

EL PRESUPUESTO DE HECHO Y EL HECHO GENERADOR DEL TRIBUTO

Lic. William Escobar
Analista Tributario Jurídico, TAIIA

INTRODUCCIÓN

En su origen el tributo significó violencia del Estado frente al particular, imponiéndose en forma genérica y sin normas fijas destinadas a regular los casos individuales.

Un cambio fundamental se produce cuando aparece el Principio de Legalidad como límite formal a la potestad tributaria, de tal manera que la misma se convierte en la facultad de dictar normas jurídicas que crean tributos y posibilitan su cobro.

Producto de la aplicación del Principio anterior es que la ley debe contener los elementos básicos y estructurantes del tributo, tales como: 1) configuración del hecho imponible; 2) la atribución del crédito tributario a un sujeto activo determinado; 3) la determinación del sujeto pasivo; 4) los elementos necesarios para la determinación del *quantum*, es decir la base imponible y la alícuota¹; las exenciones neutralizadoras de los efectos del hecho imponible.

Así, tenemos que la legislación tributaria establece una serie de presupuestos de hecho o hipótesis a cuya realización asocia el nacimiento de la relación jurídico tributaria.

¹ En el entendido de aquel sector de la doctrina que no reconoce la base imponible y alícuota como un elemento constitutivo del hecho generador, V.gr. Héctor B. Villegas.

A ese presupuesto de hecho o hipótesis configurada en las normas jurídicas tributarias en forma abstracta e hipotética, se le ha llamado hecho imponible o hecho generador².

Respecto de este hecho imponible, Sainz de Bujanda siguiendo a Berliri, nos dice que el presupuesto de hecho comprende todos los elementos necesarios para la producción de un determinado efecto jurídico y sólo esos elementos, lo cual trae aparejada una triple consecuencia: a) Que en ausencia de uno cualquiera de los elementos que concurren a formar el presupuesto, el efecto jurídico en cuestión no se produce; b) Que no es posible establecer una distinción entre los elementos del presupuesto en cuanto se refiere a la causalidad jurídica existente entre cada uno de esos elementos singulares y el efecto jurídico producido; y c) Que dos presupuestos distintos deben contener, al menos un elemento diverso, que es precisamente el que cualifica el presupuesto particular de que se trata, en contraste con todos los otros presupuestos posibles.

Las anteriores acotaciones evidencian la especial relevancia que ostenta el hecho imponible contenido en la ley, como presupuesto necesario para que el Estado pueda exigir prestaciones dinerarias a título de tributo; en razón de lo cual se justifica la diversidad de obras dedicadas el tema en cuestión, lo cual a su vez representa la justificación del presente estudio, en la medida que busca explicar de una manera sencilla la naturaleza del hecho imponible y su estructura, tal como se procede a desarrollar en las páginas subsiguientes.

² Dino Jarach sostiene que la ley no puede generar la obligación sin la existencia en la vida real del hecho imponible; por otra parte, el hecho imponible no crea por sí solo la obligación sino que lo hace a través de la ley.

1. EL PRESUPUESTO DE HECHO Y EL HECHO GENERADOR DEL TRIBUTO.

En todos los sistemas jurídicos las normas legales tienen una estructura compuesta por tres elementos: a) una hipótesis o presupuesto, b) un mandato, y c) una sanción. Al respecto, la hipótesis es un concepto, una entidad ideal, dicha hipótesis tiene un mandato y en caso de incumplimiento una sanción.

En el Derecho Tributario todas las obligaciones tienen un presupuesto normativo y su correspondiente obligación distinta de las demás. La más importante de estas hipótesis es la que dispone la obligación de pago del tributo y da nacimiento a la obligación tributaria, presupuesto que es conocido como hecho imponible o hecho generador del tributo, entre otras muchas acepciones; no obstante existan presupuestos que dan origen a obligaciones de carácter dinerario, pero accesorias a la obligación tributaria principal, como lo es el pago de intereses y garantías, etc.

A su vez, existen presupuestos de hecho para el nacimiento de obligaciones tributarias formales, cuyos contenidos son deberes de hacer, de no hacer o de tolerar; a cuyo respecto, debe aclararse que hay presupuestos que suponen una realización directa o inmediata y en otros que, por el contrario, requieren de una orden o acuerdo de la autoridad.

Conforme a lo anterior, podemos hablar de obligaciones sustantivas y formales, Villegas al respecto apunta *“...El derecho tributario material se ocupa de decidir cómo se origina la pretensión fiscal de cobrar un importe tributario a una persona. Pero no basta con engendrar las previsiones genéricas abstractas. Esas previsiones son sólo normas “actuables”, cuya operatividad necesita de normas “actuales” (...) el derecho tributario formal suministra las reglas de cómo debe procederse para que el tributo legislativamente creado se transforme en tributo físicamente percibido (...) Dentro del derecho tributario formal se suelen englobar las normas reguladoras de relaciones jurídicas de deberes instrumentales”*³

³ Dino Jarach señala que *“Esta relación, es decir la relación propiamente dicha (relación jurídica sustancial), asume la posición central del Derecho Tributario. Alrededor de ella están otras relaciones jurídicas, las que*

Así las cosas, en el Código Tributario se regulan las obligaciones de pago, en primer lugar la obligación de autoliquidación; posteriormente, regula el anticipo o pago a cuenta, las retenciones y percepciones⁴.

El artículo 150 del Código Tributario establece que *““El pago del impuesto autoliquidado deberá efectuarse dentro de los plazos que las leyes tributarias respectivas establezcan, por medio de declaración jurada en los formularios elaborados por la Administración Tributaria””*; en cambio, las retenciones, percepciones y sus correspondientes enteros y anticipos o pagos a cuenta constituyen obligaciones accesorias a la principal⁵.

En cuanto a las obligaciones formales, el artículo 85 del citado Código, expresa *““Son obligados formales los contribuyentes, responsables y demás sujetos que por disposición de la ley deban dar, hacer o no hacer algo encaminado a asegurar el cumplimiento de la obligación tributaria sustantiva o sea del pago del impuesto””*, estableciendo dentro de estas obligaciones la de inscribirse como contribuyentes, la

hemos titulado accesorias... Distintas lógicamente, aunque teleológicamente subordinadas, están las relaciones de que surgen de la actividad administrativa tributaria (...)””

⁴ Héctor B. Villegas señala que si bien lo habitual es que el pago se realice después del acaecimiento del hecho generador y por consiguiente, después de que surja la obligación jurídica tributaria sustantiva; hay diversas figuras en que el pago se realiza antes de que dicha obligación nazca, como es el caso de los anticipos tributarios, con otros pagos a cuenta exigibles en ciertos tributos y los importes retenidos o percibidos. Asimismo, agrega que estos anticipos constituyen obligaciones distintas de los tributos, de los que en realidad son sólo un fragmento con individualidad efímera (sobreviven mientras la deuda principal no se haya determinado), fechas de vencimiento propias, posibilidad de devengar intereses resarcitorios y de ser pretendido su cobro mediante ejecución fiscal.

⁵ Juan Martín Queralt sostiene que los ingresos anticipados al tributo extinguen una obligación instrumental, surgida de presupuestos de hecho diferentes al hecho imponible del tributo y cuyo objeto es precisamente el ingreso anticipado, por lo que se puede hablar de obligaciones materiales distintas de la obligación principal.

obligación de presentar declaración (la cual concurre con la obligación de autoliquidarse y de efectuar el pago) y llevar contabilidad formal, entre otras.

El Hecho Generador.

El artículo 58 del Código Tributario establece que *““El hecho generador es el presupuesto establecido por la ley por cuya realización se origina el nacimiento de la obligación tributaria””*.

El presupuesto de hecho que da origen a la obligación de pago ha recibido distintas denominaciones en cada ordenamiento jurídico, como es el caso de *hecho imponible, hecho generador, hecho tributario, hipótesis de incidencia tributaria*, por citar algunos. En el ordenamiento tributario salvadoreño, el artículo 58 del Código Tributario alude al término “hecho generador”.

La Doctrina de los expositores del derecho señala que la hipótesis de incidencia o hecho imponible es la descripción de un hecho, es la formulación hipotética, previa y genérica, contenida en la ley; por lo tanto, estamos en presencia de un concepto necesariamente abstracto, es la representación mental de una circunstancia de hecho, más aún, es la manifestación legislativa, contenida en un enunciado jurídico.

Como se había señalado, en el Derecho Tributario el presupuesto de hecho o hipótesis tiene diametral importancia; así podemos apreciar el caso del hecho imponible, al ocurrir los hechos previstos en la hipótesis de incidencia, nace la obligación sustantiva o de pago del tributo.

El presupuesto de hecho es por así decirlo, **la imagen abstracta del concreto estado de las cosas**. En otras palabras, podemos definir el hecho generador como *el hecho, hipotéticamente previsto en la norma, que genera, al realizarse, la obligación tributaria*.

Como cualquier otra norma jurídica, la norma reguladora de obligaciones que instituye el tributo, presenta una estructura lógica basada en un supuesto de hecho, al que se asocia determinados efectos, en caso de configurarse tal hecho en la realidad; en otras

palabras, el hecho generador necesita realizarse en concreto, en forma exactamente coincidente con la hipótesis, para que nazca la obligación de pagar una suma dineraria a título de tributo⁶.

Con todo esto se justifica el hecho de que a pesar que existen ciertos sectores de la doctrina destacados por ser detractores de la importancia del hecho imponible; se sigue creyendo que **el hecho generador es el elemento jurídico de mayor importancia dentro del Derecho Tributario actual**, respecto del cual podemos extraer las siguientes precisiones:

- a) El hecho imponible puede describir actos, hechos o situaciones ajenos a toda la actividad o gasto estatal (impuestos), o consistir en una actividad atinente al obligado (tasas), o en un beneficio derivado de una actividad o gasto del Estado (contribuciones especiales).
- b) El acaecimiento del hecho generador en el mundo fáctico trae como principal consecuencia la potencial obligación de una persona a pagar un tributo al fisco, siendo el *acaecimiento* la producción real de la imagen abstracta que formula la norma legal (presupuesto de hecho).
- c) La hipótesis legal condicionante llamada hecho imponible o hecho generador, debe estar descrita por la norma en forma completa para permitir conocer con certeza cuáles hechos o situaciones engendran potenciales obligaciones tributarias sustanciales. Esta descripción completa es *tipificadora* del tributo, es decir, permite diferenciar a los tributos *in genere* (impuestos de tasas y de contribuciones especiales) y también *in specie* (diversos impuestos entre sí, tasas entre sí o contribuciones especiales entre sí).

⁶ Tanto la doctrina como nuestro ordenamiento jurídico no establece designación para el resto de presupuestos de hecho que dan origen al resto obligaciones de pago, distintas de la principal, menos aún para las obligaciones formales.

La subsunción.

Se refiere al fenómeno de que el hecho real, configure rigurosamente a la prevención hipotética de la ley, lo que también recibe el nombre de *postulado de la adecuación*. Las subsunciones son un requisito establecido por el Principio de Legalidad, el cual dicho de paso, prohíbe la *analogía*⁷, lo que conduciría a considerar que hay ciertos hechos que no pueden adecuarse a la hipótesis legal, lo que se configura en supuestos de *no sujeción*.

2. EL HECHO IMPONIBLE COMO PUNTO DE PARTIDA DEL ESTUDIO DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA.

El hecho generador debe tener la misma relevancia que se concede al delito en derecho penal, por lo que debe situarse en el primer plano de consideración, frente a cualquier otro problema que pueda suscitarse.

La doctrina expone que el hecho imponible, es importante para fijar las siguientes nociones: *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 (hechos gravados, no sujetos y exentos); d) determinación del régimen jurídico de la obligación tributaria; alícuota, base del cálculo, exenciones, etc.; e) distinción de los tributos “in genere”; f) distinción de los tributos específicos; g) clasificación de los impuestos en directos e indirectos, entre otros.*

3. CLASIFICACIÓN DE LOS PRESUPUESTOS.

Genéricos y Específicos

Son genéricos aquellos que son configurados por la norma con rasgos genéricos, siendo susceptibles de una especificación, que llevan a efecto las propias normas,

⁷ La Prohibición de analogía se encuentra regulada en nuestro ordenamiento jurídico en el artículo 7 inciso tercero del Código Tributario.

introduciendo en el precepto general aquellos caracteres específicos o singulares que individualicen cada una de sus posibles manifestaciones.

Como ejemplo de lo anterior tenemos que la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, establece en su artículo 6 lo siguiente:

““Constituye hecho generador del impuesto, la transferencia de dominio a título oneroso de bienes muebles corporales”; posteriormente, el su artículo 7 establece: *“En el concepto de transferencia de dominio, como hecho generador del impuesto se entienden comprendidos, entre otros, los siguientes actos, convenciones o contratos que se refieran a bienes muebles corporales provenientes de:*

a) Transferencias efectuadas en pública subasta, adjudicaciones en pago o remate de bienes muebles corporales pertenecientes a contribuyentes del impuesto; b) Permutas; c) Daciones en pago; d) Cesión de títulos de dominio de bienes muebles corporales; e) Mutuos o préstamos de consumo en que una parte entrega a la otra, cosas fungibles con cargo a restituir otras tantas del mismo género y calidad (...)””, por mencionar algunos.

En cambio, los presupuestos específicos son los que ofrecen una configuración normativa unitaria y autónoma, que no provoca un proceso ulterior de especificación o individualización, en tal sentido la Ley de Impuesto Especial sobre Combustibles estatuye en su artículo 2, en lo medular lo siguiente:

*““Constituye hecho generador del impuesto ad-valorem, **la distribución de combustibles realizada por el productor, importador o internador, así como el retiro o desafectación del inventario de los mismos, destinados para uso o consumo personal del productor, importador, internador o de terceros.***

Se considerarán retirados o desafectados todos los combustibles que faltaren en los inventarios y cuya salida de la empresa no se debiere a caso fortuito o fuerza mayor o a causas inherentes a las operaciones, modalidades de trabajo o actividades normales del negocio””.

Presupuestos Simples y Complejos.

Presupuestos simples son aquellos que consisten en acto o negocio jurídico, en un estado, situación, cualidad de una persona, en un acto de naturaleza no jurídica, o en la mera titularidad de cierto tipo de hechos sobre bienes o cosas; en otras palabras, estos se caracterizan por ser únicos.

Ejemplo de lo anterior lo encontramos en el artículo 3 de la Ley del Impuesto Especial a la Primera Matrícula de Bienes en el Territorio Nacional, establece: “*Constituye hecho generador del impuesto especial a la matrícula por primera vez de a) Vehículos automotores...b) Buques y artefactos navales...c) Aeronaves (...)*”.

Por presupuesto complejos, debemos entender aquellos acontecimientos, generalmente de consistencia económica, que sólo pueden llegar a producirse considerando como unidad teleológica objetiva, una multiplicidad de hechos reunidos. En este tipo de hipótesis se encuentran comprendidos, fundamentalmente, aquellos hechos imponibles cuyos elementos componentes se producen progresivamente en el tiempo, como es el impuesto sobre la renta durante un ejercicio fiscal, aglomerando el conjunto de ingresos obtenidos.

4. ASPECTOS O ELEMENTOS DEL HECHO IMPONIBLE.

Uno de los temas más importantes y extensos, corresponde a los aspectos o elementos del hecho imponible, de los cuales sólo se retomaran las especificaciones esenciales de cada uno de ellos, con el fin de tener una noción concreta de cómo se configura el hecho imponible a partir de los aspectos que lo caracterizan⁸.

⁸ Algunos expositores del Derecho Tributario discrepan del término “elementos” utilizado por Jarach y Giannini, como es el caso de Ataliba, criticando que dicha expresión sugiere de que se está frente a algo que entra en la composición de otra cosa y sirve para formarla, ya que en el presente caso son simples cualidades, atributos o relaciones de una cosa única e indivisible, que es la hipótesis de incidencia jurídicamente considerada, como un todo lógico indivisible.

La presencia de estos aspectos o elementos es necesaria para analizar si estamos ante un supuesto jurídico que funciona correctamente como condición para que su configuración haga surgir el mandato de pago; siendo imprescindible diferenciar los elementos que integran la relación jurídica tributaria sustantiva, de los aspectos del hecho imponible. Así, podemos apreciar que la relación jurídica considera al sujeto activo, sujeto pasivo, el objeto y la causa (elemento que no es aceptado por la doctrina de manera unánime).

Aclarado lo anterior, se procede a explicar cada uno de los elementos o aspectos del hecho generador en el sentido siguiente:

Material o Fáctico

Consiste en la descripción fáctica abstracta del hecho que destinatario legal tributario realiza o la situación en que se halla. Es el núcleo del hecho imponible, y es tanta su importancia que algunos confunden este aspecto con el propio hecho imponible.

Al analizar el hecho imponible y depurarlo, podremos obtener el aspecto material, excluyendo los elementos de la descripción referentes al sujeto pasivo y activo, el territorio en que incide el tributo, así como el momento en que se entiende acaecido el presupuesto; consecuentemente, se obtendrá el aspecto material *strictu sensu*.

Dentro de los supuestos más importantes del aspecto material, podemos mencionar los acontecimientos materiales o fenómenos de consistencia económica, tipificados por las normas tributarias, un acto o negocio jurídico transformado en hecho generador y algunas actividades personales propias de los sujetos pasivos de la relación tributaria; es decir, hechos tributariamente relevantes como: por la percepción de un ingreso, en el caso del impuesto sobre la renta; la propiedad o posesión de un bien. En todo caso, se espera que por regla general, el aspecto objetivo sean hechos que manifiesten capacidad contributiva.

Finalmente, respecto de este aspecto, debemos señalar cierto sector de la doctrina considera, que el aspecto material será a su mínima expresión, el verbo del hecho imponible.

Así podemos apreciar que en el artículo 1 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, el aspecto material es **obtener** rentas; mientras que en el artículo 4 de la ley de IVA, el es **transferir** a título oneroso bienes muebles corporales, por citar algunos casos.

Personal o Subjetivo.

Este elemento o aspecto viene dado por aquella persona que realiza el hecho generador o se encuadra en la situación que fue descrita al definir el legislador el elemento material. Este realizador o encuadrado puede ser denominado “**destinatario legal del tributo**”.

El término anterior lleva implícita una aclaración, no es lo mismo el mismo hablar del sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria, que hablar del aspecto personal del hecho imponible.

Así podemos ver que en uno de los extremos de la relación se encuentra el sujeto pasivo, el cual según el artículo 30 del Código Tributario es el obligado al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea en calidad de **contribuyente** u obligado por cuenta propia o en calidad de **responsable** u obligado por cuenta ajena.

A grandes rasgos, podemos señalar que contribuyente es aquel en virtud del cual se realiza el hecho generador previsto en la ley, dando origen a la obligación tributaria principal; en cambio, por responsable, tenemos a aquellos sujetos que sin haber realizado el hecho generador, es decir sin ser contribuyente del impuesto, en virtud de la ley deben cumplir las obligaciones atribuidas a este. Dentro de los tipos de responsabilidad, nuestro Código Tributario establece que pueden ser: *a. solidaria (Art. 44 CT)*, *b. sustituta (Art.48 CT)*, y *c. subsidiaria (Art. 45 CT)*.

Resta señalar que no debe confundirse la responsabilidad solidaria antes vista, con la figura de la *solidaridad*, que según el artículo 31 del citado código, son obligados respecto de los cuales se verifica **un mismo hecho generador de la obligación tributaria**, y serán responsables en forma solidaria del cumplimiento de dicha obligación, es decir que **cada deudor solidario lo será del total de la obligación tributaria**. Lo

anterior es así, ya que en dicho caso todos son considerados dentro del aspecto personal del hecho generador.

El no atender al distingo entre aspecto personal y sujeto pasivo puede acarrear confusiones, en la medida que el sujeto pasivo no necesariamente será quien realice el hecho imponible.

Finalmente, resta señalar que desde el punto de vista de la técnica legislativa muchas veces no se individualiza a la persona a cuyo respecto se configura el hecho imponible, dando origen a uno de los criterios distintivos entre tributos subjetivos y objetivos

Temporal

Es la propiedad que tiene el hecho imponible de designar el momento en que se debe reputar consumado el hecho generador, que hará exigible la obligación tributaria, en otras palabras, cuándo deberemos pagar las cantidades dinerarias a título de tributo.

Aquí lo que interesa es comprender que la circunstancia hipotética pueda ser de verificación instantánea o de verificación periódica; ello sucede de la necesidad que el legislador tenga de definir una unidad de tiempo en el cual se tenga por realizado el hecho generador, aunque para ello debe recurrir a ficciones legales. De ahí que en cuanto a su estructura temporal los hechos imponibles se pueden clasificar como **instantáneos y en periódicos o conjuntivos**.

Los hechos instantáneos son los que ocurren en un determinado tiempo y cada vez que surgen dan lugar a una obligación tributaria autónoma, como ejemplo de lo anterior, tenemos los derechos a la importación en materia aduanera, así como el hecho generador en IVA, referente a la importación de bienes, el cual se causa al momento de introducir mercancías al territorio aduanero nacional.

Por otro lado, existen los hechos periódicos o conjuntivos, que son aquellos cuyo ciclo de formación se completa en determinado período de tiempo y que consisten en un

grupo de hechos, circunstancias y acontecimientos globalmente considerados. Así podemos citar que el Impuesto sobre la Renta establece en su artículo 13 lo siguiente:

““Para los efectos del cálculo del impuesto:

a) La renta obtenida se computará por períodos de doce meses, que se denominarán ejercicios de imposición.

Las personas naturales y jurídicas, tendrán un ejercicio de imposición que comenzará el primero de enero y terminará el treinta y uno de diciembre.

b) Cuando el sujeto obligado dejare de existir o se retirare definitivamente del país terminando sus actividades económicas en él, antes de finalizar el ejercicio de imposición correspondiente, se deberá liquidar el impuesto sobre la renta que corresponda a la obtenida en dicho período;

c) La renta se presume obtenida a la medianoche del día en que termine el ejercicio o período de imposición correspondiente;

d) Cada ejercicio o período de imposición se liquidará de manera independiente del que le precede y del que le siga, a fin de que los resultados de ganancias o de pérdidas no puedan afectarse por eventos anteriores o posteriores en los negocios o actividades del contribuyente, salvo las excepciones legales.

Otros autores, suelen hablar de hechos imponibles permanentes, que son aquellos en que la norma tributaria reproduce un hecho que tiene vocación de continuidad indeterminada en el tiempo.

Espacial

Es la indicación de circunstancias de lugar, relevantes para la configuración en la hipótesis de incidencia, que resulta relevante para que se configure el hecho generador.

En cuanto a este tema, es necesario tener en cuenta los denominados “criterios de atribución de la potestad tributaria”, así pueden quedar obligados todos aquellos nacidos

en el país (Principio de la Nacionalidad); también pueden quedar obligados todos aquellos que se domicilien o residan en el país (Principio del Domicilio o de la Residencia); y finalmente, puede tenerse en cuenta como criterio atributivo de la potestad tributaria, la circunstancia de que alguien posea bienes y obtenga bienes o se realicen actos o hechos dentro del territorio (Principio de la Fuente o de la Radicación).

Elemento Cuantificante.

Al respecto, se ha suscitado cierta divergencia de criterios en cuanto si el elemento cuantificante es un elemento integrante del hecho generador. Villegas y Sainz de Bujanda sostienen que el mismo no es más que un instrumento destinado a dilucidar la cantidad de deuda, pero no forma parte del presupuesto que da origen a la obligación de pago; otros sostienen que el aspecto cuantitativo forma parte integral del hecho generador.

En todo caso, al determinar el *quantum*, es decir cuánto se deberá pagar respecto del impuesto causado, debe ser seleccionado por el legislador con el mismo cuidado que escogió los demás aspectos del hecho generador. Ahora bien, al hablar de elemento cuantificante se debe hacer relación a dos términos fundamentales, la base imponible y la alícuota.

Fernando Pérez Royo señala que la base imponible la constituye la expresión cifrada del hecho imponible. Se trata de una magnitud definida por la ley y que expresa la medición del hecho imponible o más exactamente, de su elemento material.

Nuestro Código Tributario señala en su artículo 62 que la base imponible es la **cuantificación económica del hecho generador** expresada en moneda de curso legal y **es la base del cálculo para la liquidación del tributo**, de lo cual podría colegirse que en el caso salvadoreño, el legislador consideró que el elemento cuantificante no forma parte constitutiva del hecho generador, sino un mecanismo para cuantificar el importe del tributo.

Por regla general la base imponible se expresa en un monto dinerario; en otros casos, la base imponible puede consistir en una magnitud con cierta relevancia

económica que sirva de sustento al importe tributario, como por ejemplo litros, kilogramos, etc.

Si la base es una cantidad numéricamente pecuniaria, sobre ella será factiblemente aplicar el porcentaje denominado “alícuota”; si por el contrario, la base carece de una cantidad numéricamente pecuniaria será imposible aplicar porcentaje alguno. De lo anterior surge la diferenciación entre impuestos *ad-valorem* y *específicos*⁹.

Como ejemplo de los importes tributarios *ad-valorem*, tenemos el Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, en cuanto en el artículo 55 de la ley del impuesto de que se trata se señala lo siguiente:

““La aplicación de la tasa a la base imponible de los hechos generadores, determina el impuesto que se causa por cada operación realizada en el período tributario correspondiente y que para los efectos del presente impuesto, se denomina “Débito Fiscal”””.

En cuanto la alícuota, el artículo 63 del citado código señala que las tasas o alícuotas son las **proporciones establecidas en las Leyes tributarias aplicables sobre la base imponible a efecto de determinar el impuesto que deberá pagarse**, una vez efectuadas las deducciones a que hubiere lugar. La alícuota como porcentaje que se aplica a la base imponible, puede ser:

- a) **Proporcional:** cuando el porcentaje se mantiene constante, cualquiera que se la dimensión de la base imponible sobre la que se aplica, de tal suerte que la cuantía de la obligación tributaria aumenta a medida que la base lo hace. Ejemplo de lo anterior es lo dispuesto en el artículo 41 de la Ley de Impuesto sobre la Renta que expone que las personas

⁹ Un importe tributario será *ad-valorem* cuando la base imponible es una magnitud numéricamente a la que se le aplica una alícuota, que es un porcentaje de dicha magnitud; cuando la base imponible no es una magnitud pecuniaria numérica, sino una dimensión valorativa, respecto de la cual está relacionado el importe tributario, pero no en la forma de porcentaje, estamos en presencia de un importe tributario específico.

jurídicas domiciliadas o no, calcularán su impuesto aplicando a su renta imponible una tasa del 25%.

- b) **Progresiva:** es la que aumenta al aumentar la base imponible. En principio el Impuesto sobre la Renta para las personas naturales tiene la cualidad de ser progresivo en cuanto su alícuota, tal como se observa en el artículo 37 de la ley de la materia.

- c) **Regresiva:** es aquella en que la alícuota disminuye cuando aumenta la base imponible. Lo anterior no debe confundirse con la regresividad en sentido económico, que es achacada a los impuestos indirectos.

5. CONCLUSIÓN

Conforme a las consideraciones realizadas a lo largo del presente documento, se reitera la posición de que el hecho imponible o hecho generador **es el elemento jurídico de mayor importancia dentro del Derecho Tributario actual**, por cuanto da origen a la obligación de pago, para muchos autores, la relación jurídica tributaria principal.

De esta manera, es indispensable la adecuada comprensión del hecho imponible y de sus aspectos o elementos, ya que en virtud del Principio de la Legalidad y de Seguridad Jurídica, el hecho imponible o hecho generador, debe estar descrito por la norma en forma completa para permitir conocer con certeza cuáles hechos o situaciones engendran potenciales obligaciones tributarias sustanciales, lo cual a su vez, viene delimitado precisamente por los elementos a que hemos relación en párrafos anteriores; de tal manera, que la ausencia de uno cualquiera de los mismos provoca que el efecto jurídico del hecho generador no se produzca.

BIBLIOGRAFÍA

Héctor B. Villegas, Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario, 8ª edición, Editorial Astrea de Alfredo y Ricardo de Palma, Buenos Aires, 2002.

Fernando Pérez Royo, Derecho Financiero y Tributario. Parte General, 16ª edición, Editorial Aranzadi, S.A., Navarra, 2006.

Dino Jarach, Finanzas Públicas y Derecho Tributario, 3ª edición, Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1996.

Dino Jarach, El Hecho Imponible, 3ª edición, Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1982.

Juan Martín Queralt, Carmelo Lozano Serrano, José M. Tejerizo López, Gabriel Casado Ollero, Curso de Derecho Financiero y Tributario, 17ª edición, Tecnos, Madrid, 2006.

Catalina García Vizcaíno. Derecho Tributario, 3ª edición, Lexis Nexis, Buenos Aires, 2007.