Capítulo II

LA FUENTE DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA

Sección Primera

Generalidades

115.—LA FUENTE DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA.

Fuentes de las obligaciones son los *hechos de que proceden*, las causas que las generan. Una persona no puede quedar ligada a otra y verse compelida a realizar en su beneficio una determinada prestación que limita o ccarta su libertad, sin una causa proporcionada a tan grave efecto [278].

Según el artículo 1437 del Código Civil, "las obligaciones nacen, ya del concurso real de las voluntades de dos o más personas, como en los contratos o convenciones; ya de un hecho voluntario de la persona que se obliga, como en la aceptación de una herencia o legado y en todos los cuasicontratos; ya a consecuencia de un hecho que ha inferido injuria o daño a otra persona, como en los delitos y cuasidelitos; ya por disposición de la ley, como entre los padres y los hijos de familia".

Tal es la clasificación tradicional que señala cinco fuentes de las obligaciones: el contrato, el cuasicontrato, el delito, el cuasidelito y la ley [279]. Sin embargo, esta clasificación ha sido objeto de numerosas críticas [280]. De allí la afirmación de

---

[278] Ramón Meza Barros: Obra citada, pág. 20.

[279] Ramón Meza Barros: Obra citada, pág. 21.

[280] Ramón Meza Barros: Obra citada, pág. 31.

que el ordenamiento jurídico vincula el nacimiento de las obligaciones a dos causas solamente, es decir: a la voluntad humana dirigida precisamente a dar vida a la obligación (negocio jurídico), o a un hecho diverso previsto por la ley [281].

En materia tributaria, puede decirse que la única fuente de la obligación es la ley: sólo por mandato de ésta puede surgir la obligación tributaria, ya que la voluntad jurídica de los individuos es inapta para crearla [282].

La ley tributaria puede, salvo rarísimas excepciones, reducirse al siguiente esquema: "quien cumple cierta acción (entendida tal expresión en su acepción más lata) debe pagar una determinada suma de dinero a título de impuesto". Sin embargo, mientras, a veces, es la misma ley la que especifica o precisa el monto debido, en otras oportunidades, la suma a pagar debe ser calculada, en cada caso, en base a determinados elementos establecidos por la ley.

La primera hipótesis es, obviamente, la más simple y se realiza únicamente en presencia de los llamados impuestos fijos. La segunda hipótesis se verifica, en cambio, en los impuestos variables (proporcionales, progresivos, regresivos, específicos y graduales) [283].

La estructura de la norma tributaria es diversa, según se refiera a un impuesto fijo o a un impuesto variable. En efecto, mientras en las normas que prevén el pago de un impuesto fijo la regulación se agota en la especificación de la suma a pagar, en las normas que disciplinan un impuesto variable, ella contiene dos elementos distintos: la tasa de impuesto y la base de cálculo o base imponible a la cual debe aplicarse dicha tasa, y de cuya combinación se obtiene la suma concreta que debe pagarse a título de impuesto.

De esto resulta que, si se quiere estudiar la ley como fuente de la obligación tributaria, deben examinarse separadamente el hecho tributario y la medida del impuesto. Por su

---

281 Antonio Berliri: **Principi**, Volumen II, Tomo I, pág. 177.

282 Carlos M. Giuliani Fonrouge: Obra citada, Volumen I, pág. 336.

283 Antonio Berliri: **Principi**, Volumen II, Tomo I, pág. 195.

parte, el estudio de la medida del impuesto supone la consideración de la base de cálculo o base imponible y de la tasa o índice que, combinándose con la base imponible, nos permite calcular la entidad o monto del impuesto [284].

Sección Segunda

El Hecho Jurídico Tributario

116.—LOS HECHOS JURIDICOS.

El mundo jurídico está dividido en dos campos: normas y hechos. Pero, si bien todas las normas jurídicas pertenecen al mundo jurídico, la mayoría de los hechos no preocupan al derecho. Unicamente ciertos hechos son los que interesan al derecho, y estos hechos, no indiferentes al derecho, son los hechos jurídicos [285].

Bajo este aspecto, los hechos pueden ser divididos en dos especies, calificando como hechos simples a aquellos que no producen consecuencias relevantes para el derecho, y como hechos jurídicos a aquellos que producen tales consecuencias [286].

Los hechos, físicos o psíquicos, existen independientemente del ordenamiento jurídico, pero éste los incorpora en su ámbito, atribuyéndoles relevancia jurídica [287]. En otras palabras, ni los hechos naturales, ni los actos sociales, tienen significado jurídico hasta el momento en que una norma los toma en consideración; al ser parte de una norma, el hecho seleccionado se transforma, se convierte en jurídico e ingresa en el mundo de la realidad jurídica [288].

---

284 Antonio Berliri: **Principi**, Volumen II, Tomo I, pág. 196.

285 Rafael Núñez Lagos: **Hechos y Derechos en el Documento Público**, pág. 15.

286 Giorgio del Vecchio: **Lezioni di Filosofia del Diritto**, pág. 279.

287 Domenico Rubino: **La Fettispecie e gli Effetti Giuridici Preliminari**, pág. 47.

288 Federico de Castro y Bravo: **Derecho Civil de España**, pág. 49.

Además, los hechos no son considerados por el jurista del mismo modo en que aparecen en la vida social, con toda su riqueza de contenido, de intereses o pasiones, sino en su significación jurídica, es decir, dentro de los límites en que se les tiene en cuenta en la norma. Se reducen, por ello, a un esqueleto jurídico; pero, el jurista les da nueva vida, infundiéndoles toda la energía propia de los principios que animan a la norma [289].

Si intentamos un análisis de su estructura, advertiremos que el hecho jurídico, reducido a su expresión más simple, es un hecho, dotado de ciertos requisitos, que incide en una situación preexistente y la transforma en una situación nueva, de modo que constituya, modifique o extinga poderes y vínculos y calificaciones o posesiones jurídicas [290].

En otras palabras, el hecho jurídico es un hecho que produce una mutación de tipo jurídico. Pero tal hecho representa, en sí mismo, una mutación que se produce, no ya en la esfera jurídica, sino en la esfera de la realidad [291]. Tal mutación de la realidad no es sino un cambio o transformación que debe producirse en una situación preexistente (inicial) para transformarla en una situación nueva (final).

De acuerdo a este esquema, el hecho puede descomponerse en los siguientes elementos: situación inicial, cambio, situación final.

Esta conclusión se ve reforzada si se tiene presente que todo hecho es histórico o, mejor, que el hecho es un segmento de historia [292]. La historia por su parte, es el desarrollo de los hechos; es, además, un desarrollo continuo, del cual no se ve ni el principio ni el fin.

---

289 Federico de Castro y Bravo: Obra citada, pág. 619.

290 Emilio Betti: Obra citada, pág. 6.

291 La historia (desarrollo de los hechos) significa, esencialmente, mutación. Francesco Carnelutti: **Discorsi Intorno al Diritto**, Volumen III, págs. 110, 259, 265 y 284.

292 Francesco Carneluti: **Discorsi**, Volumen III, pág. 110.

El pensamiento humano, por necesidad, divide la historia en sectores, del mismo modo que divide la tierra en el mapa por medio de paralelos y meridianos. La necesidad es, precisamente, aquella de ver el principio y el fin: la necesidad del límite. La historia no lo tiene, por lo menos para la vista del hombre, pero el hecho no puede no tener un principio y un fin [293].

Sin embargo, no basta decir que el hecho está comprendido entre dos límites, el principio y el fin, si no se descubre el criterio de la delimitación. Lo que se separa de la historia es aquella porción que se requiere y basta para constituir una causa. En consecuencia, no toda porción de historia constituye un hecho, sino una porción tal que sea idónea para producir una consecuencia, esto es, que encierre una potencia causal [294].

117.—EL HECHO JURIDICO TRIBUTARIO.

La obligación tributaria, desde el punto de vista jurídico, es una relación jurídico legal, en virtud de la cual una persona está obligada hacia el Estado u otra entidad pública, al pago de una suma de dinero, en cuanto se verifique el hecho previsto por la ley para su nacimiento. De acuerdo a la voluntad de la ley, la obligación del contribuyente y la pretensión del Fisco dependen de la verificación de un hecho jurídico.

Según esta concepción, la obligación tributaria se parece a todas las otras obligaciones legales, cuyo nacimiento siempre está subordinado a la verificación de un hecho jurídico, sea éste lícito o ilícito, civil o penal [295].

El hecho jurídico que permite el nacimiento de la obligación tributaria ha recibido, de parte de los autores, diversas denominaciones (hecho imponible, hecho generador, hecho gravado, etc.). Nosotros, partiendo de la base de que se trata

---

[293] Francesco Carnelutti: **Discorsi**, Volumen III, págs. 36 y 110.

[294] Francesco Carnelutti: **Discorsi**, Volumen III, pág. 268.

[295] Dino Jarach: **El Hecho Imponible**, pág. 63.

del hecho jurídico propio del derecho tributario, preferimos hablar de "hecho jurídico tributario" o simplemente de "hecho tributario".

Este hecho ha sido objeto de varias definiciones, entre las cuales citaremos las siguientes:

A) El hecho jurídico tributario, o simplemente hecho tributario, es el hecho o conjunto de hechos, al cual el legislador vincula el nacimiento de la obligación jurídica de pagar determinado tributo [296].

B) El hecho imponible no es sino el presupuesto de hecho previsto por la ley para que, al realizarse, surja en la esfera tributaria la relación sustantiva principal, es decir, la obligación de pago del tributo [297].

C) El hecho imponible es un hecho jurídico tipificado previamente en la ley fiscal, en cuanto síntoma o indicio de una capacidad contributiva y cuya realización determina el nacimiento de la obligación tributaria [298].

D) El hecho generador es el presupuesto establecido por la ley para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación [299].

E) El hecho imponible es el presupuesto de naturaleza jurídica o económica fijado por la Ley para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria [300].

F) El hecho generador se define como hecho o conjunto de hechos, a los que la ley atribuye la virtud de dar nacimiento a la deuda tributaria [301].

---

[296] Amílcar de Araujo Falcao: **El Hecho Generador**, pág. 2.

[297] Fernando Sáinz de Bujanda: **Análisis Jurídico del Hecho Imponible.** Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública, Volumen XV, Nº 60, diciembre 1965, pág. 831.

[298] José L. Pérez de Ayala: Obra citada, pág. 148.

[299] Artículo 37 del Modelo de Código Tributario para América Latina. Unión Panamericana: Obra citada, pág. 37.

[300] Artículo 28 de la Ley General Tributaria de España. Boletín Oficial del Estado: Obra citada, pág. 45.

[301] Geraldo Ataliba: Artículo citado, pág. 198.

Para nosotros, en cambio, *el hecho jurídico tributario es un hecho de contenido económico que en virtud de la ley se atribuye a una persona y produce un efecto jurídico-tributario.*

118.—EL OBJETO DEL TRIBUTO.

La terminología usada para la designación de lo que hemos llamado el "hecho jurídico tributario" o, simplemente, el "hecho tributario", está lejos de ser uniforme. Así, para designarlo, se utilizan términos tales como: hecho generador, hecho imponible, hecho gravado, etc.

Además, algunos autores, utilizan vocablos tales como: objeto del tributo, objeto del impuesto, terminología que merece diversos reparos.

En primer lugar, la expresión "objeto" es usada por los juristas en general y por los cultores del derecho tributario con significaciones diversas.

Coviello nos habla del objeto de los derechos y nos dice que no debe confundirse con el objeto de los actos jurídicos, que no es sino la adquisición, la transmisión o la extinción de un derecho o, más brevemente, el derecho mismo. El mismo autor advierte, también, que la expresión objeto de derecho es usada en sentido diverso y que se llama objeto tanto al hecho del deudor, esto es, a la prestación, como a la cosa de la cual se debe gozar a consecuencia de la prestación [302].

Entre los cultores del derecho tributario, Carlos Giuliani Fonrouge nos previene que es menester establecer un distingo entre el objeto de la obligación tributaria y el objeto del tributo mismo. El objeto de aquélla corresponde a la prestación que debe cumplir el sujeto pasivo, esto es, el pago de una suma de dinero, en la generalidad de los casos; el objeto del

---

302 Nicola Coviello: Obra citada, pág. 247.

En el mismo sentido: Máximo Pacheco Gómez: Introducción al Estudio de las Ciencias Jurídicas, pág. 383.

Gustavo Ingrosso: Obra citada, pág. 113.

Ver también: Máximo Pacheco Gómez: Obra citada, pág. 402.

Aníbal Bascuñán Valdés: Introducción al Estudio de las Ciencias Jurídicas y Sociales, pág. 261.

Jorge I. Hubner Gallo: Manual de Introducción a las Ciencias Jurídicas y Sociales, pág. 207.

tributo, en cambio, es el presupuesto de hecho que la ley establece como determinante del gravamen: la posesión de riqueza (capital o renta), la realización de un acto, la condición de las personas mismas, etc. [303].

Por su parte, Achille Donato Giannini nos dice que la palabra objeto del impuesto, muchas veces, es usada en sentido restringido, para indicar colamente la cosa material, mueble o inmueble, que constituye uno de los elementos del presupuesto objetivo: las cosas que componen un patrimonio, el terreno, el edificio, los objetos de una empresa productora de renta, el bien transferido [304].

Por último, debemos agregar que Dino Jarach nos habla del objeto del hecho imponible, entendiendo por tal, el objeto sobre el cual se mide el monto del impuesto, en otras palabras, lo relaciona con la llamada base imponible [305].

Además, existe una segunda razón, esta vez de carácter sistemático, para estimar condenable el empleo de la expresión objeto del tributo con el significado de hecho jurídico tributario, por cuanto se incurre con ello en una impropiedad técnica [306].

En efecto, la propiedad y los otros derechos, que en relación a la "res" se llaman reales, tienen siempre y sólo por objeto una cosa en sentido propio, una porción de la materia. El objeto de los otros derechos no es nunca una "res", sino un comportamiento: un comportamiento del sujeto pasivo, como en el derecho personal o crédito, o del mismo sujeto activo, como en los derechos potestativos [307].

---

303 Carlos M. Giuliani Fonrouge: Obra citada, Volumen I, pág. 394.

304 A. D. Giannini: Obra citada, pág. 71.

305 Dino Jarach: Obra citada, pág. 129.

306 Amílcar de Araujo Falcao: **El Hecho Generador**, pág. 4.

307 Francesco Santoro Passarelli: Obra citada, págs. 55 y 56.
Ver también: Máximo Pacheco Gómez: Obra citada, pág. 402.
Adolfo Carvallo: **Manual de la Introducción a las Ciencias Jurídicas y Sociales**, Tomo I, pág. 144.

En consecuencia, si el tributo es, por definición, una prestación en dinero, o de otra naturaleza, el objeto del tributo será necesariamente, el objeto de esa prestación [308].

Por último y en tercer lugar, los términos objeto del tributo, objeto del impuesto, evocan una errónea concepción antigua, según la cual los impuestos recaen sobre las cosas, de modo que, de acuerdo a ella, se hablaba de impuestos que incidían sobre los inmuebles o sobre las 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 identificar al hecho tributario, que siempre es (sin perjuicio de otros elementos) una relación establecida con tal cosa, inmueble, mercadería, etc.: la posesión o la propiedad del inmueble, la importación, el consumo o destino al consumo, la fabricación de mercaderías, etc. [309].

119.—LOS ELEMENTOS DEL HECHO JURIDICO TRIBUTARIO.

Según dijimos, para nosotros el hecho jurídico tributario es un hecho de contenido económico que en virtud de la ley se atribuye a una persona y produce un efecto jurídico tributario.

Conforme a esta definición, el estudio del hecho jurídico tributario o hecho tributario supone la consideración de los siguientes elementos: 1. El suceso o hecho propiamente tal; 2. El contenido económico de tal suceso; 3. La vinculación personal; 4. La previsión legal; 5. El efecto jurídico tributario.

En los capítulos siguientes, consideraremos, en forma separada, cada uno de estos elementos.

---

308 Amílcar de Araujo Falcao: **El Hecho Generador**, pág. 4.

309 Amílcar de Araujo Falcao: **El Hecho Generador**, págs. 3 y 4.

Sección Tercera

El suceso o hecho propiamente tal.

120.—GENERALIDADES.

Según hemos visto [310], el hecho jurídico representa una mutación que se produce en la esfera de la realidad y es susceptible de descomponerse en una situación inicial, en un cambio que se opera en dicha situación, y en una situación final, que substituye a la situación inicial. En otras palabras, en el hecho jurídico hay un sucederse una situación nueva a una situación anterior.

La norma jurídica, al establecer la condición o hipótesis de cuya realización depende su eficacia, parte haciendo referencia a una porción de realidad considerada, en un primer momento lógico, en forma estática; esta porción, así considerada, configura lo que hemos llamado situación inicial. La referencia de la ley a la situación inicial puede revestir la forma de una descripción acabada o puede quedar total o parcialmente subentendida en la configuración que ella hace del hecho jurídico.

La norma jurídica prevé, en una segunda instancia, una modificación o mutación que debe producirse en la situación inicial. En este punto, la norma puede limitarse a prever una mutación, desinteresándose de sus causas (lo que es frecuente en el derecho tributario), o bien, puede considerarse indispensable que esa mutación obedezca a determinadas causas, como por ejemplo, la actividad humana (esto resulta más notorio en otras ramas del derecho, como en el derecho civil, penal, etc.).

Como resultado de la mutación o cambio, la situación inicial deja de serlo y queda sustituida por una situación nueva o final.

En otras palabras, existe un verdadero proceso en que, partiendo de un estado inicial de cosas, se produce en dicho estado una alteración, cuyo resultado es un nuevo estado de

[310] Párrafo 117 de esta obra.

cosas que ocupa el lugar del primero, es decir, sucede al primero.

Es precisamente a este proceso o acontecer al que queremos designar cuando hablamos de suceso, ya que dicho proceso no es otra cosa que un *sucederse* una situación nueva o final a una situación anterior o inicial. Este suceso, en concecuencia, es susceptible de descomponerse en una situación inicial, en un cambio, y en una situación final, elementos que volveremos a considerar brevemente y en forma separada.

121.—LA SITUACION INICIAL.

La situación no es sino una porción de la realidad, considerada dentro de los límites en que resulta imperceptible al cambio [311]. Es, si se quiere, una manera artificial de considerar o mirar las cosas: sabemos que ellas viven en una permanente mutación, pero las tomamos o consideramos inmóviles, petrificadas.

La norma jurídica, al establecer la condición o hipótesis de su eficacia, alude a una situación, es decir, a una manera de presentarse una porción de la realidad, estáticamente considerada. En otras palabras, la norma se coloca en el caso de que una porción de realidad configure o asuma la forma de la situación prevista, para que se entienda cumplido este primer estadio del iter fáctico.

Pero, la situación inicial, en cuanto porción de la realidad, estáticamente considerada, no es una entidad simple. Por el contrario, su contenido es complejo y variable. Sin embargo, los elementos que componen dicha situación corresponden a un número reducido de categorías y son susceptibles

---

[311] Objeto, es el resultado de una observación de la realidad.

Considerado así, el objeto jurídico consiste en una porción que se corta y separa, mediante la abstracción, del resto de la historia, como se haría por quien corta una rama o separa un fruto de un árbol, porque no necesita del resto del árbol o de los frutos.

Una situación es el objeto considerado en los límites en que resulta imperceptible al cambio, y constituye una simplificación del hecho para los fines del conocimiento. F. Carnelutti: **Teoría General del Derecho**, pág. 142.

de agruparse en personales, reales, circunstancias y relaciones. Nos corresponde, pues, aclarar qué entendemos por cada uno de estos elementos.

122.—LOS ELEMENTOS DE LA SITUACION INICIAL.

A) *El elemento personal.*— Al hablar de este elemento queremos designar tanto a las personas naturales y jurídicas, como también a los entes afines, y a los correspondientes atributos de tales personas o entes (existencia, estado civil, edad, profesión, domicilio, residencia, ubicación), en cuanto integran la situación inicial.

El estudio de este elemento suele mezclarse con la consideración de la persona como sujeto de la relación jurídica. Así, hablando de los sujetos pasivos de la obligación tributaria, se suele hacer referencia a las consecuencias que, sobre el nacimiento de la obligación, ejercen la naturaleza física o jurídica del contribuyente, su estado civil, su profesión, su nacionalidad, etc. [312].

Nuestra ley sobre Impuesto a la Renta, por ejemplo, bajo el título "De los contribuyentes", disciplina las consecuencias que para dicha ley produce el domicilio o la residencia de las personas, la existencia de comunidades hereditarias o de otra índole, o bien, el desempeño de funciones de representación y otras en favor de naciones extranjeras (artículo 3º al 9º de la Ley sobre Impuesto a la Renta).

Nos parece evidente que todas estas distinciones y problemas dicen relación con la determinación del hecho jurídico tributario de cuya verificación depende el nacimiento del vínculo jurídico, o bien, con la aplicación de la ley tributaria en cuanto al territorio, pero, en ningún caso, con la teoría de los sujetos de la obligación tributaria [313].

B) *El elemento real.*— Entendemos por elemento real las cosas, es decir, las diferentes porciones de la realidad, con exclusión de las personas.

---

[312] Antonio Berliri: **Principi**, Volumen II, Tomo I, pág. 116.

[313] Antonio Berliri: **Principi**, Volumen II, Tomo I, pág. 117.

Sería difícil señalar todos los bienes que pueden formar o constituir el elemento real. En todo caso, es útil indicar que el elemento real de la situación inicial y, en consecuencia, del hecho tributario, puede estar representado por: un bien natural (la cerveza, el azúcar, la carne, un inmueble, etc.); un bien inmaterial (como ejemplo típico puede señalarse la energía eléctrica, cuyo consumo está gravado con un impuesto a favor de las municipalidades); una entidad abstracta (la renta, el patrimonio, la asignación por causa de muerte) [314].

C) *La circunstancia.*— La norma, junto con señalar los elementos personales y reales que integran la situación inicial, nos señala, con frecuencia, el medio o circunstancia en que tales elementos deben encontrarse. La circunstancia es lo que está en torno a una cosa, lo que rodea al elemento personal y al elemento real.

En términos generales, la consideración de la circunstancia supone el estudio del espacio y del tiempo. Por ahora, cabe señalar que el espacio no es una cosa, el espacio no es un objeto, sino simplemente el medio en que se encuentra el objeto, el medio necesario para la existencia de la cosa [315]. Dicho lugar está señalado por la ley, o se deduce de sus mandatos o de los principios del Derecho Tributario, cuando ella no lo dice claramente [316].

Nuestro sistema tributario está impregnado por el principio de la territorialidad del impuesto, es decir, que, por regla general, es decisiva, para el surgimiento de la relación impositiva, la circunstancia de que el hecho descrito por la norma tributaria se realice en el territorio del Estado. De allí, la necesidad de determinar en qué lugar se ha realizado, en el caso singular, el hecho jurídico tributario [317].

D) *Las Relaciones.*— El espacio y el tiempo son, fundamentalmente, simples relaciones en que se encuentran los ele-

---

314 Antonio Berliri: **Principi**, Volumen II, Tomo I, pág. 226.

315 Francesco Santoro-Passarelli: Obra citada, pág. 56.

316 H. Rossy: Obra citada, pág. 218.

317 Antonio Berliri: **Principi**, Volumen II, Tomo I, pág. 247.

mentos personales y reales con el mundo que los rodea. Pero, aparte de este tipo de relación, la norma puede hacer necesario, a fin de que se produzca el efecto jurídico, que dos o más elementos personales, o bien, dos o más elementos reales, se encuentren entre sí unidos o relacionados de algún modo, como también, que uno o más elementos personales se encuentren unidos o relacionados con uno o más elementos reales.

Así, para que se produzca cierto efecto jurídico tributario, puede ser necesario que dos personas estén unidas por un vínculo matrimonial [318], que determinada instalación adhiera a un bien raíz [319], o bien, que una persona sea propietaria de un inmueble [320].

Estimamos oportuno dejar en claro que la relación de que hablamos puede ser una relación de tipo jurídico, como el derecho de propiedad, pero también puede ser una simple relación económica o de otro orden, como la adherencia de un bien a otro.

123.—EL CAMBIO.

La norma, después de hacer referencia a la situación inicial, prevé una modificación o mutación de la misma o, más precisamente, una alteración de uno o más de sus elementos.

Esta alteración puede incidir, según el caso, en uno o más de los elementos personales, en uno o más de los elementos reales, o bien puede referirse a la circunstancia, es decir, al espacio o al tiempo. Finalmente, la alteración puede referirse también a lo que hemos llamado las relaciones.

Desde otro punto de vista, el cambio puede asumir, según sea el caso, las siguientes formas o aspectos: modificación o cambio propiamente tal (cambio de los elementos de la situación), permanencia o prolongación de una determinada situa-

---

318 Artículo 53 de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

319 Artículo 2º, inciso segundo de la Ley sobre Impuesto a las Compraventas y a los Servicios, conforme al texto fijado en el artículo 33 de la Ley 16.446, de 29 de abril de 1966.

320 Esta exigencia es típica del Impuesto a los Bienes Raíces.

ción durante cierto tiempo, existencia o manifestación de una situación en un momento dado.

Muchas veces, la norma jurídica parece desinteresarse del cambio y referirse directamente al resultado que sigue a cierto cambio. Esto significa que para la norma es indiferente la forma, lugar, época, causa que le son propios, pero ello no significa que el cambio no haya o no deba producirse en la realidad como un elemento esencial para señalar el nacimiento de la obligación, sino que su necesidad es tan obvia que no requiere expresarse y queda implícita en la norma.

124.—EL TIEMPO.

El tiempo, al igual que el lugar, no es sino una relación, un modo de ser del hecho; no es él mismo un hecho, al igual que, hablando de las cosas, no puede considerarse cosa, al espacio [321].

En el derecho tributario, tal vez más que en otros campos, el elemento temporal presenta particular importancia, bajo el doble perfil del tiempo u oportunidad en que un acto o hecho se cumple —la sede temporal del acto o del hecho— y de la duración, esto es, del período durante el cual el hecho se cumple, aunque sea en la forma del permacer una situación.

La sede temporal del hecho tributario presenta gran interés en relación al problema de la aplicabilidad de la ley en cuanto al tiempo. En efecto, si tenemos presente que los impuestos no pueden ser instituidos sino por ley, resulta obvio que es de fundamental importancia verificar si un hecho se ha cumplido después de que ha entrado en vigor la ley que instituye el tributo o, en el caso de la ley retroactiva, después de la fecha a la cual la ley hace remontar sus propios efectos y antes de que tal ley sea derogada [322].

En lo tocante a la duración, puede observarse que el hecho jurídico al cual la ley vincula el nacimiento de la obligación tributaria, puede consistir en una acción o en un simple hecho que no tiene una duración apreciable en el tiempo, co-

---

[321] Francesco Santoro-Passarelli: Obra citada, pág. 56.

[322] Antonio Berliri: Principi, Volumen II, Tomo I, pág. 235.

mo el otorgamiento de un recibo, la recaudación de una suma de dinero, la estipulación de un contrato, y la adquisición de una herencia; o, al contrario, puede consistir en una acción o en un simple hecho que se prolonga en el tiempo, como el ejercicio de una profesión, el goce de un bien, etc. [323].

125.—LA SITUACION FINAL.

El elemento o etapa del suceso o hecho propiamente tal que hemos denominado situación final, no es otra cosa que el resultado de la mutación o cambio que se produce en la situación inicial. Se trata, en otras palabras, de un nuevo estado de cosas que ocupa el lugar del primero.

Al igual que su antecesora (situación inicial), la situación final representa una manera artificial de mirar las cosas, en cuanto inmoviliza lo que vive en permanente mutación, pero con referencia a un momento posterior con respecto de aquel en que se ubicó la situación inicial.

Esta situación final suele ser descrita por la ley en forma mucho más explícita que la situación inicial, e incluso que el cambio mismo, hasta tal punto que estos elementos (situación inicial y cambio) quedan opacados u ocultos frente a las dimensiones aparentes de la primera (situación final).

Esta exageración, si así pudiéramos llamarla, en la descripción de la situación final, ha contribuido a que se pierda de vista el aspecto dinámico del hecho, hasta el punto de hacer primar en forma casi absoluta la visión estática del hecho tributario, reflejada en la noción de "objeto del impuesto" (u otras equivalentes), entendida en el sentido de aquello que determina el nacimiento de la obligación tributaria.

---

323 Antonio Berliri: **Principi**, Volumen II, Tomo I, pág. 238.

Sección Cuarta

Los demás elementos

126.—EL CONTENIDO ECONOMICO.

El hecho tributario es un hecho jurídico (en sentido estricto) y, en ningún caso, un acto jurídico de contenido negocial (negocio jurídico). Pero, el hecho tributario tiene, además, una particularidad especial que le es propia: constituye, o debe constituir, un índice o un indicio demostrativo de la capacidad económica o contributiva del sujeto o sujetos a quienes se atribuye. En otras palabras, el hecho tributario es un hecho económico, al cual el derecho atribuye trascendencia jurídica [324].

Lo que el legislador toma en cuenta, al calificar a un hecho como tributario, es decir, como productor de consecuencias jurídico tributarias, es su idoneidad o aptitud para servir de punto de referencia, de medida, de indicación demostrativa de la capacidad económica o contributiva del sujeto pasivo de la obligación tributaria [325].

El criterio económico que estamos considerando halla su primera confirmación en la norma constitucional, contenida en los derechos positivos de casi todos los Estados modernos, de que el Estado puede imponer tributos a los súbditos en proporción a sus riquezas. El análisis de las normas tributarias, nos revela también que todos los presupuestos de hecho de los impuestos tienen naturaleza económica en la forma de una situación o de un movimiento de riqueza y que las consecuencias tributarias son medidas en función de la magnitud de esta riqueza [326].

127.—LA VINCULACION PERSONAL.

Para que la obligación tributaria surja, no basta que la ley prevea el suceso en virtud del cual nacerá la obligación

---

[324] Amílcar de Araujo Falcao: **El Hecho Generador**, pág. 38.
En igual sentido, ver Ramón Valdés Costa: Obra citada, pág. 257.

[325] Amílcar de Araujo Falcao: **El Hecho Generador**, pág. 40.

[326] Dino Jarach: Obra citada, pág. 72.

tributaria, sino que debe también señalar quiénes son los sujetos o, por lo menos, permitir que el intérprete los determine. En otras palabras, el hecho tributario debe ser atribuido a uno o más sujetos que, a consecuencia de esta atribución, resultan obligados al pago del tributo [327].

Esta atribución o individualización del sujeto pasivo se hace en virtud de una relación entre el obligado y el hecho tributario o, más precisamente, entre el obligado y uno o más elementos del hecho tributario, de modo que la obligación tributaria surge como consecuencia de dicha relación [328]. Resulta, de esto, que uno de los elementos del hecho tributario consiste en cierta relación de hecho o jurídica en que debe encontrarse el sujeto pasivo del impuesto con uno de los elementos del hecho tributario [329]. Es, precisamente, esta relación lo que queremos designar con la expresión vinculación personal del hecho y que permite atribuir el hecho tributario a un sujeto.

El sujeto pasivo principal, el deudor por título propio o contribuyente puede ser determinado sin necesidad de una norma expresa por parte de la ley, porque se deduce de la naturaleza del hecho tributario. Todos los demás sujetos pasivos se distinguen del contribuyente porque, aunque tengan alguna relación con el hecho tributario, pues sin ella no se concibe la calidad del sujeto pasivo del tributo, esta relación no es tan estrecha como para significar que ellos poseen o disponen de la riqueza que sirve de fundamento al tributo [330]. Además, mientras no hace falta una norma positiva para determinar al deudor principal o contribuyente, los otros sujetos, por el contrario, son tales, porque la ley tributaria explícitamente lo determina [331].

---

[327] Dino Jarach: Obra citada, pág. 131.
Albert Hensel: Obra citada, pág. 115.
También se refiere a este elemento, Gian Antonio Micheli: Obra citada, pág. 139.

[328] Carlos M. Giuliani Fonrouge: Obra citada, Volumen I, pág. 410.

[329] A. D. Giannini: Obra citada, pág. 71.

[330] Dino Jarach: Obra citada, pág. 138.

[331] Dino Jarach: Obra citada, pág. 139.

128.—LA PREVISION LEGAL.

Uno de los elementos del hecho tributario es la previsión legal. Se trata de un desdoblamiento o de un aspecto, quizás el más importante, del principio general consagrado por el Estado de Derecho, el de la legalidad de la administración, o más específicamente, del principio de la legalidad de los tributos, establecido por nuestra Constitución Política y por la casi totalidad de las Constituciones modernas vigentes [332].

El requisito de la previsión legal no se limita, como pudiera creerse, a la definición del hecho tributario. En efecto, sobre la base de dicho requisito, se ha sostenido la necesidad de que en la ley formal estén determinados, por lo menos, los siguientes elementos: el hecho generador del tributo o hecho tributario, la correspondiente base de cálculo, la tasa y los sujetos pasivos directos e indirectos de la obligación tributaria [333].

Es interesante señalar que, en el moderno derecho positivo comparado, la referencia expresa al requisito de la previsión en la ley es constante, toda vez que se trata de definir el hecho tributario [334].

La previsión legal es, en consecuencia, un requisito esencial del hecho jurídico tributario. Sin esa previsión o definición en la ley, no se configura el hecho tributario. Habrá un hecho común de la vida, o un hecho económico, o aún un hecho relevante para otras ramas del derecho, pero para el derecho tributario será un hecho jurídicamente intrascendente en cuanto al nacimiento de la obligación tributaria. En otras palabras, sin definición en la ley no hay hecho generador [335].

129.—EL EFECTO JURIDICO TRIBUTARIO.

En el campo del derecho tributario, se verifica un fenómeno afín con aquel que se verifica en el campo del derecho penal, cuando se trata de definir el delito: cualquier hecho

---

332 Amílcar de Araujo Falcao: **El Hecho Generador**, pág. 11.

333 Ver el párrafo 17 de esta obra.

334 Amílcar de Araujo Falcao: **El Hecho Generador**, pág. 13.

335 Amílcar de Araujo Falcao: **El Hecho Generador**, pág. 18.

puede ser considerado como delito, por lo que es imposible definirlo en base a elementos intrínsecos relativos a la materialidad del hecho en que se concreta, y es necesario tomar, como elemento discriminante, las consecuencias que de él derivan.

Un hecho prohibido por las leyes civiles será o no delito, según sea el carácter de las sanciones. En consecuencias, el delito no es sino el hecho para el cual la ley establece una pena. Pero, cabe preguntarse entonces, qué es la pena; en otras palabras, cuándo la sanción de un hecho ilícito constituye una pena y cuándo, en cambio, constituye una sanción puramente civil.

En verdad, el legislador puede considerar como sanción penal cualquier medio de tutela que importe disminución o privación de un derecho individual; sólo después de haberla establecido, surge la distinción práctica, por la forma de su concreta disciplina y por el fin a que está destinada.

De esto deriva que, para determinar si un hecho prohibido por las leyes civiles es o no delito, debe estarse al carácter de la sanción, cuya naturaleza debe determinarse previamente, incluso cuando se trata de multas o de sanciones pecuniarias. El carácter de la canción, a su vez, deriva de la peculiar disciplina de la pena, indicando la ley qué autoridades la aplican y qué efectos jurídicos produce. En definitiva, por lo tanto, el delito es un hecho castigado con una sanción penal, y la sanción penal es aquella que la ley disciplina como tal.

El mismo e idéntico razonamiento puede repetirse, casi con las mismas palabras, en el derecho tributario: cualquier hecho puede ser considerado por el legislador como idóneo para legitimar la aplicación de un impuesto y generar la obligación tributaria; en consecuencia, el hecho tributario no puede, al igual que el delito, definirse en base a elementos intrínsecos o apiorísticos, sino en base a las consecuencias que derivan; en otras palabras, el hecho tributario es aquel hecho jurídico de cuya verificación nace la obligación tributaria.

También para la obligación tributaria, debe decirse, como para la pena, que lo que cuenta es su disciplina concreta, esto es, que la obligación tributaria es aquella que está regu-

lada como tal por el legislador. En otras palabras, para saber si estamos frente a una obligación tributaria o frente a una obligación de otro tipo, debemos examinar en qué forma ha sido regulada por la ley; si ésta declara expresamente que esa obligación es un impuesto y que, en consecuencia, se le aplican todas las normas que disciplinan las obligaciones tributarias, o bien, establece que, para la fiscalización, aplicación, determinación, resolución de las controversias a que puede dar lugar, se aplican las normas que son propias de los impuestos, esa obligación será un impuesto, de otro modo no.

Esto, por lo demás, resulta plenamente lógico, ya que la disciplina jurídica de una institución está íntimamente ligada con su función, de donde resulta que, a la función del impuesto de enriquecer a un ente público y de repartir la correspondiente carga entre los contribuyentes, debe corresponder una estructura jurídica diversa de aquella que corresponde, por ejemplo, a la sanción penal [336].

Sección Quinta

La medida del impuesto.

130.—LA BASE IMPONIBLE.

Según la naturaleza del hecho tributario, la ley determina el monto adeudado en cada caso, en dos formas diversas: o indica, desde luego, la suma de dinero que debe pagarse por cada hecho tributario, o bien, la gradúa, según ciertas cualidades del hecho tributario o de sus elementos. En el primer caso, el impuesto está fijado válidamente desde el comienzo: por ello se habla de *impuestos fijos* o de impuestos de tasa fija. Cuando, en cambio, el monto del impuesto depende del estado de ciertos elementos del hecho tributario, entonces es necesario precisar los principios en base a los cuales se hará la valoración del hecho tributario, además, de la indicación de la tasa. Aquí el monto del impuesto no está

336 Antonio Berliri: **Principi, Volumen I, págs. 220, 221 y 222.**

prefijado, sino que debe ser determinado, caso por caso, mediante la valoración del hecho y de sus elementos [337].

El hecho tributario o, más precisamente, el aspecto real o material de tal hecho, es siempre mensurable, esto es, reducible a una expresión numérica. El aspecto real o material del hecho tributario, además de poseer cualidades físicas (consistencia y forma) y otros atributos, es susceptible, directa o indirectamente, de medida cuantitativa. Estos atributos dimensionales (o magnitud) del aspecto real o material del hecho tributario, se designan como base imponible [338].

La base imponible es un atributo del aspecto real o material del hecho tributario, mensurable de algún modo: el peso, el volumen, la extensión, la longitud, la altura, el valor, el precio, el perímetro, la capacidad, la profundidad, la superficie, el grosor o cualquier otro atributo de tamaño o volumen mensurable del aspecto real o material del hecho tributario [339].

Los atributos evaluables (o mensurables) del aspecto real o material pueden ser diversos, o pueden ser medidos según criterios diferentes. La ley puede designar a un solo, a algunos, o a todos estos atributos la función de base imponible [340].

No obstante, cuando la tasa del impuesto es proporcional, progresiva o regresiva, esto es, cuando ella es una alícuota en sentido estricto, la base imponible debe, necesariamente, consistir en una suma de dinero o referirse a un bien apreciable en dinero, sin que pueda aplicarse una alícuota a una entidad diversa del dinero. Cuando, en cambio, estamos en presencia de una tasa específica o gradual, nada impide que, como base imponible, se tome cualquier entidad, aun que no sea susceptible de valoración económica [341].

Por otra parte, la base imponible puede referirse tanto a un bien material (por ejemplo, una mercadería, un terreno,

---

[337] Ernst Blumenstein: Obra citada, pág. 161.

[338] Geraldo Ataliba: **Hipótesis de Incidencia**, pág. 358.

[339] Geraldo Ataliba: **Hipótesis de Incidencia**, pág. 359.

[340] Geraldo Ataliba: **Hipótesis de Incidencia**, pág. 359.

[341] Antonio Berliri: **Principi**, Volumen II, Tomo I, pág. 266.

una suma de dinero, etc.), como a una entidad abstracta (por ejemplo, el patrimonio, la renta, una asignación hereditaria, etc.) [342].

En todo caso, la base imponible es *la dimensión del aspecto real o material del hecho tributario y, consecuencialmente, del hecho tributario mismo* [343].

131.—INFLUENCIA DEL ESPACIO Y DEL TIEMPO SOBRE LA BASE IMPONIBLE.

También en relación a la base imponible, el espacio y el tiempo se presentan como elementos de notable interés. En efecto, si bien existen bases imponibles, como la capacidad de carga de un camión, la cuantía de un juicio, que permanecen inmutables en cualquier latitud y en cualquier momento, otras bases imponibles —y son las más importantes— sufren profundamente la influencia del tiempo y del espacio, variando su entidad, según sean consideradas en un lugar o en otro, en un año o en otro [344].

En lo que concierne al *tiempo*, debe destacarse que éste puede tener importancia desde dos puntos de vista diversos:

A) En la determinación o identificación de la base imponible: ésta, en efecto, a veces, está constituida por una magnitud, tal como existe en un determinado momento (el patrimonio); a veces, en cambio, está constituida por una magnitud considerada en relación a un período dado (la renta obtenida en un año) [345].

B) La valoración de la base imponible, normalmente, debe hacerse en relación al día en que se verifica el hecho tributario, pero ello no es una necesidad lógica y nada impide que el legislador disponga que la base imponible se debe valorar con referencia a una fecha diversa [346] (los bienes raí-

---

[342] Antonio Berliri: **Principi**, Volumen II, Tomo I, pág. 270.

[343] Geraldo Ataliba: **Hipótesis de Incidencia**, pág. 358.

[344] Antonio Berliri: Principi, Volumen II, Tomo I, pág. 280.

[345] Antonio Berliri: **Principi**, Volumen II, Tomo I, pág. 281.

[346] Antonio Berliri: **Principi**, Volumen II, Tomo I, pág. 282.

ces, en el impuesto patrimonial; las acciones, en el impuesto a las herencias).

El elemento *espacial*, también puede influir en la determinación y en la valoración de la base imponible; el impuesto a las herencias ofrece un claro ejemplo de tal doble función [347]; para determinar el patrimonio en relación al cual se calculará el tributo se toma en cuenta, en ciertos casos (sucesiones de extranjeros), el lugar en que están situados los bienes del difunto; además, un bien se valora en forma diversa, según esté situado dentro del país o fuera de él.

132.—LA TASA.

Para la determinación numérica del impuesto, es necesario indicar aquella suma de dinero que el contribuyente tiene que pagar por cada hecho tributario.

En los impuestos fijos, esta suma de dinero está indicada previamente para cada hecho tributario. En cambio, en los impuestos variables (de determinación o de valoración), el monto del impuesto debe ser calculado en cada caso concreto, mediante la combinación de dos criterios numéricos: la base imponible y la tasa [348].

La base imponible es un factor individual de determinación de la magnitud del impuesto, porque el dato numérico proporcionado por ella varía conforme a cada hecho individual o concreto. En otras palabras, la base imponible es un tipo de magnitud propio de la cosa tributaria.

La tasa, en cambio, es un factor estable y genérico: es *una magnitud exterior que, combinada con la base imponible, permite determinar el monto de la obligación tributaria.*

En verdad la tasa es un integrante de la parte imperativa de la norma; la tasa no está en la hipótesis legal, sino en el mandato [349].

---

347 Antonio Berliri: **Principi**, Volumen II, Tomo I, pág. 282.

348 Ernst Blumenstein: Obra citada, pág. 219.
Geraldo Ataliba: Hipótesis de Incidencia, pág. 360.

349 Geraldo Ataliba: **Hipótesis de Incidencia**, pág. 361.

133.—LA CLASIFICACION DE LAS TASAS.

La tasa puede consistir en una suma fija de dinero (tasa fija), o bien, en un valor, que, puesto en relación con el hecho tributario o con su base imponible, nos da, en cada caso, la suma adeudada (tasa móvil o variable) [350].

La *tasa fija* de impuesto indica taxativamente el monto adeudado por un determinado hecho tributario. La tasa fija constituye la forma más primitiva de medida del impuesto y también su forma originaria. Por regla general, ella se aplica únicamente en relación con aquellos hechos tributarios cuya naturaleza no consiente una valoración individual, o en que dicha valoración no es aconsejable desde un punto de vista práctico [351].

La *tasa móvil o variable* presupone la existencia de una base imponible y consiste en un coeficiente que se pone en relación con dicha base. En esta forma, tenemos, para cada hecho tributario, un impuesto calculado individualmente (móvil o variable) [352]. Este impuesto es la resultante de dos elementos: tasa y base imponible [353].

Dentro de la tasa móvil o variable, podemos distinguir: la *alícuota* o tasa ad valorem, es decir, aquella tasa que se aplica a una base imponible constituida por una cantidad expresada en dinero; y la *tasa específica*, es decir, aquella tasa que se aplica a una base imponible constituida por una cantidad no expresada en dinero (peso, volumen, número de unidades, etc.).

A su vez, en cuanto a su relación con la base imponible, la alícuota puede ser:

a) *Proporcional*, cuando no varía con el variar de la base imponible, de manera que el monto del tributo adeudado crece en proporción constánte con el crecimiento de la base: a una base de 100 corresponde un impuesto de *a*; a una base de 200 corresponde un impuesto de 2*a*.

---

350 Ernst Blumenstein: Obra citada, pág. 225.

351 Ernst Blumenstein: Obra citada, pág. 226.

352 Ernest Blumenstein: Obra citada, pág. 227.

353 Antonio Berliri: Corso, pág. 154.

b) *Progresiva*, cuando aumenta con el crecimiento de la base, de manera que, a sucesivos aumentos de la base, corresponden aumentos crecientes de impuesto: si a una base de 100 corresponde un impuesto de *a*, a una base de 200 corresponde un impuesto mayor que 2*a*.

A su vez, la progresión puede ser continua o escalonada.

La progresión continua se caracteriza por el hecho de que la alícuota aplicable —determinada en relación a la entidad de la base imponible— se aplica a toda la base, de manera que esta última satisface la doble finalidad de individualizar la alícuota aplicable y de combinarse con ésta para determinar el monto del tributo.

La progresión escalonada (que encuentra aplicación en el impuesto global complementario, en el impuesto al patrimonio y en el impuesto de herencias) se caracteriza por el hecho de que la base imponible está dividida en escalones o grados (por ejemplo, de 1 a 3 mil, de 3 mil a 7 mil, etc.), para cada uno de los cuales está prevista una alícuota cada vez más elevada; dentro de cada escalón el impuesto es, sin embargo, proporcional.

c) *Regresiva*, cuando disminuye con el aumento de la base imponible: si a una base de 100 corresponde un impuesto de *a*, a una base de 200 corresponde un impuesto menor que 2*a*.

d) *Gradual*, cuando la base imponible está dividida en varios escalones o grados, a cada uno de los cuales corresponde un impuesto fijo de medida diversa [354] (impuesto de timbres que gravó las actuaciones judiciales, según su cuantía).

En relación a su normalidad, las alícuotas pueden dividirse en:

a) *Ordinarias*, que se aplican cada vez que se verifica el hecho tributario, sin que concurran circunstancias especiales que hagan procedente un impuesto menor o mayor.

b) *Reducidas*, que se aplican cuando concurren circunstancias especiales que determinan la procedencia de un impuesto menor que el normal.

[354] Antonio Berliri: **Corso**, págs. 154 y 155.

c) *Aumentadas*, que se aplican cuando concurren circunstancias especiales que determinan la procedencia de un impuesto mayor que el normal [355].

Siempre en relación a su normalidad, pero sólo en lo que concierne a los derechos de aduana, se pueden distinguir:

a) Las alícuotas y tasas *generales*, esto es, aquellas que se aplican a las mercaderías provenientes de países con los cuales no existen convenciones que estipulen tratamientos arancelarios especiales.

b) Las alícuotas y tasas *convencionales*, aplicables a las mercaderías provenientes de países con los cuales existen convenciones aduaneras que estipulan tratamientos arancelarios especiales.

c) Las alícuotas y tasas *diferenciales*, que se aplican en relación de las mercaderías provenientes de países que aplican, a las mercaderías nacionales, gravámenes particulares [356].

Finalmente, en el ámbito del impuesto a las ventas y servicios, se pueden distinguir las alícuotas normales y las alícuotas condensadas.

a) Normales son aquellas que se aplican con ocasión de cada paso o transferencia de la mercadería sujeta a tal impuesto.

b) *Condensadas* o acumuladas son, en cambio, aquellas que, aumentadas con respecto a las normales, se aplican sobre un solo paso o transferencia, quedando, por tanto, exentos los pasos o transferencias anteriores o sucesivos, o bien, sólo los unos, o sólo los otros [357].

Sección Sexta

Las exenciones.

134.—CONCEPTO Y CLASIFICACION DE LAS EXENCIONES.

La existencia del principio de la igualdad ante la ley, no

---

[355] Antonio Berliri: **Corso**, pág. 155.

[356] Antonio Berliri: **Corso**, pág. 156.

[357] Antonio Berliri: **Corso**, pág. 156.

impide que normas tributarias de tipo especial declaren no sujetas al pago de un impuesto, o incluso de todo impuesto, a determinadas personas o categorías de personas, no obstante que, según las reglas generales, corresponda atribuirles el respectivo hecho tributario. Para estas personas, no surge la deuda impositiva, idea que se expresa diciendo que ellas están *exentas* del impuesto [358].

La exención ha sido definida como la dispensa legal de la obligación tributaria [359]. Nosotros preferimos decir que la *exención es la liberación del impuesto en virtud de una norma legal especial.*

Las exenciones pueden ser *subjetivas*, si están determinadas por una particular consideración del sujeto del impuesto y son, en consecuencia, aplicables solamente al mismo y no a otras personas que estén relacionadas o lleguen a relacionarse con el hecho jurídico tributario. Serán, en cambio, *objetivas*, si tienen relación solamente con los elementos objetivos del hecho tributario, de modo que su eficacia es independiente de la persona en relación a la cual el presupuesto mismo se realiza.

En un sentido propio, la exención subjetiva se presenta solamente en los casos en que la ley, con una disposición especial, declara no obligada al pago de un impuesto a una persona o a una categoría de personas que, según las disposiciones generales de la misma ley, estarían incluidas entre los sujetos pasivos del tributo.

En cambio, no existe exención subjetiva en los casos en que esa persona o grupo de personas no resultan comprendidas entre los sujetos pasivos del tributo, como consecuencia del modo en que la ley describe el hecho tributario. Las personas jurídicas, por ejemplo, no soportan el impuesto global complementario sobre la renta, no ya por efecto de una exención, sino en cuanto dicho impuesto, por su estructura orgánica, se aplica solamente a las personas naturales [360].

---

358 A. D. Giannini: Obra citada, pág. 93.

359 Artículo 65 del Modelo de Código Tributario para América Latina. Unión Panamericana: Obra citada, pág. 51.

360 A. D. Giannini: Obra citada, pág. 94.

También en relación a las exenciones objetivas suele usarse impropiamente el concepto de exención, con el simple objeto de llegar a una delimitación más precisa del hecho tributario. Sin embargo, el concepto técnico de exención tiene cabida solamente en los casos en que la ley declara que un determinado objeto o hecho no está sometido a impuesto por razones extrañas a la estructura normal del tributo [361].

Las exenciones subjetivas tienen, normalmente, su justificación en elementos de naturaleza política, económica y social que están fuera de los individuos declarados exentos; ellas, en consecuencia, no representan necesariamente un privilegio, y, como tales, no contradicen el principio de la igualdad tributaria [362].

Sin embargo, no debemos perder de vista que la exención ha sido, no pocas veces, el medio para establecer irritantes privilegios; a modo de ejemplo, es oportuno recordar que, antes de que la Revolución Francesa pusiera en práctica el principio de la igualdad en materia fiscal, a través de impuestos que gravaban indistintamente a todos los ciudadanos en proporción a la riqueza, las clases ricas gozaban del privilegio de la exención, basado en el aforismo en boga durante el gobierno de Richelieu, según el cual, "la nobleza paga con la sangre, el clero con las oraciones, el pueblo con el dinero" [363].

135.—DEROGACION DE FRANQUICIAS Y EXENCIONES.

En relación con las exenciones, vale la pena recordar las siguientes disposiciones derogatorias:

a) El artículo 1º de la Ley Nº 17.073, de 31 de diciembre de 1968, deroga todas las franquicias y exenciones consistentes en la exención total o parcial del Impuesto Global Complementario.

---

[361] A. D. Giannini: Obra citada, pág. 132.

[362] A. D. Giannini: Obra citada, pág. 94.

[363] Ernesto D'Albergo: **La crisi dell'Imposta Personale sul Deddito**, pág. 9.

Esta derogación no afecta a aquellas rentas que se encuentran exentas del Impuesto Global Complementario, en virtud de contratos suscritos por autoridad competente, en conformidad a la ley vigente al momento de la concesión de las franquicias respectivas, como es el caso de las rentas de las viviendas económicas que al 31 de diciembre de 1968 se encontraban acogidas al D.F.L. Nº 2, de 1959, y el de las rentas exentas en virtud de tratados internacionales suscritos por Chile.

Igualmente, la derogación no afectó a las exenciones que eran consecuencia de la aplicación de los regímenes sustitutivos o especiales, establecidos en la Ley Nº 10.270 (rentas de la pequeña minería), en el artículo 109 de la Ley Nº 16.250 (rentas de los microbuses, taxibuses, taxis, camionetas y station wagons) y en el artículo 6º de la Ley 12.084 (rentas de los camiones). En definitiva, estas exenciones han sido derogadas por el D.L. 824 de 31 de diciembre de 1974, cuyo artículo 1º aprueba un nuevo texto para la Ley sobre Impuesto a la Renta.

La derogación tampoco afectó a las asignaciones, gratificaciones de zona, indemnizaciones y bonificaciones, expresamente señaladas en el referido artículo 1º de la Ley 17.073. El régimen de estas remuneraciones también ha sido, en definitiva, modificado por el D.L. 824, recién citado.

Finalmente, la derogación no afecta a la exención que favorece a las rentas que producen las viviendas económicas cuyos permisos de edificación se han reducido o reduzcan a escritura pública a contar de la fecha de publicación de la Ley 17.073 (31 de diciembre de 1968), ni a la exención establecida en el artículo 3º de la Ley de Bosques.

A pesar de la derogación de franquicias y exenciones dispuestas por el artículo 1º de la Ley Nº 17.073, nada impide que una ley posterior al 31 de diciembre de 1968 restablezca una o más de las disposiciones derogadas o, simplemente, establezca nuevas exenciones que digan relación con el Impuesto Global Complementario.

En todo caso, la derogación de que se trata se ha visto complementada por los artículos 11, 12 y 13 del Decreto Ley 910 de 1º de marzo de 1975 que, en relación a los intereses,

reafirman la derogación y la hacen extensiva al Impuesto Adicional.

b) El artículo 86 de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios, conforme a su texto original contenido en el Decreto Ley Nº 825, de 31 de diciembre de 1974, derogó todas las exenciones totales o parciales, contenidas en leyes generales, especiales, contratos leyes, decretos y todo otro texto legal o reglamentario, que dicen relación con los tributos establecidos en dicha ley.

Lo anterior se aplica aún en los casos en que las disposiciones legales o reglamentarias otorguen exenciones reales o personales de toda clase de impuestos o contribuciones, presentes o futuros, y cualquiera que sea la exigencia especial que la norma legal o reglamentaria que las concedió haya señalado para su derogación.

c) Según el artículo 33 de la Ley de Timbres, Estampillas y Papel Sellado, salvo las exenciones contenidas en la misma (Decreto Ley 619 de 22 de agosto de 1974), no regirá ninguna otra respecto de los impuestos de Timbres, Estampillas y Papel Sellado, cualquiera que sea el texto en que se contenga o la forma en que se haya otorgado. No obstante, dichas exenciones subsisten hasta el 31 de diciembre de 1974 o hasta la expiración del plazo por el cual hubieren sido concedidas.

Conforme al artículo transitorio de la Ley de Timbres, Estampillas y Papel Sellado, los beneficiarios de exenciones personales o reales, afectados por la derogación contenida en dicha ley, podían hacer llegar al Servicio de Impuestos Internos, hasta el 31 de octubre de 1974, los antecedentes justificativos de la mantención de las franquicias. Para estos efectos se facultó al Ejecutivo a fin de que, por una sola vez y mediante decreto supremo fundado del Ministerio de Hacienda, previo informe del Servicio de Impuestos Internos, procediera a establecer las exenciones, personales y reales que se mantienen. En uso de esta facultad, se dictó el Decreto Supremo Nº 2.106, de 31 de diciembre de 1974, publicado en el *Diario Oficial* de 16 de enero de 1975.