

Trabajo recibido el 24 de marzo de 2017 y aprobado el 13 de diciembre de 2018

La hipótesis tributaria: Aproximación conceptual y posibilidad de aplicación para el fortalecimiento del sistema tributario chileno*

TAX HYPOTHESIS: CONCEPTUAL APPROACH AND APPLICATION'S POSSIBILITY FOR THE STRENGTHENING OF THE CHILEAN TAX SYSTEM

ANTONIO FAÚNDEZ UGALDE**

RESUMEN

En el presente trabajo se examinan los alcances que la doctrina brasileña de derecho tributario ha otorgado a la denominada teoría de la hipótesis tributaria, a objeto de que sea incorporada en Chile a través de argumentos que el propio autor propone.

ABSTRACT

The following paper examines the motives which Brazilian doctrine of tax law has had on the theory of the tax hypothesis, in order to be incorporated in Chile through arguments that the author himself proposes.

PALABRAS CLAVES

Hipótesis tributaria, normas jurídicas tributarias, interpretación, derecho tributario

KEY WORDS

Tax hypothesis, tax legal rules, interpretation, tax law

1. Introducción

La hipótesis tributaria es un término cuyo origen se encuentra en la doctrina brasileña de derecho tributario, teniendo como mayor exponente al jurista Paulo de Barros. Ella forma parte de una estructura lógica que el referido autor paulista denomina como “norma padrón de incidencia o regla-matriz de incidencia tributaria”¹. Indica nuestro autor que dentro de ese esqueleto la hipótesis tratará la previsión de un hecho, en cuanto la consecuencia prescribirá la rela-

* La mayor fuente de información de esta investigación deriva de mi tesis doctoral titulada “La hipótesis jurídica tributaria en las proposiciones normativas en la Ley sobre impuesto a la renta chilena”, defendida en junio del año 2016 en la Escuela de Derecho de la Pontificia Universidad Católica de Valparaíso.

** Abogado, doctor en Derecho, magíster en Gestión con mención en Tributación Internacional, profesor asociado de la Escuela de Comercio de la Pontificia Universidad Católica de Valparaíso. Dirección postal: Avenida Brasil 2830, Edificio Monseñor Gimpert 6° Piso, Valparaíso, Chile, y correo electrónico: antonio.faundez@pucv.cl.

¹ BARROS (2009), p. 261.

ción jurídica que se va a instaurar². En tal sentido, la hipótesis es un supuesto de posible verificación (también denominada como antecedente, supuesto, prótasis, descriptor, etcétera) que, en palabras de Paulo de Barros, forma parte de una norma tributaria en sentido estricto, es decir, “aquella que marca el núcleo del tributo”³.

Con anterioridad a Paulo de Barros, ya otros autores brasileños habían utilizado, con un matiz similar, el enunciado hipótesis. Así, por ejemplo, Gomes de Sousa⁴ plantea que el hecho generador es justamente la hipótesis prevista en la ley tributaria en abstracto. Becker⁵ se refiere al término “hipótesis de incidencia”. Ataliba⁶, utilizando el mismo enunciado que Becker, indica que la hipótesis de incidencia es el concepto legal, esto es, un estado de hecho y no el propio estado de hecho. Vieira⁷, limitando el área normativa, utilizó el enunciado “hipótesis de incidencia tributaria” orientado a la descripción abstracta de un hecho de posible ocurrencia.

En Chile encontramos autores como Pedro Massone, quien ha citado dichas corrientes paulistas, pero, como se verá, con una línea argumentativa que resulta incompatible, lo que implica que han sido interpretadas de manera incorrecta.

En atención a lo anterior, el objetivo de este trabajo es, por un lado, presentar un acercamiento al concepto de hipótesis tributaria, precisando su contenido, y, por otro lado, establecer la posibilidad de aplicar estas corrientes paulistas en el sistema tributario chileno⁸. Este objetivo se posiciona en el campo de la interpretación de las normas jurídicas tributarias, sobre la base de construcciones hermenéuticas dotadas de contenido axiológico, lo que puede contribuir a la praxis de la jurisprudencia administrativa y judicial en la aplicación de las normas jurídicas tributarias. Dicho ámbito de interpretación ha mantenido un desarrollo frugal en la doctrina tributaria chilena, teniendo como principal representante al autor Jorge Streeter, quien publicó en el año 1968 el artículo “La interpretación de la ley tributaria”, con un alcance finalista del derecho y sin considerar una teoría de la norma jurídica, como lo reconoce el propio

² BARROS (2009), p. 262.

³ BARROS (2009), p. 262.

⁴ GOMES DE SOUSA (1975), p. 87.

⁵ BECKER (2007), p. 313.

⁶ ATALIBA (1977), p. 51

⁷ VIEIRA (1993), p. 62.

⁸ Entiéndase por sistema tributario chileno el conjunto ordenado de conocimiento que acerca del derecho nos provee la ciencia jurídica a través de las llamadas reglas de derecho o proposiciones acerca de las normas jurídicas. SQUELLA (2011), p. 434.

autor⁹. Así, el estudio del proceso de construcción de una hipótesis tributaria es innovador en Chile y su aplicación puede lograr un importante avance en el proceso de interpretación de las normas jurídicas tributarias.

2. La estructura lógica de las normas jurídicas

Es en la estructura lógica de la norma jurídica general y abstracta en donde aparece, en la mayoría de los casos, una hipótesis tributaria (o antecedente normativo) que se conjuga con una consecuencia (o consecuente normativo). Es una función dual propia de los juicios condicionales desarrollados en la teoría pura de Kelsen; esto es, la percusión de una consecuencia por la realización de un acontecimiento fáctico o hecho social que se subsume en el antecedente o hipótesis. Así, como ya se mencionó, la hipótesis es el supuesto de posible verificación, mientras que el consecuente normativo (también denominado como tesis, mandato, apódosis, prescriptor, etcétera) se constituye en la proposición implicada, prescriptiva de una conducta que debe ser cumplida por un sujeto (deudor) con relación a otro (acreedor). Dicha conducta puede asumir tres modalidades: prohibida (V), permitida (P) u obligatoria (O)¹⁰.

Esta función dual ha sido la principal base para un sector de la doctrina brasileña de derecho tributario de los últimos veinte años, en especial para un grupo de autores ligados a la maestría y doctorado impartido por la Pontificia Universidad Católica de São Paulo¹¹. Sin embargo, en lo que se refiere a mi posición frente a estas corrientes, una estructura lógica de una norma jurídica tributaria no debiera reconocer la posibilidad de subsumir antecedentes basados solamente en fuentes sociales, sino que dicha estructura también debe aceptar la existencia de normas cuyo contenido o identificación dependa de la satisfacción de ciertos criterios morales. Lo contrario implica aceptar un positivismo duro que no comparto¹². Por lo demás, el derecho positivo reconoce contenidos axiológicos. Explica Paulo de Barros que el dato valorativo está presente en toda configuración de lo jurídico, desde sus aspectos formales (lógicos), concluyendo

⁹ STREETER (1968), p. 9.

¹⁰ Asumo aquí la posición sostenida por Paulo de Barros en cuanto a excluir a la facultad como una cuarta modalidad, pues ese operador desempeña el papel de autorización bilateral, siendo reductible, por lo tanto, a una de las tres modalidades: prohibida, permitida u obligatoria. BARROS (2004), p. 68.

¹¹ Entre estos autores se encuentran: BARROS (2011), p. 100; LINS E SILVA (2012), p. 179; MOUSSALLEM (2012), p. 123; FERREIRA (2013), p. 41; CUNHA (2011), p. 101; CARRAZZA (2010), p. 62; DARZÉ (2010), p. 24; COSTA (2009), pp. 186 y 187; NARDI (2007), p. 20; SOUSA (2013), pp. 58 y 59; ROCHA (2012), p. 54; VIEIRA (2011), pp. 87 y 88; BELLUCCI (2008), p. 70; ARAÚJO (2007), p. 56; FERREIRA (2006), p. 52; MOTTA (2006), p. 299.

¹² En cuanto a la crítica al positivismo duro véase: ATRIA (2016), p. 31.

que, ahí donde hay derecho, habrá, ciertamente, el elemento axiológico¹³. Bajo la misma dimensión, Contipelli señala que el componente axiológico participa en todas las etapas de concreción de la experiencia jurídica, desde el proceso nomogénico que culmina con el momento de producción de la norma jurídica, a partir de la integración dialéctica entre hechos y valores, seleccionados por actos decisorios de poder, pasando por la fase de interpretación destinada a la construcción de significado deóntico de los modelos jurídicos, hasta la efectiva aplicación en el plano social¹⁴.

Es con base en la referida experiencia jurídica, como modalidad de objeto de cultura y producción de la acción humana, que Reale formula su teoría tridimensional del derecho bajo la siguiente estructura: el elemento valor, como intuición primordial; el elemento norma, como medida de concreción de lo valioso en el plano de la conducta social, y, finalmente, el elemento hecho, como condición de la conducta, base empírica de la ligación intersubjetiva, coincidiendo el análisis histórico con la realidad jurídica fenomenológicamente observada¹⁵.

En concreto, la descripción hipotética que es parte de la referida estructura lógica debe comprender el dato valorativo en todas las etapas de concreción de la experiencia jurídica, la que estará formulada sobre la base de posibles ocurrencias futuras de la siguiente manera: “si ocurriere la hipótesis F”, lo que llevado a un ejemplo cotidiano sería “si percibiere rentas por servicios profesionales en el territorio nacional durante un año”. En este caso, el verbo está planteado en futuro del subjuntivo (percibiere), identificándose un límite espacial (en el territorio nacional) y un límite temporal (durante un año).

Es muy importante tener presente que la hipótesis tributaria indicada en el ejemplo anterior no se encontrará transcrita de la misma forma que el enunciado del texto de la ley¹⁶, atendido que dicho enunciado en la mayoría de los casos ofrece directrices de carácter general. Esto llevará al operador jurídico a consultar distintas disposiciones del texto para lograr identificar la pretensión del derecho. Vernengo¹⁷ señala que toda interpretación de textos jurídicos tiene

¹³ BARROS (2013), p. 173.

¹⁴ CONTIPELLI (2009), p. 20.

¹⁵ REALE (2002), pp. 508-509.

¹⁶ Entiéndase aquí el término “texto” como objeto del mundo físico en el que se plasman los enunciados; esto es, tinta sobre papel. Algunos autores, como Mauricio Beuchot, otorgan al término “texto” un sentido más amplio, esto es, “no son solo los escritos, sino también los hablados, los actuados y aun de otros tipos; un poema, una pintura y una pieza de teatro son ejemplos de textos. Van, pues, más allá de la palabra y el enunciado”. BEUCHOT (2016), pp. 13-14.

¹⁷ SQUELLA (2007), p. 53.

por finalidad llegar a disponer de una traducción aceptable del texto del cual se trate, por lo que entender un enunciado es disponer de otro enunciado que pueda traducir el primero. Aquí radica la utilidad de la hipótesis tributaria para Paulo de Barros; esto es, generar aproximaciones didácticas a partir de los estímulos sensoriales del texto legislado que realiza el intérprete, identificando una hipótesis que describe un supuesto de contenido económico y un consecuente que estatuye un vínculo obligacional entre el Estado, en condición de sujeto activo, y una persona física o jurídica, particular o pública, como sujeto pasivo, de tal suerte que el primero estará investido del derecho subjetivo público de exigir, del segundo, el pago de una determinada cuantía en dinero¹⁸.

Sin embargo, la tarea del intérprete en establecer el verdadero sentido del texto legislado debe evitar caer en una construcción hipotética fundada únicamente en la función sintáctica y semántica de la literalidad de los enunciados. Por lo mismo, sería un error asumir solamente una hermenéutica unívoca propia de los positivistas lógicos, es decir, aquella que “pretenden una exactitud, un rigor, una fidelidad en la interpretación de los textos que no podemos alcanzar humanamente”¹⁹. Pero tampoco resulta apropiado aprovecharse en exceso de interpretaciones sin límites que derivan de la hermenéutica equívoca o posmoderna. Conviene, entonces, una posición intermedia que logre conciliar la univocidad con la equivocidad, como aquella que muestra Gadamer al decir que la interpretación tiene el modelo o estructura de la *phrónesis* o prudencia, ya que esta es sentido de la proporción y, por lo mismo, no es otra cosa que analogía puesta en práctica, hecha carne de uno mismo²⁰⁻²¹. Lo planteado aquí no se constituye en contradicción con los alcances interpretativos propios del derecho tributario chileno, en donde pareciera que lo restrictivo es condición esencial para aplicar una determinada norma jurídica, sino que lo que se busca es un equilibrio o proporcionalidad aplicada a un caso determinado, en donde también interviene la equidad como modo de ponderación a la hora de aplicar el derecho.

También cabe considerar que la interpretación parte de los enunciados del texto, los que solamente pueden ser recogidos a través de un lenguaje, es decir, para que esa interpretación pueda ser abrazada por el derecho, es menester que

¹⁸ BARROS (2004), pp. 612 y 613.

¹⁹ BEUCHOT (2016), p. 33.

²⁰ BEUCHOT (2016), p. 37.

²¹ La *phrónesis* deriva de las enseñanzas de Aristóteles; fue recogida por los medievales en su exégesis bíblica y, posteriormente, utilizada en el romanticismo de Schleiermacher, herencia que fue recibida por Dilthey y, luego, por Heidegger, quien la transmite a su discípulo Gadamer, influyendo en los más recientes Ricoeur y Vattimo. Véase BEUCHOT (2013b), pp. 8 y 9.

sea vertida en un lenguaje. Aquí la semiótica cobra relevancia, pero no de manera independiente, sino en un rango de complementación con la hermenéutica.

Peirce (1839-1914) utilizó el término semiótica para designar la teoría general de los signos, dividiéndola en gramática pura, lógica pura y retórica pura, lo que después –con Charles Morris (1901-1979)– se llamaría sintaxis, semántica y pragmática²². Asimismo, dividió los signos en índice, ícono y símbolo. El índice es el signo natural de los escolásticos; es un signo unívoco y que no tiene problemas de interpretación, pues guarda con lo significado una relación de causalidad. Así, por ejemplo, la huella es efecto del animal que pasó, el humo lo es del fuego y las nubes son causa de la lluvia. El símbolo es un signo equívoco, de carácter arbitrario, como son las lenguas; es decir, una cosa se puede decir de distintas maneras, por ejemplo, *impuesto*, *tax*, *imposto*, etcétera. En cambio, el ícono es un signo intermedio, ni completamente natural ni completamente cultural, sino parte y parte; por eso es un signo analógico, como es el caso de un simulador de un avión, el que se constituye en representación icónica y reproduce la situación para el que está aprendiendo a pilotear, pero no es totalmente igual, tiene sus diferencias propias²³.

Peirce también establece una relación triádica entre el signo, el interpretante y el objeto. Indica que el signo es representación; es decir, estar en lugar de otro, en este caso en lugar de un objeto. Pero, antes de que el signo represente a un determinado objeto, se verifica una relación de coherencia entre signos; es decir, el signo se relaciona con otros signos, lo que se denomina sintaxis. Luego se presenta una relación de correspondencia entre los signos y los objetos, dando lugar a la semántica; aquí concretamente el signo representa al objeto, lo que se da en la mente del intérprete. Este proceso Peirce lo denomina como interpretante, que no es lo mismo que el intérprete; por lo tanto, el interpretante implica una representación que da lugar a un signo. Finalmente, cuando los signos se relacionan con los usuarios, se establece un uso que es denominado pragmática. De esta manera, en la teoría de Peirce se justifica la relación triádica cuando el signo es usado por un emisor y un receptor, lo que se vincula con las tres dimensiones del lenguaje, esto es, la sintaxis, la semántica y la pragmática²⁴.

²² BEUCHOT (2013a), p. 196; BEUCHOT (2012), p. 8.

²³ BEUCHOT (2016), pp. 29-30.

²⁴ Posterior a Peirce y Morris, resaltaron las teorías desarrolladas por el británico Bertrand Russell (1872-1970), el alemán Gottlob Frege y el discípulo de estos últimos, el austriaco Ludwig Wittgenstein (1889-1951). Para un mayor análisis de estos autores con relación a los signos, se puede consultar: BEUCHOT (2013a), p. 221, y FREGE (1973), p. 57. En forma coetánea a la línea pragmatista y analítica, se desarrollaron las corrientes estructuralistas iniciadas por el suizo Ferdinand de Saussure, las que realizaron importantes aportes a la filosofía del lenguaje. A diferencia de Peirce, Saussure ubica su estudio en la psicología, estableciendo la dualidad entre el significante y el significado, en donde el

De esta forma, si se adopta la formulación hipotética ofrecida por Paulo de Barros, su descripción necesariamente deberá ser vertida por un lenguaje, para lo cual cobra relevancia la sintaxis y la semántica; sin embargo, su correcta aplicación no debe olvidar que los efectos del uso del lenguaje estarán orientados a la comunidad de los usuarios, en donde la pragmática juega un rol esencial.

Uno de los autores más destacados de las corrientes pragmáticas del lenguaje es el austriaco Ludwig Wittgenstein, quien centra su teoría en el uso de los signos; es decir, en el significado como resultado del uso lingüístico. Wittgenstein no busca entidades físicas ni abstractas como significados, sino usos; los significados son usos que se aplican tanto a las palabras como a los enunciados: unas y otros tienen significado por su uso. Plantea este autor que los enunciados correctos –desde un punto de vista sintáctico y semántico– se forman a partir de pequeños grupos de signos, pero la proposición pasa a ser movimiento en el juego del lenguaje; esto es, el lenguaje en conexión con las acciones con las que está entrelazado²⁵. De esta forma, la hipótesis tributaria en esencia es una proposición y, como tal, en su construcción debe considerar los aspectos pragmáticos, lo que permitirá de mejor manera lograr las aproximaciones didácticas ofrecidas por las corrientes paulistas de derecho tributario. Demos un paso más hacia su contenido.

3. La hipótesis tributaria como creación conceptual abstracta

La hipótesis tributaria tiene un carácter abstracto, es decir, conlleva, necesariamente, que un sujeto proceda intelectualmente a su construcción. Así, la construcción hipotética puede referirse a acciones humanas o naturales, representada en la fórmula “si ocurre la hipótesis F”. Paulo de Barros²⁶ señala que lo hipotético no quiere significar que el suceso relatado en el enunciado descriptivo todavía no haya sucedido, sino que se presenta como modalidad de

primero se constituye en la imagen acústica de la palabra en cuestión y el segundo es el concepto o la imagen mental del objeto [BEUCHOT (2012), pp. 158-159]. También resalta el análisis fenomenológico del lenguaje de Edmund Husserl, en pugna con el psicologismo. Husserl plantea que el signo puede significar una señal o una expresión, con lo cual el signo puede tener un aspecto físico y un aspecto psíquico o mental [BEUCHOT (2013a), pp. 291-292]. Esto le permite a Husserl establecer una estructura trilateral del lenguaje vinculada con: i) una esencia material, de naturaleza física, el signo escrito en el papel o, también, el complejo vocal articulado. También ii) una dimensión ideal, esto es, la representación que se forma en la mente de los hablantes, que es designada con el nombre de significación. De ello, incluye un tercer campo, iii) de los significados, esto es, los objetos a los que se refieren los signos, produciéndose en esta etapa una relación semántica [HUSSERL (1967), p. 239; HUSSERL (1962), pp. 306-321].

²⁵ WITTGENSTEIN (1986), p. 5.

²⁶ BARROS (2004), pp. 48 y 49.

relación. Por lo tanto, el operador jurídico tendrá que iniciar un recorrido por el texto de la ley para comenzar a relacionar distintas disposiciones o artículos, hasta construir, en su mente, la hipótesis tributaria. Veamos el siguiente ejemplo.

Para establecer la hipótesis tributaria que traerá como consecuencia el pago del impuesto sobre la percepción de rentas de las personas, lo más probable es que se tenga que encontrar, dentro del texto de la ley, aquella disposición que haga referencia a la percepción de rentas (criterio material), la que se relacionará con otras disposiciones del texto vinculadas, por un lado, al lugar donde se tendrá que percibir la renta (criterio espacial) y, por otro, al momento en que tendrá que ocurrir la percepción de la renta (criterio temporal). Esta sumatoria de disposiciones que realiza el operador jurídico en su mente es lo que otorga el carácter abstracto a la hipótesis tributaria.

Construir una hipótesis tributaria no significa que la norma jurídica ha quedado al arbitrio del operador jurídico. Cabe recordar que será siempre el legislador, de acuerdo con sus facultades legales, quien imputará determinadas consecuencias jurídicas por la ocurrencia de ciertos hechos que se subsumen en la hipótesis tributaria, lo que configura el denominado principio de imputación.

El fenómeno de la imputación de la causalidad normativa ha sido desarrollado mayormente por la doctrina brasileña, relacionándolo con la denominada incidencia de la norma tributaria, cuya creación ha sido asignada al autor Francisco Pontes de Miranda²⁷, y seguida por varios de sus compatriotas, como Marcos Bernal, José Souto y Alfredo Becker²⁸. El autor Soares da Costa²⁹ señala que si bien, la concepción de la incidencia de la norma se debe a Pontes de Miranda, hubo una profunda incompreensión de su pensamiento, que terminó por ser desnaturalizado y transformado en una visión mecanicista ingenua.

Paulo de Barros³⁰ indica que la llamada incidencia jurídica se reduce, por el prisma lógico, a dos operaciones formales: la primera, de subsunción o inclusión de clases, en que se reconoce que una ocurrencia concreta, localizada en un determinado punto del espacio social y en una específica unidad de tiempo, se incluye en la clase de supuestos de la norma general y abstracta. La segunda, de implicación, por cuanto la fórmula normativa prescribe que el antecedente implica la tesis; vale decir, el hecho concreto, ocurrido *hic et nunc*, hace surgir una relación jurídica también determinada, entre dos o más sujetos de derecho.

²⁷ SOARES DA COSTA (2009), p. 25.

²⁸ Becker indica que, por incidencia de la norma jurídica, se entiende como su efecto de transformar en hecho jurídico el soporte fáctico que el derecho considera relevante para ingresar al mundo jurídico, BECKER (2007), p. 307.

²⁹ SOARES DA COSTA (2009), p. 40.

³⁰ BARROS (2012), p. 33.

Agrega dicho autor que es importante tener en mente que tales operaciones lógicas solamente se realizan mediante la actividad del ser humano, que efectúa la subsunción y provoca la implicación que el precepto normativo reclama.

Sin embargo, Soares da Costa plantea una crítica a Paulo de Barros, señalando que dicho autor parte de la premisa de que no cabe distinción entre la incidencia de la norma jurídica y su aplicación, lo que sería un error, porque el plano de la aplicación estaría circunscrito a la prueba de un determinado hecho, mas no de la incidencia, la que se presenta en el mundo del pensamiento³¹.

Sin perjuicio de esta última discusión, lo claro es que un sujeto procederá a la implicación del precepto normativo construyendo las respectivas hipótesis tributarias, orientando su voluntad de acuerdo a la acción prescrita, o bien asumiendo una posición de incumplimiento frente a ella. Por lo mismo, la hipótesis tributaria siempre será válida aun antes de que los hechos sociales se verifiquen o aunque los hechos nunca se presenten. Por lo mismo, una observación lógica de los enunciados del texto de la ley necesariamente debe conducir a una dimensión abstracta de la hipótesis tributaria, identificando cada uno de los criterios (material, espacial y temporal) que le dan integridad.

4. Los criterios de la hipótesis tributaria

Los criterios de la hipótesis tributaria se constituyen en las directrices que le otorgan integridad. En palabras de Paulo de Barros³², la conjunción de esos datos indicativos ofrece la posibilidad de exhibir, en su plenitud, el núcleo lógico-estructural de la norma-patrón, lleno de los requisitos significativos necesarios y suficientes para el impacto jurídico de la exacción. La clave para entender la función que cumplen los referidos criterios es explicada, con admirable precisión, por el autor Geraldo Ataliba³³: los criterios de la hipótesis tributaria “no son sus causas, no le determinan su ser, sino sólo el modo (la manera) de ser. Se integran en ella y no la originan”. Esto es lo que permite sostener el carácter unitario e inescindible de la hipótesis tributaria, lo que no impide, según Paulo de Barros³⁴, que se pueda promover la descomposición lógica de ella con la finalidad de dividirla para extraer, de esa operación intelectual, los núcleos de los datos fundamentales que orientarán al estudio sistemático de esa categoría jurídica. En otras palabras, la disgregación de la hipótesis tributaria estaría

³¹ SOARES DA COSTA (2009), p. 47.

³² BARROS (2004), p. 117.

³³ ATALIBA (1977), p. 82.

³⁴ BARROS (2011), p. 98.

destinada para el estudio didáctico de cada uno de los criterios que la integran, lo que es autorizado dentro de los estudios propios del lenguaje.

Paulo de Barros³⁵ utiliza la expresión “elementos” para referirse a los componentes del hecho jurídico tributario, y “criterios”, para los de la hipótesis de incidencia de la norma general y abstracta, agregando que tales nombres los eligió arbitrariamente, teniendo en vista la necesidad de distinguir entidades lingüísticas con funciones sintácticas y semánticas diversas. Así, el término “elementos” sugiere una parte que ayuda a la composición de una cosa, mientras que el término “criterios” implica características o propiedades de un todo que lo hace inescindible. Con la finalidad de demostrar la inescindibilidad de la hipótesis jurídica, Paulo de Barros³⁶ realiza una analogía muy ilustrativa con relación a una esfera metálica: si, en un aula de física, se propusiese como objeto de estudio una esfera metálica, inicialmente desalentaría al profesor el carácter unitario e inescindible de ese objeto. La esfera no tiene elementos o partes. No puede ser partida o desarmada. Si fuera escindida, ya no será más una esfera, sino otro objeto: dos semiesferas. Para mantener su identidad sustancial, como objeto de estudio, ha de ser considerada unitariamente. Pese a ello, la esfera puede ser examinada en cuanto a las diversas propiedades, o características, o aspectos, reconocibles en su identidad sustancial, como por ejemplo en cuanto a su forma, brillo, peso, simetría, materia, movilidad, tamaño, consistencia, densidad, etcétera; son aspectos ínsitos en su consistencia unitaria.

Ataliba³⁷, adhiriendo a Paulo de Barros, indica que la hipótesis de incidencia no deja de ser una e indivisible por el hecho de poseer diversos aspectos, cuya consideración no implica su descomposición en partes o elementos. Agrega que no parece adecuada la expresión “elementos”, porque ella sugiere la idea de que se está frente a algo que entra en la composición de otra cosa y sirve para formarla. En este sentido, indica que cada aspecto de la hipótesis de incidencia no es algo *a se stante*, de forma que asociado a los demás resulte en la composición de la hipótesis de incidencia, sino que simples cualidades, atributos o relaciones de una cosa una e indivisible, que es la hipótesis de incidencia, jurídicamente considerada; así, la hipótesis de incidencia es un todo lógico unitario e inescindible.

Contrario a lo que se ha venido señalando, se encuentra el autor chileno Pedro Massone, quien indica: “Concuerdo con que estamos frente a conceptos que, como tales, no son escindibles. En definitiva, la realidad que nos rodea es

³⁵ BARROS (2004), p. 143.

³⁶ ATALIBA (1977), pp. 80 y 81.

³⁷ ATALIBA (1977), pp. 80 y 81.

un solo todo continuo e inseparable. Pero el hombre, para conocer esa realidad, y por razones prácticas, corta y separa artificialmente cosas y hechos, y lo que algunos llaman elementos de los mismos, en un proceso de análisis, para después volver a reunirlos en una síntesis que supera el punto de partida³⁸. A modo de ejemplo, añade: “Un niño pequeño que recibe un nuevo juguete, desea conocerlo y dominarlo. En forma casi instintiva, tiende a desarmarlo. Cuando lo logra, queda desolado. Corre a sus padres para que lo arreglen o armen nuevamente, para que reconstruyan esa cosa que llamamos juguete. Lo mismo hacemos los mayores al analizar el objeto de nuestro pensamiento (cosa o hecho), pero la recomposición corre también por nuestra cuenta”. Finalmente, concluye: “Pienso que las palabras aspectos, criterios, etc. no resultan sinceras y velan la operación que realizamos. Por el contrario, elementos nos muestra más claramente el corte o separación que hacemos, para luego hacer una recomposición destinada a superar el punto de partida. Tal vez, en definitiva, es un problema de gustos. Personalmente prefiero mostrar abiertamente el proceso de análisis y recomposición que efectuamos”.

En atención a la precisión terminológica que el lenguaje científico reclama, me inclino por considerar el término “criterios” para referirme al contenido de la hipótesis tributaria, adhiriéndome a los postulados del autor Paulo de Barros, pero precisando lo siguiente: no se trata de una cuestión de gustos, sino de establecer la diferencia entre integrar algo y componer algo, distinción que resulta esencial para la comprensión de la dimensión abstracta de la hipótesis tributaria, lo que dista del plano ontológico de los hechos jurídicos tributarios. La acción de integrar implica formar un todo, en cambio componer sugiere que una parte sumada a otras den lugar a un todo³⁹. Con base en ello, la hipótesis tributaria surge de la sumatoria de distintas disposiciones del texto de la ley que realiza el operador jurídico en forma abstracta; es decir, por la lectura del texto de la ley, proceso que, una vez concluido, permitirá establecer una determinada hipótesis integrada de distintos criterios que la identifican, pero que no han ayudado en su construcción, ya que tal proceso se debió a la recepción intelectual de los distintos enunciados del texto legal. De esta forma, los criterios no dan origen a la hipótesis tributaria, sino que en tal proceso participa el texto de la ley y el operador jurídico. En cambio, la construcción del hecho jurídico tributario se debe a un proceso de subsunción de hechos sociales en una

³⁸ MASSONE (2013), p. 1138.

³⁹ Así también lo reconoce la Real Academia Española con el siguiente alcance: “integrar”, en su primera acepción, significa constituir un todo. Por su parte, “componer”, en su primera acepción, significa formar de varias cosas una, juntándolas y colocándolas con cierto modo y orden, y, en su segunda acepción, constituir, formar, dar ser a un cuerpo o agregado de varias cosas o personas.

determinada hipótesis tributaria, en el cual encontraremos distintos elementos que participan en dicha composición y que son parte de los hechos sociales, como por ejemplo el hecho de que exista un sujeto –con nombre o razón social determinada– que participó en dicho evento (elemento personal), el hecho de que el sujeto domiciliado en el extranjero perciba rentas (elemento material), el hecho de que haya percibido esa renta en Chile (elemento espacial) y el hecho de que percibió la renta un día determinado (elemento temporal). Entonces, estos últimos elementos o partes han ayudado al proceso de composición del hecho jurídico tributario como consecuencia de haber sido subsumidos en la hipótesis jurídica tributaria integrada con sus respectivos criterios.

Esta diferencia, aunque parezca muy sutil, no logra ser percibida por Massone, cuyo impedimento se debe a que dicho autor plantea un análisis conjunto entre los criterios de la hipótesis tributaria y los elementos del hecho jurídico tributario, llegando a concluir que entre dichas instituciones “hay y debe haber una coincidencia total de las respectivas figuras, de modo que el hecho sea un reflejo o espejo de la hipótesis”, y agrega que “Esa identidad formal, hace que la descripción de una (hipótesis) sea aplicable al otro (hecho jurídico) y viceversa”⁴⁰. El análisis conjunto que plantea Massone lo obliga a decidir por uno de los dos términos, eligiendo la expresión “elementos”, sin percatarse de que el error parte en el análisis conjunto que desarrolla.

Por último, frente a la pregunta de cuál sería el término más apropiado para referirse a las directrices que integran la hipótesis tributaria, como por ejemplo “criterios”, en palabras Paulo de Barros, o “aspectos”, según Ataliba, creo que la respuesta no merece un mayor análisis si, en definitiva, dichas directrices apuntan a identificar una determinada hipótesis y no a originarla. La lingüista y lexicógrafa Tereza Camargo advierte que, teniendo en cuenta la gran cantidad de términos técnicos y científicos, y teniendo en cuenta la escasa utilización de muchos de ellos, el lexicógrafo tendrá una tarea difícil en la selección de las unidades que componen la nomenclatura del diccionario general⁴¹.

En síntesis, los criterios de la hipótesis tributaria se encuentran a disposición de los hechos sociales del mundo real, en donde, iniciado el procedimiento de subsunción de los últimos en los primeros, dará paso a la elaboración del hecho jurídico tributario. En esto también radica la principal diferencia entre los criterios de la hipótesis tributaria y los elementos del hecho jurídico tributario, en donde en aquella se identifican los predicados o notas individualizadoras de una acción-tipo (criterio material) y de sus condicionantes de espacio (criterio

⁴⁰ MASSONE (2013), pp. 1160 y 1161.

⁴¹ BARROS (2006), p. 23.

espacial) y de tiempo (criterio temporal) –estos dos últimos también en estado de indeterminación–, mientras que, en el hecho jurídico tributario, se presenta una acción concreta, verificada en un punto del tiempo y en un lugar del espacio⁴². Es por ello que en la hipótesis tributaria no se presentan descripciones específicas, sino que podrá recibir un número infinito de supuestos; en cambio, una vez que nace el hecho jurídico tributario, la descripción será específica, formando una relación entre dos sujetos determinados que asumirán, uno, la calidad de sujeto activo, y, el otro, la de sujeto pasivo plenamente identificado. De ahí la conclusión: que el sujeto pasivo no forma parte de la hipótesis tributaria si no del consecuente normativo con el cual se relaciona.

4.1. El criterio material como núcleo abstracto de la hipótesis tributaria

Paulo de Barros⁴³ indica que el criterio material se encuentra vinculado a un verbo representativo de comportamientos de personas, sea en una acción de dar, hacer o, simplemente, ser. En Perú, la doctrina representada por el autor Jorge Bravo también ha seguido los planteamientos de Paulo de Barros en cuanto a los alcances del criterio material⁴⁴. Un tanto más alejada de estos postulados se encuentra la doctrina argentina, representada en el autor Héctor Villegas, quien, si bien cita a Paulo de Barros al enfrentar el análisis del criterio material, plantea el enfoque asociado al término “hecho imponible”⁴⁵, por lo que asume una postura completamente distinta a la del autor paulista. En la doctrina chilena, Pedro Massone recopila las principales fuentes de la escuela paulista de derecho tributario, reconociendo el criterio material de la hipótesis tributaria⁴⁶, pero incurriendo en una impropiedad al realizar un análisis conjunto con el denominado “hecho jurídico tributario”.

Otros autores, de los cuales disiento, atribuyen al criterio material un carácter amplio asociado a la imagen abstracta de un hecho jurídico. En tal línea argumentativa se encuentra Geraldo Ataliba⁴⁷, quien señala que “el aspecto material de la hipótesis de incidencia es la propia descripción de los aspectos sustanciales del hecho o conjunto de hechos que le sirven de soporte”. Indica, además, que el aspecto material, desde un punto de vista funcional y operativo del concepto (de hipótesis de incidencia), es el más importante, porque, preci-

⁴² BARROS (2004), p. 143.

⁴³ BARROS (2011), p. 100.

⁴⁴ BRAVO (2010), p. 172.

⁴⁵ VILLEGAS (2001), p. 274.

⁴⁶ MASSONE (2013), pp. 1167-1170.

⁴⁷ ATALIBA (1977), p. 114.

samente, revela su esencia, permitiendo su caracterización e individualización, en función de todas las demás hipótesis de incidencia. Agrega que el aspecto material, como imagen abstracta de un hecho jurídico, se puede reflejar en: la propiedad inmobiliaria, patrimonio, renta, producción, consumo de bienes, prestación de servicios, o una actuación pública como el hecho de que el Estado realice obras, produzca un servicio, conceda una licencia, una autorización, un permiso, etcétera. En una posición muy similar se encuentra su compatriota Alfredo Becker, quien señala que “en la composición de la hipótesis de incidencia el elemento más importante es el *núcleo*. Es la naturaleza del núcleo lo que permite distinguir las distintas naturalezas jurídicas de los negocios jurídicos. También es el núcleo el que confiere el *género jurídico* al tributo. En las reglas jurídicas de tributación, el núcleo de la hipótesis de incidencia es siempre la *base de cálculo*”⁴⁸.

La aproximación dogmática del criterio material de la hipótesis tributaria ha despertado gran interés por los autores señalados, en especial aquella propuesta por Paulo de Barros. Sin embargo, es necesario complementar las referidas corrientes paulistas, análisis que será asumido considerando algunos aspectos de la semiótica, lo que no significa –como ya se explicó– establecer una construcción hipotética fundada únicamente en la función sintáctica y semántica de la literalidad de los enunciados, sino un modelo interpretativo de normas cuyo contenido o identificación dependa de la satisfacción de ciertos criterios morales, en la búsqueda de un equilibrio o ponderación a la hora de aplicar el derecho.

4.1.1. El verbo y sus complementos

André Martinet⁴⁹ afirma que, cualquiera sea la lengua, para la existencia de un enunciado necesariamente debe haber un núcleo, a partir del cual puede producirse una expansión. Agrega que cuando este núcleo es simple, se podrá designar como predicado (verbo), pues tiene ese mismo carácter central de unidad, el que se observa en aquellos enunciados en que el predicado va acompañado de un sujeto. Como ejemplo de ello se puede citar: «los contribuyentes venden», «los herederos negociaron», «el consumidor compra», etcétera. En este sentido, el predicado, como parte esencial en la formulación de proposiciones, puede prescindir de sus expansiones o complementos. Martinet⁵⁰ plantea el siguiente ejemplo: en la frase «los perros de la vecina comen la sopa», los segmentos «de la vecina» y «la sopa» pueden desaparecer sin que deje de existir el

⁴⁸ BECKER (2007), p. 348.

⁴⁹ MARTINET (1968), p. 221.

⁵⁰ MARTINET (1968), p. 221.

enunciado «los perros comen»; al contrario, ni «de la vecina comen la sopa», ni «los perros de la vecina la sopa» representan ya un enunciado completo. Los segmentos «perros» y «comen» tienen, pues, un comportamiento aparte, un estatuto particular, que tradicionalmente les ha valido las designaciones de sujeto y predicado.

De acuerdo con el esquema anterior, el criterio material se presenta como un núcleo abstracto de la fórmula hipotética, formado, en su esencia, por un verbo designativo de comportamientos de una persona, sea natural o jurídica, pero que, además, requerirá de complementos o extensiones para lograr su total comprensión. Ante esto, en el proceso de construcción de la hipótesis tributaria, el operador jurídico deberá extraer del texto de la ley tanto el verbo como sus complementos para representar, en un plano abstracto, el criterio material que integrará dicha hipótesis. Cabe precisar que tanto el verbo del texto de la ley como el que se incorpora al criterio material de la hipótesis tributaria, tendrá un carácter asertivo finito: asertivo, porque es producido entre dos pausas, y finito, porque tiene una entonación específica final⁵¹. Por lo tanto, el verbo se constituye en el medio de conexión de las masas elocutivas de carácter sustantivo, adjetivo y adverbial, de acuerdo a las reglas de enlace y ordenamiento que entrega la sintaxis.

Si bien la articulación del lenguaje en algunos pasajes no requiere de nominativos para la construcción gramatical, como sucede en los enunciados «hace frío», «está limpio», «es tarde» o «habrá regalos», la situación cambia frente a la elaboración de la hipótesis tributaria, en donde para la identificación de su criterio material se requerirá relacionar y conectar el verbo con sus complementos o expansiones. De esta manera, si se consideran combinaciones gramaticales relacionadas con el impuesto a la obtención de la renta, tomando como base factores como la residencia, una actividad económica, el lugar de la fuente de la renta, entre otros, se podrá llegar al siguiente supuesto: «percibir» será el verbo que nos acercará a la identificación del criterio material; luego, las expansiones o complementos se inclinarán en los términos «renta», «residente» y en una actividad económica, como por ejemplo «servicios profesionales». Si se considera la fórmula hipotética «si ocurre la hipótesis F», el criterio material quedaría representado de la siguiente forma: «si el residente percibiere rentas por un servicio profesional». Esta proposición se descompone en la conjunción «si», en el artículo «el», en el sustantivo «residente», en el verbo en modo subjuntivo futuro «percibiere», en el sustantivo «rentas», en la preposición «por», en el artículo «un», en el sustantivo «servicio» y en el adjetivo «profesional». Considerando que en lenguaje todo es combinación,

⁵¹ BENVENISTE (2005), p. 166.

sintácticamente se pueden presentar distintas cadenas de palabras orientadas a identificar el criterio material; sin embargo, como se aprecia en el ejemplo, el verbo será el punto incipiente para comenzar la búsqueda, en el texto de la ley, de sus respectivas expansiones o complementos.

En el ejemplo propuesto, el verbo «percibir» cumple la función propia de los roles participantes de acuerdo con la gramática de construcciones propuesta por la autora norteamericana Adele Goldberg⁵². Así, el verbo «percibir», sin complementos o expansiones, podría encontrar dos roles participantes: el «percibidor», esto es, quien percibe, y lo «percibido», es decir, lo que se percibe.

Dentro de los roles participantes a los que se refiere Goldberg también se pueden presentar distintas valencias, esto es, en opinión de Portilla⁵³, aquellas que se refieren al número de participantes implicados en un determinado enunciado expresado por un verbo. Por ejemplo –indica este último autor–, semánticamente, el verbo «golpear» se refiere a un supuesto que implica necesariamente dos participantes, un agente que ejecuta la acción de golpear y un paciente que es golpeado, en donde el verbo tendrá un carácter bivalente. Por su parte, el verbo «caminar» se refiere a una situación en la que está implicado solamente un participante: quien realiza el movimiento, caso en el cual el verbo será monovalente. El verbo será trivalente si implica la presencia de un agente, un paciente y un beneficiario o receptor, como en el caso de los verbos «regalar», «enviar», «vender». Finalmente, existen en español verbos nulovalentes o de valencia cero que, protópicamente, no contemplan la presencia de ningún participante, como, por ejemplo, aquellos que expresan fenómenos naturales como *llover*, *tronar*, *amanecer*, que gramaticalmente son verbos unipersonales.

Si volvemos al ejemplo del verbo «percibir», podría calificar como un verbo trivalente si consideramos el enunciado «María percibió de Juan una renta», en donde «Juan» es el agente, «María» la beneficiaria y la «renta» el paciente. Sin embargo, en las normas generales y abstractas no nos encontraremos con este tipo de enunciados, frente a lo cual determinar el tipo de valencia de un verbo del criterio material dependerá de cada caso en particular.

Considerando estos roles participantes se puede llegar de manera más segura a los complementos comprendidos en la construcción gramatical. Según Goldberg⁵⁴, el marco semántico de un verbo incluye la delimitación de roles participantes, los que deben distinguirse de los roles asociados con la construcción, los cuales se denominan roles argumentales. La distinción tiene por objeto

⁵² GOLDBERG (1995), p. 43.

⁵³ PORTILLA (2008), p. 188.

⁵⁴ GOLDBERG (1995), p. 43.

captar el hecho de que los verbos están asociados a roles de marco específico, mientras que las construcciones están asociadas con roles más generales. En este sentido, agrega Goldberg⁵⁵, si un verbo es un miembro de una clase verbo que se asocia convencionalmente con una construcción, a continuación, los roles participantes del verbo pueden ser semánticamente fusionados con los roles argumentales de la construcción.

La relación entre los roles participantes y los roles argumentales también puede ser apreciada en la fórmula hipotética del criterio material que se ha venido señalando: «si el residente percibiere rentas por un servicio profesional». En efecto, el rol participante «percibidor» se puede relacionar con el rol argumental «residente», mientras que el rol participante «renta», con el rol argumental «por un servicio profesional». En este caso, se desprenden dos participantes del verbo, asumiendo un carácter bivalente, en donde el «percibidor» es el agente y la «renta» el paciente.

Según el autor chileno Sabaj⁵⁶, el problema radica en determinar cuántos son los argumentos que entraña un predicado (verbo) y de qué tipo son estos argumentos, lo cual se define a partir de los roles temáticos (participantes). Su compatriota Daniel Pereira⁵⁷ señala que la relación de los roles participantes y los roles argumentales se desarrolla con base en dos principios. Primero, el principio de coherencia semántica: solo pueden fusionarse los roles semánticamente compatibles, es decir, si un rol es una instancia de otro; así, por ejemplo, no podría fusionarse el rol participante «percibidor» con el rol argumental «renta». Segundo, el principio de correspondencia: cada rol participante perfilado léxicamente se puede fusionar con un rol argumental de la construcción, es decir, si el verbo posee más roles participantes que roles argumentales perfilados por la construcción, entonces se puede agregar un rol más a la construcción, y también viceversa.

Advierte Sabaj⁵⁸ que lo que se denomina participantes semánticos “ha sido objeto de estudio de distintas corrientes lingüísticas, básicamente, desde la semántica y la sintaxis. Esta variedad de enfoques se refleja en las distintas nominaciones que, dependiendo de la orientación teórica, o el énfasis en lo semántico o en lo sintáctico, el mismo término presenta: participantes semánticos, roles semánticos, papeles temáticos, marcos, esquemas sintácticos, casos, actantes, etc. Debido a la unión entre aspectos semánticos y sintácticos

⁵⁵ GOLDBERG (1995), p. 50.

⁵⁶ SABAJ (2006), p. 270.

⁵⁷ PEREIRA (2013), p. 138.

⁵⁸ SABAJ (2006), p. 268.

que confluyen para explicar los predicados verbales, se sostiene que el ámbito específico del estudio de los participantes semánticos es objeto de la interfaz léxico-sintáctica". Indica el mismo autor que, independientemente del tipo de predicados que se esté estudiando, el tema de los roles semánticos parece ser un asunto especialmente controversial, lo que se debe a que, a pesar de la proliferación de aproximaciones y modelos que lo abordan, nunca ha habido acuerdo en cuáles ni cuántos son estos papeles semánticos⁵⁹. Sin embargo, a pesar de estas controversias en el plano de los lingüistas, no existe impedimento para establecer la respectiva construcción gramatical del criterio material de la hipótesis tributaria a la luz de los roles participantes de los verbos, lo que se constituye en una adecuada herramienta de conexión con sus expansiones o complementos.

Entonces, el verbo es la esencia de ese núcleo abstracto que es el criterio material; la falta de él podría generar graves inconvenientes de interpretación. Por ejemplo, si la recepción del texto de la ley fuera la frase «establécese un impuesto sobre la renta»⁶⁰, lo más probable es que se dificulte la construcción de la hipótesis tributaria, cuyo criterio material no estaría premunido de un verbo vinculado a un comportamiento de una persona. Esta proposición se descompone en el verbo «establécese», en el artículo «un», en el sustantivo «impuesto», en la preposición «sobre», en el artículo «la» y en el sustantivo «renta». El único verbo en dicha proposición es «establécese», el cual tiene una conjugación no personal, es decir, no está ligado a una acción de una persona. En este caso, lo más probable es que se tenga que recurrir a otras disposiciones del texto de la ley para la búsqueda de ese núcleo que identificará correctamente el criterio material. Puede que el camino se dificulte para quien recién comience en estas latitudes, tanto como tratar de revelar el secreto del sonido de un violín Stradivarius. En estricto rigor, la citada proposición creada en nuestra mente no resulta adecuada; es tan confusa como afirmar «establécese un impuesto sobre un árbol». Lo correcto es señalar «establécese un impuesto sobre la tala de árboles», en donde el verbo «talar» será el predicado que llevará a construir la hipótesis tributaria que persigue el legislador, es decir, que la «tala» de un árbol traerá como consecuencia el pago de un tributo.

Hasta aquí solamente se ha identificado el criterio material, estando pendiente, para la elaboración definitiva de la hipótesis tributaria, identificar su criterio temporal y espacial. Según Paulo de Barros⁶¹, es sumamente difícil referirse al

⁵⁹ SABAJ (2006), p. 268.

⁶⁰ Una redacción parecida ofrece el artículo 1º de la Ley sobre impuesto a la renta, consagrada en el artículo 1º del Decreto Ley N° 824 de 1974.

⁶¹ BARROS (2011), p. 99.

criterio material sin hacer mención, aunque levemente, a las circunstancias de tiempo y lugar que le son atinentes. Agrega que el criterio material debe estar delimitado por condiciones espaciales y temporales, para que el perfil típico esté perfecto y acabado, por lo que sería absurdo imaginar una acción humana, o cualquier suceso de la naturaleza, que se realice independientemente de un lugar y ajeno a una cantidad de tiempo⁶². En esto radica el carácter escindible de la hipótesis tributaria, la que, para su construcción y comprensión, necesariamente debe estar premunida de todos sus criterios; es decir, una vez identificado el verbo –que se constituye en base del núcleo–, en sus complementos o expansiones también se integrarán expresiones que estarán asociadas a criterios temporales y espaciales. Pero, antes de comenzar el estudio de estos últimos criterios, previamente se analizarán las distintas corrientes doctrinarias relacionadas con la procedencia de establecer un cuarto criterio de la hipótesis tributaria, esto es, el denominado criterio personal.

4.1.2. Corrientes doctrinarias sobre el denominado criterio personal

Las construcciones dogmáticas sobre la cantidad de criterios que identifican una hipótesis tributaria no han sido uniformes. A los tres criterios esbozados –material, espacial y temporal–, parte de la doctrina agrega un cuarto, al que denomina criterio personal o subjetivo, lo que no ha estado ajeno a críticas, como se pasará a explicar.

Entre los autores que incluyen el referido cuarto criterio se encuentra Geraldo Ataliba⁶³, quien señala que “el aspecto personal, o subjetivo, es la cualidad –inherente a la hipótesis de incidencia– que determina a los sujetos de la obligación tributaria que el hecho imponible hará nacer. Consiste en una conexión (relación de hecho) entre el núcleo de la hipótesis de incidencia y dos personas, que serán erigidas, en virtud del hecho imponible y por fuerza de la ley, en sujetos de la obligación. Es pues un criterio de indicación de sujetos, que se contiene en la hipótesis de incidencia”. Indica, además, que la mayoría de las veces, el aspecto personal queda implícito, aunque sea patente, lo que no obsta a que la ley sea expresa en la determinación de uno de los dos sujetos. Agrega que lo que, en la ley, recibe la calificación de aspecto personal de la hipótesis de incidencia es la determinación –explícita o implícita– del sujeto activo y el establecimiento del criterio para identificar al sujeto pasivo, criterio este que también puede venir explícito o implícito. Aunque, reconoce nuestro autor –al alero de Paulo de Barros–, que, si bien solo en el hecho imponible (hecho jurídico

⁶² BARROS (2012), p. 290.

⁶³ ATALIBA (1977), pp. 85-87.

tributario, en mi terminología) es posible determinar correctamente el sujeto pasivo, “la hipótesis de incidencia tiene un criterio genérico de identificación del sujeto pasivo”⁶⁴.

En la misma línea se encuentra el autor brasileño Navarro⁶⁵, quien señala que los aspectos más significativos de la hipótesis tributaria son cuatro: el personal, el material, el temporal y el espacial. Agrega que el aspecto personal de la hipótesis de incidencia dice relación con la persona envuelta en el hecho elegido como jurídico –para fines tributarios– por el legislador. Para aclarar su posición, Navarro⁶⁶ cita como ejemplo el fenómeno de la sustitución tributaria, en donde se demuestra que la persona obligada a pagar el tributo, por expresa determinación de la norma, es diferente de aquella que, en la hipótesis de incidencia de la misma norma, practica el hecho elegido como jurídico. Concilia también esta posición su compatriota Souza⁶⁷, manifestando que no existe la menor posibilidad de imaginarse una norma impositiva que no posea un criterio personal en su antecedente.

El brasileño Maia⁶⁸ sostiene que los tres criterios propuestos por Barros Carvalho –material, espacial y temporal– son suficientes para la existencia de la relación jurídica tributaria; sin embargo, otros criterios pueden ser aglutinados a estos, atendido que tanto el legislador como el cientista describen y sistematizan el producto legislado, siendo necesarias otras informaciones para que el tributo nazca. Con base en estas mismas ideas, su compatriota Leal⁶⁹ señala que, sin un sujeto en la hipótesis, no es posible construir lógicamente la regla-matriz de incidencia tributaria, por cuanto habría casos en que se tendrían hipótesis tributarias sin obligaciones tributarias correspondientes, como por ejemplo en el caso del impuesto sobre la renta resultante del trabajo asalariado para los servidores diplomáticos de gobiernos extranjeros. Propone el mismo autor que, para evitar ambigüedades, a este criterio se lo denomine como subjetivo, para establecer una diferencia entre el sujeto que consta en el antecedente y el sujeto pasivo que aparece en el criterio personal del consecuente, porque se trata de criterios diferentes, con funciones diferentes y, posiblemente, personas diferentes, pues no es necesario que el sujeto pasivo sea la persona que realiza

⁶⁴ ATALIBA Y BARROS (1978), p. 9.

⁶⁵ NAVARRO (2003), p. 92.

⁶⁶ NAVARRO (2010), p. 597; NAVARRO (2000), p. 375.

⁶⁷ SOUZA (1999), p. 170.

⁶⁸ MAIA (2008), p. 124.

⁶⁹ LEAL (2008), pp. 178-181.

el verbo. En una posición muy parecida se encuentra el brasileño Cunha⁷⁰, quien señala que el ámbito de validez personal de las normas generales existe: ellas valen, genéricamente, para todos los que practicaren el hecho previsto en el verbo del criterio material, objeto de acción humana. Agrega que se puede ocultar para fines de simplificación del análisis, pues, gran parte de las veces, él no es relevante en el análisis de la norma de incidencia tributaria, pero no niega su existencia, siendo, en tal caso, igualmente genérico y abstracto el sujeto del antecedente.

Las ideas anteriores también son compartidas por el jurista peruano Bravo⁷¹, quien señala que “el aspecto personal de la hipótesis de incidencia es el conjunto de coordenadas (condicionantes y calificaciones) referidas al sujeto que realizará la conducta que la norma tributaria pretende afectar”. Luego, adhiriéndose a los postulados del autor brasileño Sacha, indica que es del entendimiento que, para la configuración del supuesto de hecho, debe atenderse a las condiciones y calificaciones de la persona involucrada en el hecho.

Encauzando mi posición frente a las distintas motivaciones doctrinarias, no comparto la posibilidad de que en la hipótesis tributaria se presente un cuarto criterio de carácter personal, con funciones y características propias, que permitan otorgarle una categoría similar a la de los demás criterios. Con esto no desconozco la posibilidad de que existan aspectos referidos a un sujeto, sino que considero que estos aspectos pasan a formar parte del denominado criterio material. De esta manera, la acción vinculada a un sujeto no es más que una función complementaria del verbo, integrándose, en consecuencia, al criterio material.

Si recordamos los roles participantes y roles argumentales que se presentan en toda construcción gramatical, ambos pueden ser semánticamente complementados. Por ejemplo, si se considera la fórmula hipotética del criterio material «si el residente percibiere rentas por un servicio profesional», el rol participante «percibidor» se puede relacionar con el rol argumental «residente». Siendo así, los sujetos –no determinados– que se puedan asociar a una acción se constituyen en complementos o expansiones del verbo, todo lo cual pasa a formar parte del criterio material de la hipótesis tributaria. Otra función no es posible apreciar. En cambio, como se verá más adelante, los criterios espacial y temporal de la hipótesis tributaria cumplen una función distinta; esto es, limitan, en lugar y tiempo, al criterio material que ha sido previamente identificado.

⁷⁰ CUNHA (2011), p. 105.

⁷¹ BRAVO (2010), p. 174.

Por lo tanto, el conjunto de coordenadas referidas al sujeto que realizará la conducta solamente se puede encontrar a partir de la acción y, con mayor precisión, a través de un proceso de complementación entre los roles argumentales y los roles participantes del verbo. El verbo, entonces, conlleva una acción ligada a un sujeto no determinado, la que siempre formará parte del criterio material. El autor Eduardo Pereira⁷² observa que “según Ayer y otros distintos gramáticos, expresar acción es una característica fundamental del verbo. Otros, sin embargo, consideran que esta característica pertenece a ciertos verbos llamados por ello activos, como andar, amar, etc., mientras que los otros verbos expresan estados, como estar, quedar, ser, vivir. De ahí definen el verbo como la palabra que expresa acción o estado, o, incluso, la cualidad, atribuida al respectivo sujeto. Sin embargo en los propios verbos de estado se concibe algún grado de actividad del sujeto. La diferencia entre las dos actividades está en que ésta es espontánea del sujeto, y aquella reflexiva”. En consecuencia, la acción no se puede desligar del sujeto y, en esa forma, se proyectará en el núcleo del criterio material de la hipótesis tributaria.

4.2. El criterio espacial de la hipótesis tributaria

Como se dejó asentado en el acápite anterior, el criterio material se encontrará limitado en el espacio y en el tiempo, todo lo cual pasará a integrar el contenido propiamente tal de la hipótesis tributaria, pero, para fines didácticos, dichas limitantes serán abordadas en forma separada. Indica Paulo de Barros⁷³ que, tratándose de una elaboración del espíritu humano, construida a partir de los enunciados constantes del derecho establecido, la norma, como juicio implicacional que es, goza de integridad conceptual, lo que no impide su disgregación a efectos analíticos, autorizada, única y exclusivamente, para los fines de análisis del lenguaje.

Justificado el estudio particular del criterio espacial, su función estará destinada a identificar aquellas circunstancias de lugar que complementarán y limitarán el núcleo de la hipótesis tributaria. Sin embargo, la articulación del trabajo dogmático con base en dicho criterio no es una tarea sencilla. Advierte Paulo de Barros⁷⁴ que no se debe referir al criterio espacial como la propia condición o la propia circunstancia de lugar, pues nos encontramos en aquel plano lógico de las descripciones hipotéticas, que, en último término, corresponden a meros conjuntos de criterios. De la misma manera, indica dicho autor, se tiende

⁷² BARROS (2011), pp. 99 y 100.

⁷³ BARROS (2004), p. 118.

⁷⁴ BARROS (2011), p. 103.

a atribuir a este criterio la cualidad de delinear los límites dentro de los cuales la norma jurídica se hace imperativa, es decir, vinculado al ámbito territorial de aplicación de las leyes, lo que parecería reducir injustamente la dimensión del referido criterio, convirtiéndolo en un simple indicador, casi siempre implícito, del campo de validez de la proposición jurídico-normativa, llevándolo a un indisimulable empobrecimiento de aquella realidad.

Lins e Silva⁷⁵ precisa que tampoco se debe confundir el criterio espacial de la hipótesis con el campo de eficacia de la ley tributaria, entidades que son ontológicamente distintas, y que no se confunden con el campo de validez de la ley aunque las condiciones sean hasta cierto punto frecuentes. Paulo de Barros⁷⁶ nos recuerda que la vigencia no se confunde con la eficacia, principalmente porque una norma puede estar en vigor y no presentar eficacia técnica (sintáctica o semántica) e, igualmente, no tener eficacia social. Puede, por otro lado, no estar en vigor, presentando, sin embargo, eficacia técnica y eficacia social. Y termina señalando que no cabe hablar de norma válida y vigente como dotada, o no, de eficacia jurídica, ya que tal carácter es cualidad de los hechos jurídicos, no de las normas.

Siendo así, el criterio espacial se constituirá en el complemento o expansión que requieren los roles participantes del verbo del criterio material, es decir, formará parte de los denominados roles argumentales. Pero este complemento o expansión tiene una función particular que permite su identificación en la hipótesis tributaria, esto es, condiciona o limita al criterio material a determinadas circunstancias de lugar, pudiendo abarcar múltiples situaciones, que, en algunos casos, coincidirán con los límites dentro de los cuales la ley se hace imperativa.

Por lo tanto, el criterio espacial se plantea dentro del ámbito abstracto de las normas y en tal medida debe ser abordado. Así, por ejemplo, si se considera el siguiente criterio material: «si el residente percibiere rentas por un servicio profesional», el rol argumental del criterio espacial podría estar vinculado a la proposición «dentro o fuera del territorio nacional», integrándose la hipótesis tributaria de la siguiente forma: «si el residente percibiere rentas por un servicio profesional dentro o fuera del territorio nacional». En este modelo, el criterio espacial está plenamente especificado, lo que no siempre sucederá. De esta manera, este criterio podrá estar explícita o implícitamente integrado en la hipótesis tributaria y, en este último caso, se tendrán que realizar tantas conjugaciones de roles participantes como argumentales como sea posible, hasta lograr su completa identificación.

⁷⁵ LINS E SILVA (2012), p. 182.

⁷⁶ BARROS (2009), p. 85.

Lo anterior lleva necesariamente a sostener que podrán existir múltiples circunstancias identificadoras de un lugar, pero ligadas, según la doctrina⁷⁷, a tres posibles límites: primero, hipótesis cuyo criterio espacial está conectado con determinadas localidades, como una casa, una oficina, un aeropuerto, etcétera; segundo, hipótesis en que el criterio espacial alude a áreas específicas, de tal modo que su integración considerará una zona geográfica determinada, y, tercero, hipótesis en que el criterio espacial es de carácter más bien genérico, que puede coincidir con el manto de la vigencia territorial de la ley instituidora.

Ejemplo de la primera situación se encuentra en el impuesto sobre las importaciones, establecido en la letra a) del artículo 8º de la Ley sobre impuesto a las ventas y servicios⁷⁸, cuya hipótesis tributaria quedaría integrada de la siguiente forma: «si importare, en forma habitual o no, un bien corporal mueble». En este caso, el término «importare», además de constituir un verbo en modo subjuntivo futuro, puede encontrar su rol participante «importar», como acción de un sujeto de ingresar una determinada mercancía al país, lo que puede ser complementado con el rol argumental referido a la localidad en donde se materializa dicha acción, esto es, en las oficinas del Servicio Nacional de Aduanas que funcionan en las fronteras, puertos o aeropuertos de cada país. En este caso, el criterio espacial no se ha establecido explícitamente en la proposición, sino que fluye en forma implícita, para lo cual fue necesario establecer el marco semántico del verbo para, luego, complementarlo con determinados roles argumentales. Esto permite demostrar que una interpretación sistemática de las normas puede llevar a integrar de manera correcta el criterio espacial de la hipótesis tributaria.

En cuanto a la segunda situación, se puede indicar como ejemplo el impuesto único del 5,9 % por las ventas realizadas a zonas francas de extensión⁷⁹, de acuerdo con lo establecido en el artículo 11 de la Ley N° 18.211, sobre bonificaciones compensatorias a los trabajadores del sector público y normas de carácter financiero⁸⁰. En este caso, la situación geográfica complementa en

⁷⁷ Véase: BARROS (2009), p. 293; LINS E SILVA (2012), pp. 181 y 182; CARRAZZA (2010), p. 70; BRAVO (2010), p. 173.

⁷⁸ Decreto Ley N° 825, de 1974.

⁷⁹ La letra a) del artículo 2º del Decreto con Fuerza de Ley N° 2, de 2001, del Ministerio de Hacienda, define zona franca como: *“El área o porción unitaria de territorio perfectamente deslindada y próxima a un puerto o aeropuerto amparada por presunción de extraterritorialidad aduanera”*. Por su parte, el artículo 21 del mismo Decreto con Fuerza de Ley señala que: *“No obstante lo dispuesto en el presente decreto ley, el Presidente de la República, dentro del plazo de un año, contado desde el 4 de noviembre de 1975, podrá, respecto de las Zonas Francas de Iquique y Punta Arenas, extender estas Zonas fuera del recinto perfectamente deslindado a que se refiere la letra a) del artículo 2º de este decreto ley, sólo para los efectos de lo señalado en los incisos siguientes”*.

⁸⁰ Ley N° 18.211, de 1983.

forma explícita el contenido de la hipótesis tributaria, la cual puede ser construida de la siguiente forma: «si vendiere bienes corporales a zonas francas de extensión», en donde la complementación del predicado «vendiere» estará dada por el lugar geográfico «zonas francas de extensión».

Finalmente, como ejemplo de la tercera situación se puede señalar el impuesto adicional a las bebidas alcohólicas, analcohólicas y productos similares, establecido en el artículo 42 de la Ley sobre impuesto a las ventas y servicios⁸¹, en donde la hipótesis tributaria coincidirá con el ámbito de vigencia territorial de la ley, lo que se regula en el artículo 4° del mismo cuerpo legal en los siguientes términos: “[e]starán gravadas con el impuesto de esta ley las ventas de bienes corporales muebles e inmuebles ubicados en territorio nacional, independiente del lugar en que se celebre la convención respectiva”. Así, entonces, el núcleo de la hipótesis tributaria será complementado con el criterio espacial, que tendrá un carácter genérico: «si vendiere licores en el territorio nacional».

Un examen más exhaustivo podría dar lugar a otros ejemplos de limitantes de espacio, los que dependerán de los roles argumentales que se identifiquen en una determinada hipótesis tributaria. Cabe recordar que uno de los principales problemas en las construcciones gramaticales es “determinar cuántos son los argumentos que entraña un predicado [o verbo] y de qué tipo son estos argumentos, lo cual se define a partir de los roles temáticos [o participantes]”⁸². De esta manera, existirán situaciones en que la identificación de la limitante espacial requerirá un mayor esfuerzo intelectual. Ejemplo de ello se puede presentar en la siguiente proposición: «si el establecimiento permanente percibiere rentas», en donde el rol participante «percibidor» se puede complementar con el rol argumental «establecimiento permanente». Aquí se ha utilizado el principio de coherencia semántica al que se refiere Pereira⁸³; esto es, que solo pueden fusionarse los roles semánticamente compatibles, es decir, si un rol es una instancia de otro. Entonces, la instancia del establecimiento permanente puede orientar a conjugar que la renta debe ser percibida por un sujeto radicado o establecido en un lugar determinado. Ya en trabajos anteriores he señalado que el establecimiento permanente es una prolongación efectiva, en otro país, de la actividad empresarial de su casa central, que puede o no estar relacionado con un lugar físico de operaciones⁸⁴; en tal sentido, el lugar físico que caracteriza al establecimiento permanente es lo que permitirá identificar el criterio espacial de

⁸¹ Decreto Ley N° 825, de 1974.

⁸² SABAJ (2006), p. 270.

⁸³ PEREIRA (2013), p. 138.

⁸⁴ FAÚNDEZ (2013), pp. 50 y 51.

la hipótesis tributaria, sin perjuicio de que, una vez verificado el hecho social, nos encontremos en presencia de la prolongación de una actividad en otro país realizada por medios electrónicos, lo que podría dificultar la subsunción de dicho hecho en la hipótesis tributaria.

4.3. El criterio temporal de la hipótesis tributaria

4.3.1. Función abstracta del criterio temporal

El criterio temporal tiene como función principal identificar aquel momento dentro del cual se puede materializar el criterio material. De ahí que resulte correcto afirmar que el criterio material se encuentra limitado a un criterio temporal.

Considerando esta función abstracta del criterio temporal, se incurre en un error de precisión terminológica si se sostiene que dicho criterio determina el momento en que se verifica el hecho jurídico tributario. Entre quienes sostienen esta errada visión se encuentra Ataliba, quien define el criterio temporal “como la propiedad que [él] tiene de designar (explícita o implícitamente) el momento en que se debe reputar consumado (sucedido, realizado) un hecho imponible”⁸⁵. La función del criterio temporal no es establecer el momento de ocurrencia de dicho hecho jurídico, sino que su finalidad es identificar aquel momento dentro del cual se puede materializar el criterio material que integra la hipótesis tributaria, todo lo cual ha sido construido en la mente del operador jurídico.

Por lo tanto, al igual que el criterio espacial, el criterio temporal se constituye en el complemento o expansión que requieren los roles participantes del verbo del criterio material, es decir, cumple una función propia de los roles argumentales, lo que puede desencadenar múltiples conjugaciones. Veamos algunos ejemplos.

De acuerdo con el criterio material limitado en espacio: «si el residente percibiere rentas por un servicio profesional dentro o fuera del territorio nacional», el rol argumental del criterio temporal podría estar vinculado a la proposición: «durante un año comercial», integrándose la hipótesis tributaria de la siguiente forma: «si el residente percibiere rentas por un servicio profesional, dentro o fuera del territorio nacional, durante un año comercial». En este modelo, en que el criterio temporal se identifica por el período de un año, dentro del cual se pueden percibir rentas derivadas de un servicio profesional, puede incidir en hechos sociales que se verifiquen en un determinado año comercial o en otros, teniendo aplicación la misma hipótesis. Por ejemplo, un residente percibió rentas en los meses de enero, junio y septiembre del año 2013 y enero de 2014, por servicios profesionales prestados en cada uno de esos meses, caso en

⁸⁵ ATALIBA (1977), p. 97.

el cual los hechos sociales verificados en los tres primeros meses se agruparán para ser subsumidos en la hipótesis tributaria limitada al año comercial 2013, mientras que el último hecho social, verificado en el mes de enero de 2014, será subsumido en la misma hipótesis, pero limitada al año comercial 2014.

El ejemplo anterior nos lleva a una interesante conclusión: que, construida una hipótesis tributaria, esta siempre será una sola, por más que tenga incidencia en hechos sociales verificados en distintos períodos. Así, en el caso analizado, se presentaron cuatro hechos sociales a los cuales se les aplicó la misma hipótesis, pero agrupados en distintos años comerciales. Por la misma razón, se debe tener cuidado en no confundir el criterio temporal con el tiempo o el momento en que se verifican los hechos sociales. Pertenecen a campos absolutamente distintos. El criterio temporal no es la ocurrencia de un evento o de un hecho, sino que su función siempre estará ligada al mundo abstracto, destinado a integrar una hipótesis tributaria que podrá incidir en hechos sociales ocurridos hoy, en una semana más, en un mes más, en un año más, en diez años más, etcétera.

También se puede ilustrar el criterio temporal en el caso del tributo a las operaciones de crédito de dinero⁸⁶, cuyo criterio material limitado en espacio quedaría de la siguiente forma: «si se suscribe en el territorio nacional una operación de crédito de dinero», en donde el rol argumental del criterio temporal podría estar vinculado a la proposición «en cualquier momento». Sin embargo, en el caso descrito, es razonable concluir que, frente al proceso de construcción de la hipótesis tributaria, sería suficiente indicar el criterio material limitado en espacio, entendiendo que el criterio temporal estaría integrado implícitamente en dicha hipótesis. A diferencia del ejemplo anterior, aquí no es necesario agrupar distintos hechos sociales en un período de tiempo determinado; por lo tanto, verificado el hecho social o la operación de crédito, el proceso de subsunción de dicho hecho en la hipótesis tributaria puede ser iniciado en forma inmediata con la finalidad de establecer el nacimiento del hecho jurídico tributario.

Por otro lado, considerando que el proceso de construcción de una hipótesis tributaria implica considerar los enunciados del texto de la ley, en algunos casos la vigencia de dicho texto tendrá importancia para establecer las hipótesis que incidirán sobre los hechos sociales. Así, por ejemplo, en el caso en que una ley establezca un tributo a la venta de libros a un determinado plazo, su hipótesis se podría elaborar de la siguiente forma: «si vendiere un libro en el territorio nacional hasta el 31 de diciembre de 2014». En esta situación, el criterio temporal limita la hipótesis hasta el 31 de diciembre de 2014; por lo tanto, los hechos

⁸⁶ En Chile este tipo de tributos corresponde al impuesto de timbres y estampillas consagrado en el Decreto Ley N° 3.475, de 1980.

sociales que ocurran con posterioridad a dicha fecha no podrán ser subsumidos en la construcción hipotética.

4.3.2. Clasificación jurídica de la hipótesis tributaria en consideración al criterio temporal

Sin duda pueden existir tantas clasificaciones como autores que se pronuncien sobre ellas; sin embargo, la aceptación de una determinada clasificación siempre estará condicionada a la comprobación de la conclusión que el jurista espera obtener a través de dicha clasificación⁸⁷. Considerando esta prevención, la doctrina tradicional ha desarrollado distintas clasificaciones sustentadas en aspectos de tiempo que integrarían el denominado hecho generador, pero que, al someterlas a un examen riguroso en cuanto a los distintos ámbitos al que pertenecen las normas jurídicas y los hechos jurídicos, denotan una serie de falencias que hacen cuestionable sus conclusiones.

El principal exponente de estas clasificaciones es el autor brasileño Amílcar de Araújo⁸⁸, quien señala que de acuerdo con la naturaleza del hecho generador desde el punto de vista de su producción en el tiempo, se ofrecen dos situaciones perfectamente distintas: la de los hechos generadores instantáneos y la de los hechos generados conjuntivos (complexivos). Los instantáneos serían hechos generadores que ocurren en determinado momento de tiempo y que cada vez que surgen dan lugar a una relación obligacional tributaria autónoma, como por ejemplo el impuesto a la importación, el que sería debido con la salida del producto del establecimiento aduanero. En cuanto a los hechos generadores conjuntivos, su ciclo de formación se completaría en determinado período de tiempo y consisten en un conjunto de hechos, circunstancias o acontecimientos globalmente considerados, como por ejemplo el tributo sobre la percepción de rentas.

Sin embargo, he asumido una clasificación de la hipótesis tributaria distinta de aquellas que plantea la doctrina brasileña tradicional, dependiendo de si el criterio temporal tiene un carácter explícito o implícito en la hipótesis, sin

⁸⁷ Si llevamos esta afirmación al plano de la argumentación jurídica: establecer la veracidad de la premisa permitirá obtener una regla de inferencia, esto es, “si las premisas son verdaderas, entonces también tiene que serlo necesariamente la conclusión” ATIENZA (1997), p. 31. Pero, una premisa verdadera también podría llevar a una conclusión falsa si el factor de conexión es incorrecto, como se desprende en el siguiente ejemplo: si eximirse de un tributo da alegría, y si el hombre alegre hace divertirse a los demás, entonces, sería una falacia sostener que: eximirse de un tributo hace divertirse a los demás.

⁸⁸ ARAÚJO (1964), pp. 99-102. También se adhieren a esta posición los autores paulistas: SAMPAIO (1968), p. 167; FANUCCHI (1976), p. 151.

oponerme a la posibilidad de que se puedan presentar otras, pero en la medida de que sus premisas sean concomitantes con las conclusiones que se pretenden.

Así, el criterio temporal puede estar identificado explícitamente en la hipótesis tributaria, lo que ocurrirá, por ejemplo, en la siguiente proposición: «si el residente percibiere rentas por un servicio profesional, dentro o fuera del territorio nacional, durante un año comercial», en donde el rol argumental que asume el criterio temporal se identifica por el período de un año, dentro del cual se pueden percibir rentas derivadas de un servicio profesional. De esta forma, se podrá asumir, con base en el criterio temporal, que la hipótesis tributaria construida por el operador jurídico puede tener incidencia en todos aquellos hechos sociales que se verifiquen dentro de ese año comercial.

Por otro lado, se encuentran aquellas hipótesis en que, si bien el criterio temporal no está identificado en forma explícita, de todas maneras fluye de ella implícitamente, como es el caso del tributo a las operaciones de crédito de dinero, suponiendo el siguiente criterio material limitado en espacio: «si se suscribe en el territorio nacional una operación de crédito de dinero», en donde no es necesario que el rol argumental del criterio temporal se incorpore a la proposición, atendido que este está referido a cualquier tiempo, lo que se deduce de manera implícita. Así, entonces, verificado el hecho social o la operación de crédito, el proceso de subsunción de dicho hecho en la hipótesis tributaria puede ser iniciado en forma inmediata. Coincidiendo con Paulo de Barros⁸⁹, por el hecho de no constar el criterio temporal en la expresión verbal de la hipótesis, el intérprete no está autorizado a concluir la inexistencia del condicionante temporal, pues implicaría el absurdo de concebir un hecho que no se realice en el tiempo, sino sólo en el espacio. Agrega dicho autor, que debemos ser plenamente conscientes de que verdaderamente no incumbe al legislador entregar proposiciones jurídicas, normativas o no, dentro de esquemas lógicos que abrevien el trabajo del jurista, haciéndolo inútil. Una labor de este tipo traería subyacente la necesidad de que la emprendieran los propios científicos del derecho, cuando todos sabemos que las leyes se dictan por quienes reúnen instrumental político, y no jurídico. Ahora, indica nuestro autor, compete exclusivamente al jurista recibir el trabajo legislativo, en el estado de claridad y compostura jurídica en el que se encuentre, para encuadrarlo en las categorías adecuadas, otorgándole la significación que el todo sistemático impone. Esta es, primordialmente, la función del científico del derecho. Por lo tanto, no causa aversión encontrar disposiciones normativas en las que no se haga mención expresa al criterio temporal, porque el legislador no está obligado a hacerlo y, de cualquier modo, el jurista tendrá los instrumentos para sacarlo a la luz.

⁸⁹ BARROS (2011), p. 106.

Esta clasificación deja de manifiesto que el criterio temporal de la hipótesis tributaria siempre estará presente en ella, no concibiendo la posibilidad de excluirlo de su integridad.

5. Posibilidad de aplicación para el fortalecimiento del sistema tributario chileno

Se puede establecer, a esta altura, que el proceso de construcción de una hipótesis tributaria permite realizar formulaciones didácticas en beneficio de la labor interpretativa de los operadores jurídicos. Sin embargo, las corrientes paulistas encabezadas por Paulo de Barros desarrollan sus postulados en la función dual de los juicios hipotéticos condicionales de matiz kelseniana, lo que podría llevar, en exceso, a un positivismo duro basado solamente en fuentes sociales. Esto permite advertir que la construcción de una hipótesis tributaria debe aceptar la existencia de normas cuyo contenido o identificación dependa de la satisfacción de ciertos criterios morales. En esta línea, el proceso de construcción de una hipótesis tributaria puede lograr importantes beneficios para el sistema tributario chileno, como se verá a continuación.

Para justificar el referido beneficio, se procederá a determinar la hipótesis tributaria del impuesto de segunda categoría de los trabajadores dependientes para ser contrastada con la jurisprudencia administrativa del Servicio de Impuestos Internos.

La Ley sobre impuesto a la renta se refiere a este tributo en el N° 1 del artículo 42⁹⁰, el que tiene un carácter único por expresa indicación del inciso segundo del N° 1 del artículo 43⁹¹, sin perjuicio de que, excepcionalmente, el contribuyente opte por reliquidar anualmente el tributo, o bien se encuentre en la obligación de hacerlo cuando haya obtenido rentas de más de un empleador, de conformidad con lo establecido en el artículo 47⁹².

La jurisprudencia administrativa del Servicio de Impuestos Internos plasmada en el Ordinario N° 2.154⁹³, deja en evidencia los problemas interpretativos con relación a establecer lo que realmente quiere gravar el citado impuesto de segunda categoría. Dicho pronunciamiento dio respuesta a una consulta sobre la tributación de un bono otorgado por el artículo segundo de las disposiciones transitorias de la Ley N° 20.250⁹⁴, al personal de atención primaria de salud

⁹⁰ Decreto Ley N° 824, de 1974.

⁹¹ Decreto Ley N° 824, de 1974.

⁹² Decreto Ley N° 824, de 1974.

⁹³ Servicio de Impuestos Internos, Ordinario N° 2.154, de 3 de octubre de 2013.

⁹⁴ Ley N° 20.250, de 2008.

municipal, declarando lo siguiente: *“dicho bono, conforme al concepto de renta definido en el N° 1, del artículo 2° de la LIR, constituye un beneficio o incremento patrimonial para quién las percibe. De esta manera, en conformidad a lo establecido en el artículo 42 N° 1 de la misma ley, si las referidas sumas son percibidas por trabajadores afectos al Impuesto Único de Segunda Categoría, dichas cantidades constituyen una mayor remuneración por la prestación de los servicios personales, la que se devenga en la fecha de pago de la cuota respectiva, y por tanto, deben considerarse junto a las demás rentas de dichos períodos para el cálculo del impuesto”*. En lo anterior cabe advertir dos puntos: primero, que limitaría la aplicación del gravamen del artículo 42 N° 1 a las cantidades percibidas (*“si las referidas sumas son percibidas”*), y, segundo, que el devengo sería *“en la fecha de pago de la cuota respectiva”*. Lo anterior quita toda posibilidad de que una determinada remuneración se grave en el momento en que sea devengada, es decir, en el instante en que el contribuyente tenga un título o derecho, independientemente de su actual exigibilidad y que constituya un crédito para su titular, de conformidad con lo señalado en el N° 2 del artículo 2⁹⁵. Si consideramos la metodología propuesta en este trabajo se puede llegar a la conclusión de que el gravamen del artículo 42 N° 1 dice relación tanto con rentas percibidas como devengadas. Veamos por qué.

El N° 1 del artículo 42⁹⁶ indica que: *“Se aplicará, calculará y cobrará un impuesto en conformidad a lo dispuesto en el artículo 43, sobre las siguientes rentas: 1°. Sueldos, sobresueldos, salarios, premios, dietas, gratificaciones, participaciones y cualesquiera otras asimilaciones y asignaciones que aumenten la remuneración pagada por servicios personales, montepíos y pensiones, exceptuadas las impositivas obligatorias que se destinen a la formación de fondos de previsión y retiro, y las cantidades percibidas por concepto de gastos de representación”*. Los primeros verbos que se desprenden de la citada disposición corresponden a: *aplicará, calculará, cobrará, aumenten y destinen*, los que no se condicen en una estructura lógica que permita establecer lo que realmente se quiere gravar, es decir, no se pretende establecer un impuesto a la aplicación, al cálculo, al aumento o al destino. Sin embargo, el verbo «percibir», utilizado en la última parte del citado artículo (*“y las cantidades percibidas por concepto de gastos de representación”*) pareciera entregar algún indicio de lo que se pretende gravar, esto es, la percepción de una renta, pero limitada a los gastos de representación, manteniéndose la duda respecto de los demás tipos de remuneraciones. La ambigüedad que produce

⁹⁵ Decreto Ley N° 824, de 1974.

⁹⁶ Decreto Ley N° 824, de 1974.

la literalidad estatuida en el N° 1 del artículo 42⁹⁷ lleva a plantear la siguiente interrogante: ¿se gravan solamente las rentas percibidas, o bien tanto las rentas percibidas como las devengadas?

Planteado el problema, un primer indicio puede obtenerse a partir de lo señalado en el artículo 19⁹⁸, disposición que da inicio al Título II, instituido como *Del impuesto cedular por categoría*, el que indica lo siguiente: “*Las normas de este Título se aplicarán a todas las rentas percibidas y devengadas*”. De esta forma, salvo regla especial, tanto el impuesto cedular de primera como de segunda categoría gravan las rentas percibidas o devengadas, disposición que no se ve alterada por lo señalado en el N° 1 del artículo 42⁹⁹. Lo anterior hay que concordarlo con lo prescrito en el artículo 46¹⁰⁰, el que reza lo siguiente: “*Tratándose de remuneraciones del número 1° del artículo 42 pagadas íntegramente con retraso, ellas se ubicarán en el o los períodos en que se devengaron y el impuesto se liquidará de acuerdo con las normas vigentes en esos períodos*”, esto permite la posibilidad de que el tributo opere también sobre remuneraciones devengadas, lo que implícitamente lleva a sostener que también grava las remuneraciones percibidas.

Identificado, entonces, el núcleo de la hipótesis tributaria, y considerando los roles argumentales del verbo, el criterio material quedará de la siguiente forma: «si se percibiere o devengare sueldos, sobresueldos, salarios, premios, dietas, gratificaciones, participaciones y cualesquiera otras asimilaciones y asignaciones que aumenten la remuneración pagada por servicios personales, montepíos y pensiones, exceptuadas las imposiciones obligatorias que se destinen a la formación de fondos de previsión y retiro, y las cantidades percibidas por concepto de gastos de representación».

En cuanto al criterio espacial, tendrá aplicación lo señalado en el artículo 3^{o101}, esto es, los domiciliados o residentes en Chile tributarán por las rentas que tengan su fuente tanto en Chile como en el extranjero. Así, el criterio espacial estará identificado con la siguiente proposición: «dentro o fuera del territorio nacional», la cual, integrada con el criterio material, da como resultado lo siguiente: «si se percibiere o devengare sueldos, sobresueldos, salarios, premios, dietas, gratificaciones, participaciones y cualesquiera otras asimilaciones y asignaciones que aumenten la remuneración pagada por servicios personales, montepíos y pensiones, exceptuadas las imposiciones obligatorias que se destinen a la formación de

⁹⁷ Decreto Ley N° 824, de 1974.

⁹⁸ Decreto Ley N° 824, de 1974.

⁹⁹ Decreto Ley N° 824, de 1974.

¹⁰⁰ Decreto Ley N° 824, de 1974.

¹⁰¹ Decreto Ley N° 824, de 1974.

fondos de previsión y retiro, y las cantidades percibidas por concepto de gastos de representación, dentro o fuera del territorio nacional».

Por otro lado, el criterio temporal limitará al criterio material respecto de aquellas remuneraciones que se perciban o devenguen en un período mensual, lo que se obtiene a partir de lo señalado en el N° 1 del artículo 74¹⁰², en relación con el artículo 78. La primera disposición se refiere a la obligación de retener los impuestos, la que indica: *“Estarán igualmente sometidos a las obligaciones del artículo anterior: 1°. Los que paguen rentas gravadas en el N° 1 del artículo 42”*. La segunda disposición señala: *“Dentro de los primeros doce días de cada mes, las personas obligadas a efectuar las retenciones a que se refieren los números 1, 2, 3, 5, y 6 del artículo 74 deberán declarar y pagar todos los tributos que hayan retenido durante el mes anterior”*. En consecuencia, la hipótesis tributaria quedará limitada temporalmente a aquellas remuneraciones que se percibieren o devengaren en un mes, ante lo cual el rol argumental del criterio temporal quedará vinculado a la proposición «durante un mes», la que, integrada al criterio material y espacial, otorga la hipótesis tributaria completa: «si se percibiere o devengare sueldos, sobresueldos, salarios, premios, dietas, gratificaciones, participaciones y cualesquiera otras asimilaciones y asignaciones que aumenten la remuneración pagada por servicios personales, montepíos y pensiones, exceptuadas las imposiciones obligatorias que se destinen a la formación de fondos de previsión y retiro, y las cantidades percibidas por concepto de gastos de representación, dentro o fuera del territorio nacional, durante un mes». Queda en evidencia, entonces, que la posibilidad de construir una hipótesis tributaria en los términos señalados se puede constituir en una herramienta destinada a fortalecer el sistema tributario chileno.

Conclusiones

La hipótesis tributaria, como parte de una estructura lógica, se constituye en una manifestación del propio lenguaje, cuya construcción permite al intérprete un mejor acercamiento frente a la percusión de las normas jurídicas tributarias en los hechos ocurridos en la realidad. Así, en la elaboración de dicha hipótesis, su proposición es puesta no solamente en la función sintáctica y semántica de los enunciados, sino que también en los aspectos pragmáticos desarrollados –según Wittgenstein– en el uso lingüístico de dichos enunciados.

Si bien esta propuesta metodológica tiene sus orígenes en el derecho tributario brasileño, su aplicación en Chile ha generado problemas al no ser debidamente comprendida por los autores. Prueba de ello es la forma en que

¹⁰² Decreto Ley N° 824, de 1974.

fue recogida por el autor chileno Pedro Massone en su libro “Principios de derecho tributario”, quien, al plantear un análisis conjunto entre los criterios de la hipótesis tributaria y los elementos del hecho jurídico tributario, no logró percibir los ámbitos distintos en los que se desenvuelven dichos conceptos.

En atención a ello, para la aplicación en Chile de las citadas corrientes paulistas, se debiera considerar que la construcción hipotética no puede quedar radicada solamente en una interpretación literal del texto, sino que debe reconocer la posibilidad de aceptar la existencia de normas cuyo contenido o identificación dependa de la satisfacción de ciertos criterios morales. Esto en ningún caso se presenta como una contradicción con los alcances interpretativos propios del derecho tributario chileno, en donde pareciera que lo restrictivo es condición esencial para aplicar una determinada norma jurídica, sino que lo que se busca es un equilibrio o proporcionalidad aplicada a un caso determinado.

En cuanto al contenido de la hipótesis tributaria, el criterio material se presenta como un núcleo abstracto, formado, en su esencia, por un verbo designativo de comportamientos de una persona, el que necesita ser complementado para alcanzar su total comprensión. Estos complementos, a mi entender, pueden ser encontrados en los roles participantes o argumentales del verbo, siguiendo la gramática de construcciones propuesta por la autora norteamericana Adele Goldberg. Así, del verbo se puede deducir el número de participantes implicados en un determinado enunciado, permitiendo una mejor aproximación al texto legislado.

Además, el verbo, como núcleo abstracto del criterio material de la hipótesis tributaria, es designativo de comportamientos de una persona, sea natural o jurídica; es decir, el verbo conlleva una acción ligada a un sujeto no determinado, el que siempre formará parte del criterio material. Esto permite sostener que en la hipótesis tributaria no tiene cabida un criterio de carácter personal, atendido a que la acción no se puede desligar del sujeto y, en esa forma, se proyectará solamente en el núcleo del criterio material de la hipótesis tributaria.

Los criterios espacial y temporal también se constituyen en complementos que requieren los roles participantes del verbo del criterio material, no concibiendo la posibilidad de excluirlos de su integridad. En el caso del criterio espacial, condiciona o limita al criterio material a determinadas circunstancias de lugar, pudiendo abarcar múltiples situaciones que, en algunos casos, coincidirán con los límites dentro de los cuales la ley se hace imperativa. La limitante temporal no tiene como función establecer el momento de ocurrencia del hecho jurídico tributario, sino que su finalidad es identificar aquel momento dentro del cual se puede concretar el criterio material que integra la hipótesis tributaria.

Planteado el estudio en la praxis de la jurisprudencia administrativa del Servicio de Impuestos Internos, se pudo establecer que si el Ordinario N° 2154 hubiese considerado la metodología propuesta en esta investigación,

la conclusión sería distinta. Dicha instrucción limita el criterio material en el verbo «percibidas», quitando toda posibilidad de que una remuneración de un trabajador dependiente se grave en el momento en que sea devengada. De esta manera, la integración del criterio material con sus limitantes espaciales y temporales, permitió establecer que el núcleo se encontraría asociado a los verbos «percibir» y «devengar», lo que demuestra que compete exclusivamente al jurista recibir el texto legislativo en el estado de claridad y compostura jurídica en el que se encuentre, para encuadrarlo en las categorías adecuadas, otorgándole la significación que el todo sistemático impone.

BIBLIOGRAFÍA CITADA

- ARAÚJO FALCAO, Amílcar de (1964): *El hecho generador de la obligación tributaria* (traducc. Carlos Giuliani Fonrouge, Buenos Aires, Editorial Depalma).
- ARAÚJO SEABRA DE MOURA, Frederico (2007): *Lei complementar e normas gerais em matéria tributária* (São Paulo, Tesis de maestría en derecho de la Pontificia Universidad Católica de São Paulo).
- ATALIBA NOGUEIRA, Geraldo (1977): *Hipótesis de incidencia tributaria* (traducc. Roque García Mullín, Montevideo, Fundación de Cultura Universitaria de Montevideo).
- ATALIBA NOGUEIRA, Geraldo, y BARROS CARVALHO, Paulo de (1978): *VI curso de especialização em direito tributário* (São Paulo, Editorial Resenha Tributária).
- ATIENZA RODRÍGUEZ, Manuel (1997): *Las razones del derecho, teorías de la argumentación jurídica* (Madrid, Centro de Estudios Constitucionales).
- ATRIA LEMAITRE, Fernando (2016): *La forma del derecho* (Madrid, Marcial Pons).
- ALMEIDA BARROS, Lúcia (2006): "Aspectos epistemológicos e perspectivas científicas da terminologia", en: *Ciência e Cultura* (Vol. 58, Nº 2), pp. 22-26.
- BARROS CARVALHO, Paulo de (2009): *Curso de direito tributário, vigésima primera edición* (São Paulo, Editora Saraiva).
- _____ (2004): *Derecho tributario: fundamentos jurídicos de la incidencia, segunda edición* (traducc. Hilda Guillén de Vizcarra, Buenos Aires, Editorial Depalma).
- _____ (2012): *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência, novena edición* (São Paulo, Editora Saraiva).
- _____ (2013): *Direito tributário, linguagem e método, quinta edición* (São Paulo, Editora Noeses).
- BARROS CARVALHO, Paulo de (2011): *Teoría de la norma tributaria* (traducc. Jorge Bravo Cucci y Juan Carlos Panez Solórzano, Lima, Ara Editores).

- BECKER, Alfredo (2007): *Teoria geral do direito tributário*, cuarta edición (São Paulo, Editorial Noeses).
- BELLUCCI, Maurício (2008): *Imposto sobre a renda e indenizações* (São Paulo, tesis de maestría en Derecho de la Pontificia Universidad Católica de São Paulo).
- BENVENISTE, Émile (2005): *Problemas de linguística geral I, quinta edición* (traducc. Maria da Glória Novak y Maria Luisa Neri, São Paulo, Editoria Pontes).
- BEUCHOT PUENTE, Mauricio (2016): *Hechos e interpretaciones, hacia una hermenéutica analógica* (Ciudad de México, Fondo de Cultura Económica).
- _____ (2013a): "Historia de la filosofía del lenguaje, segunda reimpresión" (Ciudad de México, Fondo de Cultura Económica).
- _____ (2012): "La semiótica, quinta reimpresión" (Ciudad de México, Fondo de Cultura Económica).
- _____ (2013b): "Perfiles esenciales de la hermenéutica, segunda reimpresión" (Ciudad de México, Fondo de Cultura Económica).
- BRAVO CUCCI, Jorge (2010): *Fundamentos de derecho tributario*, cuarta edición (Lima, Jurista Editores).
- CARRAZZA, Roque (2010): *Reflexões sobre a obrigação tributária* (São Paulo, Editora Noeses).
- CAVALLO, Ricardo (2005): "A regra-matriz de incidência da contribuição provisória sobre Movimentação Financeira e a utilização de seus dados para a fiscalização de outros tributos". Disponible en: <https://sapientia.pucsp.br/bitstream/handle/8688/1/cpmf2.pdf> [visitado el 19.03.2017].
- CONTIPELLI, Ernani de Paula (2009): *Solidariedade social tributária na perspectiva da teoria tridimensional do direito de Miguel Reale* (São Paulo, tesis de doctorado en Derecho de la Pontificia Universidad Católica de São Paulo).
- COSTA, Regina Helena (2009): *Curso de direito tributário* (São Paulo, Editora Saraiva).
- CUNHA, Carlos Renato (2011): *O simples nacional, a norma tributária e o princípio federativo* (Curitiba, Juruá Editora).
- DARZÉ, Andréa Medrado (2010): *Responsabilidade tributária, solidariedade e subsidiariedade* (São Paulo, Editora Noeses).
- FANUCCHI, Fábio (1976): *Curso de direito tributário*, cuarta edición (São Paulo, Resenha Tributária).
- FAÚNDEZ UGALDE, Antonio (2014): *Reorganización empresarial, derecho tributario y tributación interna, segunda edición* (Santiago, LegalPublishing).
- FERREIRA, Eduardo Marcial (2013): *Curso de direito tributário* (São Paulo, Editora Noeses).

- FERREIRA CASTELLANI, Fernando (2006): *A vinculação das receitas tributárias e as contribuições no sistema tributário nacional* (São Paulo, Tesis de maestría en derecho de la Pontificia Universidad Católica de São Paulo).
- GOTTLÖB FREGE, Friedrich (1973): *Estudios sobre semántica, segunda edición* (traducc. Ulises Moulines, Barcelona, Editorial Ariel).
- GOLDBERG, Adele E. (1995): *Constructions. A construction grammar approach to argument structure* (Chicago, The University of Chicago).
- GOMES DE SOUSA, Rubens (1975): *Compendio de legislação tributária*, edición póstuma (São Paulo, Editorial Resenha Tributária).
- HUSSERL, Edmund Gustav Albrecht (1962): *Ideas relativas a una fenomenología pura y una filosofía fenomenológica*, segunda edición (traducc. José Gaos, Ciudad de México, Fondo de Cultura Económica).
- _____(1967): *Investigaciones lógicas*, segunda edición (traducc. Manuel Morente y José Gaos, Madrid, Revista de Occidente).
- LEAL GRIZ, Rodrigo (2008): *Isenção tributária: fundamentos para uma teoria do fato jurídico tributário* (São Paulo, Tesis de maestría en derecho de la Pontificia Universidad Católica de São Paulo).
- LINS E SILVA, Joana (2012): *Fundamentos de la norma tributaria* (traducc. Juan Carlos Panez Solórzano, Lima, Juristas Editores).
- MAIA, Robson Maia (2008): *A mora no direito tributário* (São Paulo, Tesis de doctorado en derecho de la Pontificia Universidad Católica de São Paulo).
- MARTINET, André (1968): *La lingüística sincrónica* (traducc. Felisa Marcos, Madrid, Editorial Gredos).
- MASSONE PARODI, Pedro (2013): *Principios de derecho tributario, tercera edición* (Santiago, LegalPublishing).
- MOTTA, Angela da (2006): *Ficções jurídicas tributárias* (São Paulo, tesis de doctorado en Derecho de la Pontificia Universidad Católica de São Paulo).
- MOUSSALLEM, Tárek Moysés (2012): *Fuentes del derecho tributario* (traducc. Juan Carlos Panez Solórzano, Lima, Juristas Editores).
- NARDI DÁCOMO, Natália de (2007): *Hipótese de incidência do ISS* (São Paulo, Editora Noeses).
- NAVARRO COELHO, Sacha (2010): *Curso de direito tributário brasileiro, undécima edición* (Río de Janeiro, Forense).
- _____(2000): *Manual de direito tributário* (Río de Janeiro, Forense).
- _____(2003): *Teoria geral do tributo, da interpretação e da exoneração tributária, terceira edición* (São Paulo, Dialética).

- PEREIRA PEREIRA, Daniel Ignacio (2013): "Construcciones de movimiento causado con el verbo *poner*: un estudio de corpus", en: *Revista Literatura y Lingüística* (Nº 27), pp. 137-151.
- PORTILLA CHAVES, Mario (2008): "Los pronombres reflexivos clíticos como operadores de deactivación en español", en: *Filología y Lingüística* (Nº XXXII), pp. 185-201.
- REALE, Miguel (2002): *Filosofia do direito*, décimo novena edición (São Paulo, Editora Saraiva).
- ROCHA, Rodrigo Antonio da (2012): *Fontes do direito tributário: reflexão sobre a vontade na enunciação normativa* (São Paulo, Tesis de doctorado en derecho de la Pontificia Universidad Católica de São Paulo).
- SABAJ MERUANE, Omar (2006): "El uso de los participantes semánticos en los predicados de cambio de estado del español: una aproximación basada en corpus", en: *Revista Literatura y Lingüística* (Nº 17), pp. 267-301.
- SAMPAIO DORIA, Antônio (1968): *Da lei tributária no tempo* (São Paulo, Obelisco).
- SOARES DA COSTA, Adriano (2009): *Teoria da incidência da norma jurídica*, segunda edición (São Paulo, Malheiros Editores).
- SOUZA DE QUEIROZ, Luís (1999): *Sujeição passiva tributária* (Rio de Janeiro, Forense).
- MENDONÇA, Mauritânia de Sosa (2013): *Lançamento tributário: vícios materiais e formais para fins do art. 173, II, do Código tributário nacional* (São Paulo, tesis de maestría en Derecho de la Pontificia Universidad Católica de São Paulo).
- SQUELLA NARDUCCI, Agustín (2007): *¿Qué es el derecho?* (Santiago, Editorial Jurídica de Chile).
- _____ (2011): *Introducción al derecho*, segunda edición (Santiago, Editorial Jurídica de Chile).
- VIEIRA, José Roberto (1993): *A regra-matriz da incidência do IPI: texto e contexto* (Curitiba, Juruá).
- VIEIRA DE FIGUEIREDO, Marina (2011): *Lançamento tributário* (São Paulo, tesis de maestría en Derecho de la Pontificia Universidad Católica de São Paulo).
- VILLEGAS, Héctor (2001): *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*, séptima edición (Buenos Aires, Editorial Depalma).
- WITTGENSTEIN, Ludwig (1986): *Philosophical Investigations* (traducc. G.E.M. Anscombe, Oxford, Basil Blackwell).

NORMAS JURÍDICAS CITADAS

Decreto con Fuerza de Ley N° 2, aprueba del texto refundido, coordinado y sistematizado del Decreto con Fuerza de Ley N° 341, de 1977, sobre Zonas Francas. Diario Oficial, 10 de agosto de 2001.

Decreto Ley N° 824, aprueba Ley sobre impuesto a la renta. Diario Oficial, 31 de diciembre de 1974.

Decreto Ley N° 825, Ley sobre impuesto a las ventas y servicios. Diario Oficial, 31 de diciembre de 1974.

Decreto Ley N° 3.475, Ley de timbres y estampillas. Diario Oficial, 14 de septiembre de 1980.

Ley N° 18.211, sobre bonificaciones compensatorias a los trabajadores del sector público y normas de carácter financiero. Diario Oficial, 23 de marzo de 1983.

Ley N° 20.250, sobre beneficios a personal de atención primaria. Diario Oficial, 9 de febrero de 2008.

JURISPRUDENCIA CITADA

SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS (2013): Departamento de Impuestos Directos 3 octubre 2013 (consulta tributación de bono extraordinario). Disponible en: http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2013/ley_renta2013.htm [visitado el 19.03.2017].

