giuffrè, 1958, ps. 54 y ss.

interesó saber si los elementos que lo integran se configuraban simultánea o sucesivamente. Sin embargo, existe un segundo criterio —el de la concurrencia en el tiempo— para determinar el efecto genésico del hecho generador sobre la obligación tributaria¹¹⁶.

En verdad, la perfecta identificación de la naturaleza del hecho generador en cada caso depende, además, de considerar sus elementos integrantes o constitutivos con respecto al tiempo: "Como en otros campos, y tal vez más, también en el derecho tributario ofrece especial importancia el elemento temporal, desde el doble aspecto del *tempo* en el cual se ha cumplido un acto o hecho —la *sede temporal* del acto o del hecho según feliz expresión de CARNELUTTI— y de la duración, esto es, del período de tiempo durante el cual se realiza un hecho, sea en la forma de mantenerse una situación"¹¹⁷.

Ahora bien; así examinada la naturaleza del hecho generador desde el punto de vista de su producción en el tiempo —"in *sede temporale*", como dicen los italianos; o "in *zeitlicher Hinsicht*", según la expresión de los especialistas germánicos—, se ofrecen dos situaciones perfectamente distintas: la de los hechos generadores instantáneos y la de los hechos generadores conjuntivos,

¹¹⁶ Examinamos el tema en nuestro *Direito tributário brasileiro* cit., ps. 284 y ss. Las consideraciones allí expuestas son reproducidas en el texto *supra*.

¹¹⁷ V.: ANTONIO BERLIRI, *Principi di diritto tributario*, cit., vol. II, t. I, p. 235. En el mismo sentido: A. D. GIANNINI, *Il rapporto giuridico d'imposta*, p. 163; o *I concetti fondamentali del diritto tributario* cit., ps. 156 y ss.; WILHELM MERK, *Steuerschuldrecht* cit., p. 38.

completivos, continuados, periódicos o de formación sucesiva¹¹⁸.

Instantáneos son los hechos generadores ("obligaciones tributarias simples en lo que respecta a las situaciones de hecho", al decir de MERK) que ocurren en determinado momento de tiempo, y que cada vez que surjan dan lugar a una relación obligacional tributaria autónoma¹¹⁹. Ejemplo: el hecho generador *venta*, con respecto al impuesto a las ventas y consignaciones; el hecho generador *importación* (i. e., trasponer las líneas, límites o barreras aduaneros), en cuanto al impuesto a la importación, etc.

Conjuntivos o periódicos ("situación de hecho continuada", según VANONI) son los hechos generadores —"obligaciones tributarias complejas en lo que respecta a las situaciones de hecho"— cuyo ciclo de formación se completa en determinado período de tiempo ("Zeitabschnitt", "Steuerabschnitt", "periodo d'imposta"), y que consisten en un conjunto de hechos, circunstancias

¹¹⁸ MERK, *op. cit.*, p. 45; A. D. GIANNINI, *I concetti cit.*, p. 176; EZIO VANONI, *Elementi di diritto tributario, op. y loc. cit.*, p. 322.

¹¹⁹ Es la definición de MERK, *op. cit.*, p. 45: "Tatbestände, bei denen es sich um einen einzelnen Vorgang oder ein einzelnes bestimmtes Verhältnis handelt", o en su traducción: "hechos consistentes en un único procedimiento o en una única relación determinada". A. D. GIANNINI, *I concetti cit.*, p. 177, dice: "La característica de los impuestos instantáneos es que *por cada acontecimiento independiente*, que constituye su presupuesto, surge una obligación distinta y única, de modo que la repetición del mismo hecho da origen a una nueva obligación" (el subrayado es nuestro).

* Traducimos la expresión original "*fattispecie continuativa*" por "situación de hecho continuada" (N. del T.).

o acontecimientos globalmente considerados¹²⁰. Ejemplo: el hecho generador *renta* (i. e., el flujo de riqueza que llegará a manos de su destinatario y que importa un aumento de su patrimonio, durante determinado período de tiempo) con respecto al impuesto a la renta (sistema de recaudación mediante determinación ["*lançamento*"]).

Esa distinción no tiene mero valor académico; por el contrario, tiende a solucionar problemas prácticos o concretos de la mayor importancia jurídica.

Es así que sólo por medio de tales consideraciones es posible determinar cómo se produce la incidencia o, lo que es igual, en qué momento nace la obligación tributaria, si al realizarse cada hecho aislado (hecho generador instantáneo) o cuando se integra el ciclo de formación de un hecho o situación globalmente considerado (hecho generador conjuntivo).

Es en ese orden de ideas que será posible establecer en derecho intertemporal, si se está en presencia o no de un caso de aplicación retroactiva de la ley tributaria.

Tratándose de hechos instantáneos, la alícuota aplicable será aquella legalmente prevista en la fecha de realización de cada hecho generador. Si, por el contrario, se estuviere en presencia de un hecho generador conjuntivo, al ocurrir el aumento de la alícuota durante el

¹²⁰ Traduciendo la definición de MERK, *op. cit.*, p. 45: "hechos respecto de los cuales la ley, por tratarse de procedimientos idénticos o considerados como tales, y que se repiten en forma continuada, engloba o reúne en conjunto (*Mehrheit*) durante un período de tiempo a los fines de la tributación; o hechos respecto de los cuales la ley prevé que una determinada relación se constituya durante un período de tiempo". (Omitimos el texto alemán que también incluía la versión original. N. del T.).

curso de formación del hecho generador, será aplicable la establecida legalmente en la fecha en que se complete el respectivo ciclo de formación o perfeccionamiento del hecho (llamada hipótesis de pseudo-retroactividad). En virtud de ese criterio, entre nosotros (Brasil) pudo cobrarse inmediatamente el impuesto a los beneficios excesivos o extraordinarios (impuesto adicional al de renta, de la ley 2862, del 4 de setiembre de 1956).

41. SIGUE. — Más aún; la circunstancia de aparecer una u otra de las modalidades del hecho generador, es decisiva para saber, en cada caso concreto, si determinado impuesto es definible o no, como perteneciente a la categoría de los llamados impuestos sobre actos y negocios jurídicos ("*Verkehrssteuern*", de los alemanes; "*imposte sugli affari*", de los italianos).

Por tales se entienden los impuestos cuyo hecho generador es un acto o un negocio jurídico, en el sentido en que ello es posible, según explicamos en el capítulo III.

El impuesto de ventas y consignaciones, por ejemplo, es un impuesto sobre actos jurídicos. Su hecho generador es el hecho instantáneo de la venta o de la consignación, aisladamente consideradas. Cada vez que se produce tal hecho, cada vez que se efectúa una venta, surgirá una obligación tributaria autónoma, habrá una deuda impositiva independiente.

Es de la esencia o de la naturaleza de los impuestos sobre actos jurídicos (el de ventas y consignaciones, *verbi gratia*), que su incidencia tenga lugar respecto de hechos instantáneos y nunca sobre hechos conjuntivos.

ALBERT HENSEL, al estudiar esa categoría de impuestos, aclara perfectamente el asunto: "En todos los

impuestos a los negocios es característico el hecho de que al realizarse cada circunstancia de hecho (*fattispecie*), surge un nuevo caso de impuesto. El impuesto a los negocios no actúa con un conjunto de hechos, sino con acontecimientos separados. La circunstancia de hecho del impuesto es, siempre, cada suministro, cada contrato de seguro o de transporte; no, por ejemplo, el «conjunto de operaciones» de todo un año¹²¹.

Este es, precisamente, el criterio que se adopta para distinguir situaciones marginales.

Con propósito ilustrativo mencionaremos el problema que ya fue considerado por la jurisprudencia brasileña, de la diferenciación del impuesto sobre *plus valías* inmobiliarias, llamado impuesto a los beneficios inmobiliarios (impuesto a la renta), con respecto al impuesto de transmisión inmobiliaria *inter vivos*; el primero de competencia federal (art. 15, IV, de la Constitución) y el último de competencia municipal (art. 29, III, de la Constitución, con la redacción establecida por la enmienda constitucional n° 5, del 21 de noviembre de 1961).

Como se sabe, el llamado impuesto a los beneficios inmobiliarios, incide sobre la diferencia entre el valor de adquisición y el de venta del inmueble, y se devenga en ocasión de la venta (u operaciones equiparadas), al producirse el recibo del precio. Sin embargo, no obstante coincidir con el momento en que se devenga el impuesto municipal de sisa, siempre se reconoció la constitucionalidad del impuesto federal a los beneficios inmobiliarios porque el primero, justamente, tiene un hecho generador instantáneo que permite clasificarlo entre los impuestos

¹²¹ ALBERT HENSEL, *Diritto tributario*, trad. italiana, 1956, p. 108.

a los actos jurídicos; en tanto que el segundo tiene un hecho generador conjuntivo (*complexivo*), la renta, o sea que incide sobre un valor global cuyo ciclo de formación se inicia en el momento de la adquisición del inmueble y se perfecciona al enajenarlo¹²².

La jurisprudencia brasileña, aunque implícitamente, ha aplicado en otras oportunidades esa doctrina del hecho generador conjuntivo. Así, al pronunciarse sobre el impuesto a las industrias y profesiones, que incide sobre el volumen global de ventas, consignaciones, etc., o sea sobre el giro económico o comercial, surgieron dos posiciones acerca de él: *a*) la de quienes consideran que al incidir sobre el volumen global de ventas, etc., constituye un impuesto a la renta bruta y, como tal, inconstitucional, por invadir la competencia federal para aplicar el impuesto a la renta y beneficios (*proventus*) de cualquier naturaleza; *b*) la de quienes admiten que ese valor global, que constituirá elemento trascendente para el cálculo del *quantum* a pagar, no se confundiría con el impuesto federal a la renta, en razón de que este último incide sobre la renta neta.

Ahora bien; de no aceptar la discriminación entre los dos tipos de hechos generadores (instantáneos y conjuntivos), entonces la materia debería situarse de manera muy distinta y llegarse a la conclusión de que al incidir sobre un conjunto de ventas o movimiento de ventas, tal impuesto sería similar al de ventas y consignaciones.

42. HECHOS GENERADORES COMPLEMENTARIOS O ACESORIOS. — El hecho generador, como señalamos an-

¹²² HENSEL, *op. cit.*, p. 11.

teriormente, da motivo a la creación de la obligación tributaria principal; y en tal aspecto de la causalidad jurídica, hay que distinguir entre el hecho generador típico y el hecho generador complementario o accesorio.

Los conceptos se relacionan con la distinción mencionada por RUBINO y A. BERLIRI¹²³ y en cierta manera aceptada por M. S. GIANNINI¹²⁴, entre elementos o presupuestos trascendentes para la producción del efecto jurídico y elementos o presupuestos trascendentes para la especialización o especificación del efecto jurídico.

El hecho generador típico (*fattispecie tipica*) da lugar al nacimiento de la obligación tributaria; es el presupuesto trascendente para la producción de ese efecto

¹²³ BERLIRI, *Principi cit.*, vol. II, t. I, ps. 204 a 206; DOMENICO RUBINO, *op. cit.*, p. 6, esp. p. 64: "Algunos (elementos, la aclaración es nuestra) son tales que, considerados aisladamente, vale decir no unidos a otros elementos, no ofrecen ninguna referencia para conocer la individualidad del efecto; ellos se limitan a ser necesarios para que se produzca un efecto que se conozca en función de otros elementos. Estos últimos, por el contrario, indican con su presencia de qué efecto se trata, pero la producción de tales efectos no tiene lugar si no se realizan también todos los elementos del primer grupo. En este sentido decimos que algunos elementos únicamente son importantes para la producción del efecto, en tanto que otros elementos también lo son para la especificación (del contenido) del efecto". Aunque más adelante, en p. 539, señala que el distinguo tiene mayor interés en materia de negocio jurídico, RUBINO no desconoce su aplicación en el terreno de los hechos jurídicos y de los actos no negociales.

¹²⁴ M. S. GIANNINI, *Lezioni cit.*, vol. 1º, p. 369, se refiere a los "hechos adicionales" para designar los hechos que en el texto denominamos complementarios o accesorios: "Los hechos adicionales actúan modificando el contenido de situaciones jurídicas, subjetivas u objetivas, producidas por cualquier otro tipo de hecho o acto. Por lo tanto, son infinitos en número o especie, rara vez tipificados: entre los tipificados recordamos las «circunstancias» del delito, los títulos que dan preferencia en los concursos para empleos, el destino especial de las cosas a los fines de la aplicación tributaria. Se trata de argumentos aún poco estudiados".

jurídico. No obstante, en ciertos casos, tal efecto variará o se modificará por la presencia de un hecho auxiliar o subsidiario (*fatto aggiuntivo*), como sería el caso del destino de los bienes en materia del impuesto a la importación o al consumo; de la utilización del beneficio en materia del impuesto a la renta; del destino de los inmuebles, edificados o no, respecto del impuesto predial o territorial o del impuesto al beneficio obtenido por personas físicas por la enajenación de propiedades inmobiliarias: es lo que designamos como hecho generador complementario o accesorio.

Este último, por sí solo, no da lugar a la obligación tributaria, por ser menester al efecto la realización del hecho generador típico; sin embargo, la especialización del efecto jurídico mencionado —aplicación de alícuotas determinadas, de reducciones y aun de exenciones tributarias, etc.— depende de tales hechos accesorios.

43. HECHO GENERADOR Y RETROACTIVIDAD. — El aspecto considerado en este capítulo es de importancia fundamental¹²⁵.

Siendo la relación jurídica tributaria una obligación *ex lege* y produciéndose su nacimiento con la aparición concreta del hecho generador, este momento genésico marca el régimen jurídico que habrá de regir la obligación tributaria. Se aplicará a su respecto la legislación vigente en esa oportunidad, ya en cuanto a la alícuota,

¹²⁵ Desde aquí se establecerán las consecuencias del concepto de hecho generador. La materia resulta ya extraña al tema que constituye el objeto de este estudio. Por lo mismo, las afirmaciones del texto tendrán carácter axiomático, sin mayores demostraciones o ilustraciones.

como respecto de la definición y magnitud de la base de cálculo, a las exenciones y rebajas tributarias, etc.

Vale decir que cualquier modificación de la relación sustancial derivada de una ley posterior, no puede aplicarse retroactivamente en detrimento del contribuyente, so pena de violar la disposición constitucional (art. 141, par. 3º, de la Constitución) que prohíbe la retroactividad de la ley en perjuicio del derecho adquirido, del acto jurídico perfecto y de la cosa juzgada¹²⁶.

44. SUJETO PASIVO PRINCIPAL. — Mas no sólo esa conclusión deriva de la configuración del hecho generador; en verdad, éste afecta, plasma o determina la relación tributaria en otros aspectos.

Así, la definición del sujeto pasivo principal de la obligación tributaria, que debe resultar de la ley, puede estar implícita en ella bajo la simple mención del hecho generador, y luego resultar identificable por medio de éste. En tal supuesto, la sujeción pasiva directa o principal se determinará por la natural y necesaria atribución del hecho generador o de la relación económica subyacente en él, a determinado sujeto o a determinados sujetos.

En cuanto a los sujetos pasivos indirectos, ya sea por trasferencia (sucesor y responsable tributario) o por sustitución (sustituto legal tributario)¹²⁷, sólo pueden re-

¹²⁶ Para un examen del problema, con la exposición, por lo demás, de conclusiones inadmisibles ante el derecho brasileño: ENRICO ALLORIO, *Breve trattato sulla irretroattività delle norme tributarie*, en *Studi in onore di Achille Donato Giannini*, Giuffrè, 1961, ps. 27 y ss.

¹²⁷ Acerca del sustituto legal tributario corresponde recordar la tesis, casi única y en general no aceptada, defendida por ENRICO ALLORIO, *Diritto processuale tributario* cit., p. 201, según la cual el sustituto es su-

sultar de una disposición legal expresa; en tanto que la configuración del sujeto pasivo principal o directo (contribuyente), según dijimos, puede estar implícita en la ley: el análisis del hecho generador será decisivo para su definición concreta.

45. DISTINCIÓN DE LOS TRIBUTOS "IN GENERE". — En consideraciones anteriores examinamos la importancia del hecho generador para establecer, tanto los conceptos de incidencia, no incidencia, inclusive los de inmunidad y exención¹²⁸, como el concepto de evasión tributaria en sentido restringido o propiamente dicha¹²⁹. Otro tanto dijimos en cuanto al problema de la interpretación de la ley tributaria¹³⁰.

Sin embargo, la noción de hecho generador abunda en otras consecuencias de importancia similar. Constituye el dato fundamental para la distinción de los tributos, tanto *in genere* (impuesto, tasa y contribución de mejoras) como *in specie* (cada especie de impuesto).

In genere los tributos se distinguen de acuerdo con la naturaleza del correspondiente hecho generador:

I) la contribución de mejoras se caracteriza por tener como hecho generador un aumento o incremento del

jeto pasivo principal, en lo que él dice "no ver, empero, una viabilidad cualquiera de la obligación tributaria con respecto al sustituido". Respecto de la conclusión contraria, ampliamente dominante: BENEDETTO COCIVERA, *Il sostituto d'imposta*, estudio publicado en los *Scritti in onore del prof. Guido Zanobini*, y reproducido en la "Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze", 1959, parte I, ps. 327 a 358; A. D. GIANNINI, *I concetti fondamentali* cit., ps. 255 y ss.; AMILGAR DE ARAÚJO FALCÃO, *Introdução ao direito tributário*, cit., p. 111; etc.

¹²⁸ V. n.º 37 del texto.

¹²⁹ V. n.º 19 del texto.

¹³⁰ V. nos. 18 y 19 del texto.

valor venal de la propiedad inmueble —una valorización inmobiliaria como suele decirse— derivado de una obra pública;

II) la tasa se caracteriza por su hecho generador, considerado objetivamente y subjetivamente o por su atribución al sujeto pasivo principal de la obligación tributaria: a) objetivamente: el hecho generador es la utilización efectiva o potencial de un servicio público divisible y mensurable; b) subjetivamente: el tributo sólo puede ser devengado por quienes efectiva o potencialmente utilicen el servicio divisible o mensurable de que se trate (las expresiones divisible y mensurable, *brevitatis causa* usadas en el texto, en verdad se refieren a la prestación del servicio que puede individualizarse de hecho y no propiamente al servicio público, que es indivisible, genérico e impersonal por definición);

III) el impuesto se caracteriza por tener como hecho generador un hecho de la vida común tomado como índice de capacidad económica, de manera que por esto mismo, el impuesto se destina a costear los servicios generales de la administración o, por lo menos, su cobro no está condicionado a la utilización del servicio público.

46. IMPUESTOS "IN SPECIE"; DISCRIMINACIÓN DE RENTAS PÚBLICAS. — También el hecho generador sirve para distinguir *in specie* las diferentes categorías de impuestos: tal es el único criterio concluyente al respecto.

La circunstancia es decisiva en derecho positivo brasileño para el funcionamiento del sistema de discriminación de rentas, que tiene como aspecto básico, sin contar los problemas de las participaciones en el producido de la recaudación de impuestos de competencia extraña y

de la transferencia de impuestos (art. 29 de la Constitución), el otorgamiento de competencias privativas (arts. 15, 19 y 29 de la Constitución), de una competencia concurrente (art. 21, Const.) y de una competencia común (art. 30, incs. I y II y párrafo único).

Por consiguiente y con fundamento en el mismo concepto, se determinarán los conceptos de invasión de competencia en materia de impuestos privativos y de doble tributación respecto de los impuestos concurrentes:

I) habrá invasión de competencia cuando una unidad federada (incluidos *brevitatis causa*, los municipios) estableciera un impuesto —cualquiera fuere su *nomen juris*— que por la naturaleza de su hecho generador, se defina como de competencia privativa de unidades de grado o escalón distintos de nuestra organización federativa; en el caso de los municipios —excluidos los que fueren de competencia concurrente— también se producirá la invasión de competencia si establecieren impuestos o los exigieren (aun en el supuesto de transferencia a que se refiere el art. 29 de la Constitución), teniendo un hecho generador inherente a los impuestos de competencia concurrente;

II) habrá doble tributación si en el ejercicio de la competencia concurrente, la Unión y el Estado-miembro establecieren un impuesto no privativo idéntico, teniendo en mira la naturaleza de los respectivos hechos generadores: en tal supuesto prevalecerá el impuesto federal.

47. IMPUESTOS DIRECTOS E INDIRECTOS. — La antigua y criticada clasificación de los impuestos en directos e indirectos —de escasa utilidad científica, aunque em-

pleada en textos internacionales—, cobra nueva vitalidad cuando toma como punto de referencia, en un desdoblamiento o aplicación del criterio Foville, la naturaleza del hecho generador:

I) en el impuesto directo, el hecho generador es un hecho, estado de hecho o situación jurídica de carácter permanente, continuo o, cuando menos, duradero en el tiempo;

II) en el impuesto indirecto, el hecho generador es un hecho, estado de hecho o situación jurídica de carácter intermitente, aislado en el tiempo o instantáneo¹³¹.

48. BASE DE CÁLCULO. — También el hecho generador es decisivo para definir la base de cálculo del tributo, o sea, aquella magnitud económica o numérica sobre la cual se aplica la alícuota para obtener el *quantum* a pagar; base de cálculo que debe ser una circunstancia inherente al hecho generador, de manera que aparezca como su verdadera y auténtica expresión económica.

Es verdad que no siempre existe identidad absoluta entre una y otro. Dicen los autores que tal simultaneidad o identidad perfecta entre hecho generador y base de cálculo sólo es identificable en los impuestos a la renta y al patrimonio¹³²; sin embargo, es indispensable que se

¹³¹ Es el criterio adoptado por el art. 30, incs. I y II, del Anteproyecto de Código Tributario Nacional, elaborado por el prof. RUBENS GOMES DE SOUSA. V. *Trabalhos da Comissão Especial* cit., p. 272; y también, ALIOMAR BALEIRO, *Uma introdução* cit., vol. I, p. 417.

¹³² FRITZ NEUMARK, *Theorie und Praxis der modernen Einkommensbesteuerung*, A. Francke A. G. Verlag, Bern, 1947, p. 28: "Debe destacarse, primero, que para el verdadero impuesto a los réditos son idénticos el objeto del impuesto, la base de computación y la fuente. Esa característica es compartida únicamente con el auténtico impuesto

configure una relación de pertinencia o inherencia de la base de cálculo con el hecho generador: tal inherencia o pertinencia es otorgada, obvio es decirlo, por el último. De otra manera, la falta de adecuación de la base de cálculo puede significar una distorsión del hecho generador y, por consiguiente, desnaturalizar el tributo.

49. TRIBUTOS ADICIONALES. — Para terminar este capítulo quedan por formular dos observaciones finales.

La primera se refiere al hecho generador de los llamados impuestos o, en general, tributos adicionales. En verdad, su hecho generador es el mismo del impuesto principal al cual ellos se adhieren o con el que se vinculan. La base de cálculo del impuesto adicional puede ser, según lo determine la ley, el *quantum* pagado a título del impuesto principal u otra magnitud numérica o monetaria.

Con esa observación significamos criticar por incorrecto e inaceptable, el concepto de impuesto adicional adoptado por el art. 20 del Proyecto de Código tributario nacional, cuando establece que uno de los posibles hechos generadores de los impuestos adicionales, es el "pago, por el mismo contribuyente, de otro impuesto de competencia de la misma persona jurídica de derecho público interno".

Lo establecido por nosotros es muy importante para solucionar los problemas de derecho intertemporal. Así, cuando la ley creadora del adicional fuera posterior a la realización del hecho generador del impuesto principal

al patrimonio, el cual, por su esencia como gravamen provisional y extraordinario, no reviste la misma importancia que aquél". En igual sentido, DINO JARACH, *Curso superior* cit., vol. II, p. 99.

al que se adhiere y que, por lo tanto, es común a ambos, dicho adicional no podrá cobrarse, porque esto equivaldría *ex post facto*, a tratar de aplicar retroactivamente alteraciones legales posteriores al nacimiento de la propia relación obligacional tributaria.

La creación de un adicional representa, en último análisis, una forma especial de aumentar el impuesto principal al cual se refiere, mediante una ampliación indirecta, ya sea de la alícuota respectiva o de la correspondiente base de cálculo, o de ambas.

50. PENALIDADES PECUNIARIAS. — Corresponde aclarar, finalmente, que discrepando con otros autores y con la solución consagrada por el Proyecto de Código tributario nacional (arts. 80 y 82), nuestra orientación ha sido en el sentido de no extender el concepto de hecho generador al campo de las penalidades tributarias. Procedimos así teniendo en vista, sobre todo, el acentuado aspecto económico del hecho generador en cuanto a su contenido o a su existencia material, circunstancia que no rige para el presupuesto de las penalidades tributarias.

Aparte de ello, en el examen de estas últimas se identifican sanciones de distintas clases, que en numerosos casos no consisten en una pena pecuniaria (interdicciones, etc.); siendo así, la ampliación del concepto de hecho generador resultaría inconveniente, porque introduciría una diversidad de tratamiento en los supuestos en que fuere posible su aplicación: en los de sanciones pecuniarias y en los demás, muchos de los cuales se traducen en la configuración de estados de supremacía y de

sujección especial, a los que se refieren JELLINEK, SANTI ROMANO, RASPONE, entre otros.

Por último, el presupuesto de las penalidades pecuniarias difiere del hecho generador, porque en aquéllas la voluntariedad es elemento esencial de la falta, por más atenuada que en lo especial pueda considerarse la voluntad del agente. En el hecho generador, por el contrario, siempre tenemos un hecho jurídico, de modo que en éste, cuando la voluntad humana existe (el caso de "*digressione*" a que alude M. S. GIANNINI), está considerada como elemento descriptivo del hecho y no como elemento negocial tendiente a la producción del efecto jurídico.

Se terminó de imprimir el día
9 de noviembre de 1964, en
Gráfica De Stefano, S. R. L.,
Varela 764, Buenos Aires, al
cuidado de Roberto Suardíaz.

