

# Entre la forma y el contenido: crítica a la interpretación económica de los hechos jurídicos

Between form and content: critical to the  
economic interpretation of the legal facts

*Paulo de Barros Carvalho\**

**RESUMEN.** El artículo trata de examinar la dicotomía entre forma y contenido, reconociendo sus contornos filosóficos para, entonces, someter a la crítica las iniciativas fundadas en ese argumento que pretenden la desconsideración de las formas de los negocios jurídicos debido a su distinta “sustancia económica” para fines tributarios.

**PALABRAS-CLAVE.** Forma y contenido; Principio de la preponderancia de la sustancia económica sobre la forma jurídica; simulación de negocios jurídicos.

**SUMARIO.** Introducción. 1. Conocimiento y lenguaje. 1.1- *La constitución de la «realidad jurídica» por medio del lenguaje.* 2- Interpretación de los hechos: definición de «hecho puro», «hecho contable» y «hecho jurídico». 3- Forma y contenido. 4- El subsistema constitucional tributario y los principios que orientan la actividad interpretativa: estricta legalidad y tipicidad tributaria. 4.1 *Comentarios adicionales sobre la tipicidad y el carácter vinculado de la tributación.* 5-El principio de autonomía de la voluntad. 6- La figura de la «simulación» en el derecho brasileño. 6.1. *Interpretación de los actos*

---

\* *Profesor emérito y titular de la Pontificia Universidad Católica de São Paulo (PUC-SP) y de la Universidad de São Paulo (USP). Miembro de la Academia Brasileña de Filosofía.*

*practicados por el contribuyente: la ilicitud como requisito para desestimar el negocio jurídico. 6.2. El carácter imprescindible del elemento subjetivo «dolo» para configurar simulación. 7- Requisitos para efectuar la liquidación y aplicar las sanciones en el supuesto de operaciones simuladas: existencia de pruebas. Consideraciones finales.*

**ABSTRACT:** This paper is about the substance-form dichotomy and its limits through the philosophy perspective, acknowledging its limitations. It intends to criticize the doctrine that emphasizes the prevalence of the economic substance over the legal form through the disregarding of the last for taxation purposes.

**KEYWORDS:** Form and substance; Prevalence of substance economic over legal forms; Disregard of legal structures of business.

**RESUMO:** Trata o presente texto de examinar a dicotomia forma-conteúdo firmando-lhe os contornos filosóficos para, então, submeter à crítica as iniciativas fundadas nesse argumento que visam à desconsideração da forma de negócios jurídicos em função de sua distinta “substância econômica” para fins tributários.

**PALAVRAS-CHAVE:** Forma e conteúdo; Princípio da preponderância da substância econômica sobre a forma jurídica; Simulação de negócios jurídicos.

---

## INTRODUCCIÓN

Antes de entrar de lleno en el asunto encomendado, entiendo que es oportuno expresar algunas palabras sobre el modo y los caminos que pretendo seguir para aproximarme al objeto, con el fin de que sea posible articular sus complejidades, reflexionar sobre ellas y poder finalmente extraer conclusiones consistentes, capaces de calmar el espíritu instigado por la duda.

De hecho, todo trabajo con aspiraciones serias ha de exponer previamente su método, así entendido el conjunto de técnicas utilizadas por el analista para demarcar el objeto, colocándolo como foco temático para, enseguida, penetrar en su contenido. Parece apropiado efectuar breves consideraciones sobre el recorrido del pensamiento, en el sentido de abrir camino para que el lector pueda recorrerlo con desenvoltura, consciente del plano trazado por el autor. Esta información, que es de gran utilidad para propiciar el iterativo cotejo del rigor expositivo, se orienta fundamentalmente a aclarar el trayecto que va a ser cubierto, facilitando sobremanera la fundamentación de las proposiciones presentadas.

Tomaré el derecho positivo como objeto cultural que se presenta como capa de lenguaje en función prescriptiva y se proyecta sobre el dominio de las conductas intersubjetivas, para regularlas con sus operadores deónticos (permitido, obligatorio y prohibido). Estas reflexiones exigen prestar atención sobre el modo de llevar a cabo la construcción del sentido, interpretación del derecho legislado.

Para la apropiada comprensión del tema, conviene tejer algunos comentarios sobre la función del lenguaje en la constitución de la realidad jurídica. También es importante dedicar algunas líneas a la dicotomía *forma y contenido*, que viene ocupado un importante espacio en las discusiones sobre el rechazo de negocios jurídicos «simulados». Además, ese orden de consideraciones nos llevará a concluir que solamente el hecho *jurídicamente* cualificado puede tomarse para determinar la formación del vínculo tributario, con lo que son inoportunos los análisis de orden meramente económico.

Con fundamento en estas premisas y en vista del principio de autonomía de la voluntad y la libre iniciativa, aliados a los de estricta legalidad y tipicidad tributaria, paso a analizar la posibilidad jurídica de que el contribuyente practique fatos que le ocasionen una menor carga tributaria. Solamente en los casos de simulación, con la práctica de actos fraudulentos y dolosos, el Fisco tendrá la posibilidad de desestimar los negocios practicados y hacer recaer la imposición sobre la forma negocial oculta (negocio disimulado). Examinaré, de este modo, la figura de la simulación, demarcando sus rasgos característicos y discurriendo sobre su uso en el campo tributario.

## 1

### CONOCIMIENTO Y LENGUAJE

Si descomponemos el fenómeno del conocimiento, encontramos el dato del lenguaje, sin el que ni se fija ni se transmite. Ya existe un *quantum* de conocimiento en la percepción, pero él se realiza plenamente en el plano proposicional y, por lo tanto, con la intervención del lenguaje. «Conocer», aunque tenga más de una acepción, significa «saber proposiciones sobre». Conozco un determinado objeto si puedo expedir enunciados sobre él, de forma que el conocimiento, en ese caso, se manifiesta a través del lenguaje, mediante proposiciones descriptivas o indicativas.

Por otro lado, en cada momento se confirma la naturaleza del lenguaje como constitutiva de nuestra realidad. Ya afirmaba Wittgenstein, en la proposición 5.6 del *Tractatus Logico-Philosophicus*, que *los límites de mi lenguaje son los límites de mi mundo*, lo que significa: mi mundo llega hasta donde llega mi lenguaje. La experiencia lo demuestra: mirando una hoja de naranjo, un botánico sería capaz de escribir páginas, describiendo la «realidad» que ve, mientras que el lego quedaría limitado a unas pocas de líneas. Dirigiendo la vista hacia una radiografía de pulmón, el médico podría sacar múltiples e importantes informaciones, mientras que el abogado, tanto en el primer caso, como en este último, se vería compelido a ofrecer registros leves y superficiales. A su vez, ante un fragmento del texto constitucional brasileño, un ingeniero no lograría más que construir un mensaje adscrito a la fórmula literal utilizada por el legislador, mientras que un licenciado en Derecho estaría en condiciones para desarrollar un análisis amplio, contextual, sacando a la superficie el contenido de las normas jurídicas, identificando valores y señalando principios. ¿Por qué algunos tienen acceso a esos campos y otros no? ¿Por qué algunos entran en ciertos sectores del mundo, mientras

otros se ven absolutamente impedidos para hacerlo? Solo hay una respuesta: la realidad del botánico, con relación a la Botánica, es mucho más amplia que la de otros profesionales, lo mismo sucede con la realidad del médico, del ingeniero y del licenciado en Derecho. El factor determinante para que esas realidades se expandan, dilatando el dominio de los respectivos conocimientos, es el *lenguaje* o la *morada del ser*, como proclamó Heidegger.

El lazo que une un término a su significado suele presentarse ante nuestros ojos como algo que nos es dado, un vínculo natural conocido como elemento de la realidad. Sin embargo, esa relación entre la palabra y la cosa es artificial. Cuando aprendemos el nombre de un objeto, no aprendemos algo acerca de la cosa, sino sobre las costumbres lingüísticas de un determinado grupo o pueblo que habla el idioma en el que ese nombre corresponde a un específico objeto. No obstante sea común afirmar que una cosa tiene nombre, sería más riguroso decir que nosotros tenemos un nombre para esa cosa. De aquí deriva una conclusión necesaria: no existen nombres verdaderos o falsos. Hay, tan solo, nombres aceptados o no aceptados. La posibilidad de inventar nombres, a su vez, también tiene un nombre: libertad de estipulación. En este sentido, afirman Guibourg, Ghigliani y Guarinoni<sup>1</sup>, completamente convencidos:

*Estas consideraciones nos llevan a una nueva conclusión, más profunda que la anterior: al inventar nombres (o al aceptar los ya inventados) trazamos límites en la realidad, como si la cortáramos idealmente en trozos; y al asignar cada nombre constituimos (es decir, identificamos, individualizamos, delimitamos) el trozo que, según hemos decidido, corresponderá a ese nombre. (...) Por esto la realidad se nos presenta ya cortada en trozos, como una pizza dividida en porciones, y no se nos ocurre que nosotros podríamos haber cortado las porciones de otro tamaño o con otra forma.*

Decididamente, también el lenguaje nos da los hechos del mundo físico y social. Hecha la observación, se verifica que el hombre va creando nuevos nombres y nuevos hechos, en conformidad con sus intereses y necesidades. A nosotros, para designar «nieve», nos basta con una sola palabra. No obstante, para los esquimales, cuyas circunstancias son muy distintas, se impone la distinción entre varias modalidades de «nieve» y a cada una le corresponderá un término. No se puede precisar el motivo exacto, pero los pueblos de cultura portuguesa tuvieron a bien, en un determinado momento de su evolución histórica, especificar la palabra «saudade», diferentemente de otras culturas que la mantienen incluida en conceptos más generales, como «nostalgia», «tristeza», etc. Tanto en portugués, como en

---

<sup>1</sup> GUIBOURG, GHIGLIANI ET GUARINONI. *Introducción al conocimiento científico*, Buenos Aires: EUDEBA, 1985, p. 37.

castellano, tenemos «relógio» o «reloj»; mientras en inglés se discriminó «clock» para el reloj de pared y «watch» para el de bolsillo o de pulsera. Y, en francés, existen tres vocablos distintos: «horloge» (de torre o de pared), «pendule» (de mesa o de pie) y «montre» (de bolsillo o de pulsera).

La aclaración de las razones determinantes de esas especificaciones muchas veces se encuentra en la Gramática Histórica, disciplina que estudia las dinámicas que presiden la evolución del idioma. La observación revela que, tanto las palabras recién creadas como las nuevas acepciones atribuidas a los términos ya conocidos, se incorporan al patrimonio lingüístico en virtud de necesidades sociales. La Física consideraba que el átomo era la unidad irreducible de la materia. Con el progreso del interés científico y el avance de la investigación se culminó en la posibilidad de descomponer esa partícula, por lo que se hizo imperiosa la expansión del lenguaje para constituir la nueva realidad, a saber, «protón», «neutrón», «electrón».

Una breve comparación entre diccionarios de un mismo idioma, editados en momentos históricos diferentes, refleja un significativo aumento del número de palabras, tanto en el llamado «lenguaje natural», como en los discursos de las distintas ciencias. Es el lenguaje constituyendo realidades nuevas y ampliando las fronteras de nuestro conocimiento.

### **LA CONSTITUCIÓN DE LA «REALIDAD JURÍDICA» POR MEDIO DEL LENGUAJE**

El lenguaje natural es a la realidad en que vivimos como el lenguaje del derecho es a nuestra realidad jurídica. Dicho de otro modo, de la misma forma que el lenguaje natural constituye el mundo circundante, que nosotros llamamos realidad, el lenguaje del derecho crea el dominio de lo jurídico, esto es, el campo material de las conductas intersubjetivas, en el que nacen, viven y mueren las relaciones reguladas por el derecho. Si no hay hecho sin articulación de lenguaje, tampoco existirá hecho jurídico sin el lenguaje específico que lo relate como tal. Si, por ejemplo, S' presta la suma de dinero a S'', pero no consigue expresar su reivindicación mediante las pruebas que el derecho prescribe ajustadas a la especie, esto es, si falta el lenguaje jurídico competente para narrar el acontecimiento, no se podrá hablar de hecho jurídico. La circunstancia conserva su naturaleza factual porque está descrita en lenguaje ordinario, aunque no alcanza la dignidad de hecho jurídico por falta de expresión verbal adecuada.

El derecho positivo está vertido en lenguaje técnico, así entendido todo aquel que se asienta en el discurso natural, aprovechando, en cantidad considerable, palabras y expresiones

de un determinado carácter, pertenecientes al patrimonio de las comunicaciones científicas. Se proyecta sobre el campo de lo social, regulando los comportamientos interpersonales con sus tres operadores deónticos (obligatorio, prohibido y permitido), orientando las conductas hacia valores que la sociedad quiera implantar. Su función es eminentemente prescriptiva e incide como un conjunto de órdenes, de mandatos, producidos con la intención de alterar comportamientos sociales, motivando a sus destinatarios.

En términos de acción directa, el lenguaje del derecho legislado constituye las realidades del mundo jurídico. Incluso cuando estén mal aplicadas, las reglas del derecho operan en nombre del ordenamiento en vigor, recortándose el mundo social en estricta conformidad con las determinaciones de sus mandatos. He aquí el hecho meramente social adquiriendo la dimensión de hecho jurídico. Fue juridicizado, en la expresión empleada por Pontes de Miranda y, en ese momento, se constituyó una situación nueva, que amplía la realidad del derecho por la acción de su lenguaje propio.

## 2

### **INTERPRETACIÓN DE LOS HECHOS: DEFINICIÓN DE «HECHO PURO», «HECHO CONTABLE» Y «HECHO JURÍDICO»**

Hechas las necesarias consideraciones sobre la relevancia del lenguaje prescriptivo del derecho en la constitución de la realidad jurídica, conviene discurrir sobre un tema muy actual: los contornos constitutivos del hecho jurídico tributario. ¿El hecho que causa una relación jurídica puede ser objeto de calificaciones no jurídicas? En otras palabras, ¿puede entenderse el hecho, antecedente de la norma jurídica individual y concreta, como hecho económico, hecho contable, hecho político o, incluso, hecho histórico? Será lo que examinaremos. Adelanto, no obstante, que en el contexto jurídico, solo cabe hablar de elementos juridicizados y que es inadmisibles pretender atribuir efectos de derecho a hechos meramente económicos, contables, políticos o históricos.

Volvamos de la digresión para considerar que, en el escalón de la hermenéutica jurídica, el gran desafío de quien pretende desvelar el contenido, sentido y alcance de las reglas de derecho radica en la ineludible dicotomía entre la letra de la ley y la naturaleza del fenómeno jurídico subyacente. El desprestigio de la llamada interpretación literal dispensa meditaciones más profundas y basta recordar que, si prevaleciera como método de interpretación del

derecho, nos veríamos forzados a admitir que los meramente alfabetizados, quien sabe si con la ayuda de un diccionario de tecnología jurídica, estarían capacitados para identificar la sustancia de los mensajes legislados y explicitar las proporciones del significado de la ley. El reconocimiento de tal posibilidad robaría a la Hermenéutica Jurídica y a la Ciencia del Derecho todo el tenor de sus conquistas, para relegar la enseñanza universitaria a un esfuerzo sin expresión ni sentido práctico de existencia. Tal vez por ello, y sin percibirlo, Carlos Maximiliano haya sufragado, con suficiente énfasis, que todos los métodos interpretativos son válidos, siempre y cuando sus resultados coincidan con los establecidos en la interpretación sistemática.

No está de más repetir que, para nosotros, las normas jurídicas son las significaciones que la lectura del texto despierta en nuestro espíritu y, no siempre, coinciden con los artículos en los que el legislador distribuye la materia en el campo estricto de la ley. Dicho de otro modo, en la realidad social en que vivimos, experimentamos sensaciones visuales, auditivas, táctiles, que suscitan nociones. Estas, agrupadas en nuestro intelecto, hacen surgir los juicios o pensamientos que, a su vez, se expresan verbalmente como proposiciones. La proposición aparece como el enunciado de un juicio, de la misma manera que el término expresa una idea o noción. Y la norma jurídica es, exactamente, el juicio hipotético que la percepción del texto provoca en el plano de nuestro consciente, de igual forma que tantas otras nociones no jurídicas podrían haberse originado del mismo conjunto de percepciones físicas. Se dice, por tanto, que la noción es jurídica porque se enmarca en una determinada hipótesis jurídica.

Esto quiere expresar, por otros derroteros, que la única forma de entender el fenómeno jurídico, de forma conclusiva, es analizándolo como un sistema, visualizado en el entrelazado vertical y horizontal de los innumerables preceptos que se congregan y aglutinan para regular el comportamiento del ser humano en la convivencia con sus semejantes. El texto escrito, en la sencilla expresión de sus símbolos, solo puede ser la puerta de entrada para el proceso de aprehensión de la voluntad de la ley, jamás confundida con la intención del legislador. Sin darnos cuenta, nos adentramos en el análisis del sistema normativo con el enfoque semiótico, recortando, como sugiere un análisis más serio, la realidad jurídica en sus diferentes campos cognoscitivos: sintáctico, semántico y pragmático.

Como bien se sabe, no se puede priorizar ninguna de las dimensiones semióticas, en detrimento de las demás. No obstante, el momento semántico, en un examen más apurado sobre el tema que ahora tratamos, llama la atención por la manera intensa como califica y determina las cuestiones sometidas al proceso dialógico que prepara la decisión o conclusión.



De ahí exclama Alfredo Augusto Becker, lleno de fuerza retórica, que el jurista «no es más que el semántico del lenguaje del derecho». A él le corresponde la ardua tarea de examinar los textos, cuántas veces oscuros, contradictorios, penetrados de errores e imperfecciones terminológicas, para captar la esencia de las instituciones, capturando, con nitidez, la función de la regla, en el complejo marco normativo.

En el proceso de cognición del lenguaje prescriptivo de conductas, el hermeneuta tropieza con numerosas dificultades que la realidad jurídica le impone. El primer obstáculo está enclavado en la matriz misma del derecho. La producción de las normas de más elevada jerarquía en el sistema, que son las generales y abstractas, se confía a los parlamentos, cámaras legislativas de natural heterogeneidad, según se pretenden. Con ello, a pesar de los esfuerzos para elaborar un lenguaje técnico, dotado de la racionalidad suficiente para alcanzar niveles satisfactorios de eficacia social, la verdad es que el mensaje legislado casi siempre viene penetrado de imperfecciones, con problemas de orden sintáctico y semántico, que hacen muchas veces difícil su comprensión por parte de los sujetos destinatarios. Es en este punto que la Dogmática (Ciencia del Derecho en sentido estricto) cumple un papel de extrema relevancia, al componer los enunciados frecuentemente dispersos en varios cuerpos legislativos, acomodándolos en la estructura lógica compatible y apuntando las correcciones semánticas que la lectura contextual sugiera. Con estas ponderaciones, la comunicación normativa fluye más fácilmente del emisor al receptor, realizando los propósitos de la regulación jurídica con más claridad y determinación.

En un segundo momento, el estudioso se depara con una realidad jurídicamente compleja. Analizando en el contexto de una visión sistemática, donde las unidades normativas se interconectan formando una estructura sintáctica; donde hay, inequívocamente, un referente semántico concretado en la región material de las conductas, punto de confluencia de las iniciativas reguladoras del comportamiento intersubjetivo; y donde se verifican las inagotables manifestaciones de los factores pragmáticos. Todo ello, repito, introduce en el estudio del fenómeno jurídico enormes complejidades. En calidad de exegeta, debe partir de la literalidad del texto y buscar las significaciones sistémicas, aquellas que retratan los específicos parámetros instituidos por el sistema. Del mismo modo, la consistencia material de las reglas ha de encontrar fundamento en el sistema, so pena de no prevalecer y resultar anuladas. De ahí la tendencia de cortar de raíz el problema, ofreciendo soluciones simplistas y no comprometidas, como ocurre, por ejemplo, con la enmarañada «interpretación literal» de las formulaciones normativas, que lleva consigo la dulce ilusión de que las reglas del derecho pueden aislarse del sistema y, analizadas en su compostura fraseológica, ser inmediatamente

«comprendidas». Por lo tanto, el jurista se ve en la contingencia de consultar diversos preceptos de un título e, incluso, salir del él para hacer incursiones por el sistema.

Por último, no nos olvidemos de que la capa lingüística del derecho está inmersa en la complejidad del tejido social, cortada solo a efectos de aproximación cognoscitiva. Lo real, con la multiplicidad de sus determinaciones, solo es susceptible de una representación intuitiva, aunque abierta para recibir innumerables recortes cognoscitivos. Con tales ponderaciones, se hace hialina la afirmación de que de un mismo evento, el jurista podrá construir el hecho jurídico; así como el contable, el hecho contable; y el economista, el hecho económico. Todo, por lo tanto, dependiendo del corte que se quiera promover de aquel evento.

Y en cuanto al ámbito de comprensión de este fenómeno, volviendo a la línea de raciocinio inicial, citemos que todos los hechos son construcción de lenguaje y, por tanto, representaciones metafóricas del evento mismo. Siguen la gramaticalidad propia del universo lingüístico al que pertenecen —el jurídico— cuando constituyen el hecho jurídico o el contable, por ejemplo, cuando construyen el hecho contable. Las reglas de la gramática cumplen una función lingüística reguladora de un idioma históricamente determinado. Prescriben la forma de combinar los vocablos y las expresiones para producir la oración, esto es, construcción con sentido de aquel universo lingüísticamente determinado y no de otro. El derecho, por tanto, es lenguaje propio compositivo de una realidad jurídica. De ahí deriva la denominación de gramática jurídica al subconjunto de las reglas que establecen cómo otras reglas deben ser legisladas, modificadas o extinguidas, dentro de un determinado sistema.

Una vez establecido esto, percibimos que la construcción del hecho jurídico, no es más que la constitución de un fraseado normativo capaz de yuxtaponerse como antecedente normativo de una norma individual y concreta, dentro de las reglas sintácticas dictadas por la gramática del derecho, así como de acuerdo con los límites semánticos edificados por la hipótesis de la norma general y abstracta.

Hay que hacer, en este camino, una relevante advertencia: las palabras componentes de esta frase «constitutiva de realidad jurídica» tienen denotación, que es el conjunto de los significados que, posteriormente, representan el signo. Sus términos clasifican dicotómicamente los hechos del universo, estableciendo las siguientes categorías: la de los objetos representados y la de los objetos no representados por él.

Esto ocurre con la expresión hecho jurídico. En la actualidad, se acepta que el conocimiento científico del fenómeno social, sea cual sea, deriva de la experiencia, apareciendo siempre como una síntesis necesariamente *a posteriori*. En la constitución del hecho jurídico, el análisis relacional entre el lenguaje social y el lenguaje jurídico, reductor del primero, se

superpone a este conocimiento sintético *a posteriori*, para obtener como resultado un nuevo signo, individualizado en el tiempo y el espacio del derecho y que recibe calificación jurídica: he aquí el hecho jurídico. Es, por tanto, una construcción de supralenguaje. Hay dos síntesis: (i) del fenómeno social al fenómeno abstracto jurídico y (ii) del fenómeno abstracto jurídico al fenómeno concreto jurídico.

Adoptados estos presupuestos, verificaremos que el término o expresión que adquiera el calificativo de «jurídico» no solo será representativo de una unidad del universo del derecho, sino también denotará su contrapunto, que son todos los demás hechos lingüísticamente posibles de construir a partir de aquel mismo evento, pero que no se enmarcan en las reglas sintácticas y semánticamente dadas por el sistema de lenguaje del derecho. La demarcación del objeto implica la delimitación del corte de su clase y, al trazar estos límites, el exegeta obtiene como resultado indirecto la formación del conjunto de los hechos que no se califican como tal. Se trata de la sencilla construcción resultante de la lógica, pues, en el universo de las proposiciones normativas, «p» (proposición) es diferente y opuesto a «n-p» (no proposición), lo que impide a quien se dispone a conocer el sistema incluir la clase «n-p» dentro del conjunto «p». Son categorías que toman el mismo universo pero que no se entrecruzan. Es decir, de un mismo evento puede construirse un hecho jurídico o un hecho contable; pero uno y otro son sobremanera diferentes, lo que impide colocar el último como antecedente de la norma individual y concreta, dado que representa una unidad carente de significación jurídica. El hecho capaz de implicar el consecuente normativo deberá ser siempre el hecho jurídico, aunque muchas veces haya situaciones en las que en uno y otro estén presentes los mismos contenidos denotativos. A partir de estos datos podremos demarcar el conjunto de los hechos jurídicos, separándolo del conjunto de los hechos no jurídicos, donde se sitúan los hechos económicos, los hechos contables, los hechos históricos y tantos otros como sean las ciencias que los construyen. El criterio utilizado para separar estos dos universos es justamente la homogeneidad sintáctica del universo jurídico.

Con tales consideraciones es oportuno recordar que todo conocimiento del objeto requiere cortes y más recortes científicos, que cumplen la función de simplificar la compleja realidad existencial delimitando el campo del análisis. No olvidemos que la capa lingüística del derecho está inmersa en la complejidad del tejido social, cortada solo a los efectos de lograr la aproximación cognoscitiva. El derecho positivo es objeto del mundo de la cultura y, como tal, hace ardua la tarea del exegeta de construir la plenitud de sus contenidos de significación, obligándolo a reducir la complejidad empírica, ora aislando, ora seleccionando características del dinámico mundo de lo existencial. El objeto pasa a ser una construcción

en lenguaje del intérprete que reduce las características propias e inmanentes de aquello que toma del universo físico-existencial.

Esta es una barrera insuperable para la concepción del «hecho puro», ya sea económico, histórico, político, jurídico o de cualquier otra cualidad que se le pretenda atribuir. Tales hechos, como añade Lourival Vilanova<sup>2</sup>, son elaboraciones conceptuales, subproductos de técnicas de depuración de ideas selectivamente ordenadas.

Por lo expuesto, queda la reserva de que no hay hechos jurídicos puros o hechos económicos puros. Lo que existe son cortes de lenguaje. Nosotros, juristas, montamos la realidad jurídica que representa el corte. De esta manera, construimos la interpretación jurídica. Nada de ello impide que economistas tomen la misma base objetiva y produzcan enunciados económicos sobre ella. Se producen, a su vez, otros cortes sobre el mismo acontecimiento, que componen un nuevo signo. Y lo mismo ocurre para el historiador, que constituye el hecho histórico; para el sociólogo, que construye el hecho sociológico, entre tantos otros recortes que se puedan producir en esa realidad. A la confusión metodológica que se establece en el instante del corte Becker la llamó «mancebía irregular» del derecho tributario con otras ciencias. De hecho, fue precisamente por la pretensión de fijar como objeto la actividad financiera del Estado, pasando a examinarla desde todos los ángulos posibles e imaginarios, sin prioridad metodológica, que la Ciencia de las Finanzas falló rotundamente, con lo que dejó de existir como asignatura en los programas de las Facultades de Derecho de Brasil.

Al discurrir sobre el modo de pensar algunas veces irreflexivo de la doctrina tradicional, también conocida como doctrina del «buen actuar» del derecho tributario, Alfredo Augusto aclara:

*Ejemplo de carencia de actitud mental jurídica es la divulgadísima tesis (aceptada como algo obvio) que afirma que la hipótesis de incidencia («hecho generador», «hecho imponible», «soporte fáctico») siempre es un hecho económico. Otro ejemplo actual es la muy propagada doctrina de la interpretación y aplicación del Derecho Tributario según la «realidad económica del fenómeno social». Como se demostrará, ambas teorías tienen como resultado la demolición de la juridicidad del Derecho Tributario y la gestación de un ser híbrido y teratológico: el Derecho Tributario invertebrado<sup>3</sup>.*

En el ámbito de esas investigaciones, llegaremos a la conclusión de que los hechos, así como toda construcción de lenguaje, pueden ser observados como jurídicos, económicos, antropológicos, históricos, políticos, contables, etc.; todo dependiendo del criterio

<sup>2</sup> VILANOVA, Lourival. *Estruturas lógicas e o sistema do direito positivo*, São Paulo: Noeses, 2006, p. 104.

<sup>3</sup> BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*, 4ª ed., São Paulo, Marcial Pons/Noeses, 2007, p. 17 (subrayado por el autor).

adoptado por el corte metodológico emprendido. ¿Existe interpretación económica del hecho? Sí, para los economistas. ¿Existirá interpretación contable del hecho? Ciertamente, para el contable. No obstante, una vez asumido el criterio jurídico, el hecho será, única y exclusivamente, hecho jurídico; y claro, hecho de naturaleza jurídica, no económica o contable, entre otras materias. Como ya se ha anotado, el derecho no pide prestados conceptos de hechos a otras disciplinas. Él mismo construye su realidad, su objeto, sus categorías y unidades de significación.

### 3

## FORMA Y CONTENIDO

¿Qué es el contenido de algo? Quien se pregunta: «¿*Qué es la federación brasileña?*», muy bien podría responder con la frase «*es la unión indisoluble de los Estados, los Municipios y el Distrito Federal*», que figura en el artículo 1 de la Constitución de la República. He aquí el *contenido*, diría él. Pero incluso esta frase también tendrá su soporte físico, sus marcas de tinta en el papel (o incluso puntos luminosos en la pantalla de un ordenador) que la encierran en una *forma*. Y no puede ser diferente: no hay como ser sino mediante una forma.

Son incisivas las palabras de Lourival Vilanova<sup>4</sup>:

*[...] No hay vida sin serlo en forma. Ya el cuerpo es la forma-límite, que contrapone el ser vivo a su entorno. Poco importa que sea la más rudimentaria especie de vida biológica: siempre hay un entorno propio, de cara al mundo circundante. Sin ello, no sería un microcosmos inmerso dentro del macrocosmos. La vida social no escapa a esa congénita presencia de la forma. Solo hay un pluralismo de formas modeladoras de la existencia social. El derecho prepolítico, o la sociedad jurídicamente sin Estado es, históricamente, la protoforma. Después, viene el Estado y se dará la politización del derecho, forma más potente para contener la multiplicación de los factores sociales.*

La prevalencia del contenido sobre la forma es uno más entre los muchos falsos problemas que perturban la comprensión del derecho positivo. Ello porque forma y contenido no son aspectos separables al punto de ser posible prescindir de uno a favor del otro, son dimensiones de un objeto inescindible. Con propiedad, el escritor y crítico literario José Veríssimo: «la forma es el fondo apareciendo». Y no hay otra manera de conocer, descender a

---

<sup>4</sup> VILANOVA, Lourival. O Poder de Julgar e a Norma. In: Escritos Jurídicos Filosóficos, v.1. São Paulo: IBET/Axis Mundi, 2003. p.358.

las entrañas del significado y atribuirle significación, sino mediante el contacto con la forma que presente el signo.

La expresión de San Pablo «*la letra mata; el espíritu vivifica*»<sup>5</sup>, lejos de refutar el argumento refuerza la importancia de la forma. No existe otro medio de entablar contacto con un objeto sino a través de la forma, por lo tanto, frente a ella, no bastará la aproximación mediante la intuición sensible: es preciso que haya esfuerzo del sujeto cognoscente para aprenderlo y, así, *vivificarlo* en su espíritu. En otras palabras: es necesario interpretar la forma para otorgarle contenido.

El conocimiento solamente se hace presente cuando se exterioriza y, para que pueda romper las fronteras del mundo intrasubjetivo, haciéndose objetivo, será imprescindible expresar lo sabido. Vertiéndolo en una forma.

Lo mismo en el derecho, como ya decía Pontes de Miranda<sup>6</sup>:

*Todos los hechos jurídicos tienen contenido y forma. Pero solo la forma de los actos jurídicos es relevante para el derecho. Cualquiera que sea la forma de morir, lo que importa es el hecho de la muerte, como solo importa el hecho del nacimiento o el acto-hecho de la toma de posesión o del pago.*

*Mientras la voluntad permanece en la intimidad, no exteriorizada, no le interesa al derecho.*

Al atribuir contenido, se da vida a la forma y por la acción de interpretar, la forma pasa a implicar un contenido. Pero forma a la que no se le atribuya contenido no puede aspirar al estatus de signo, con lo que el contenido, siempre que sea objeto de enunciación, también implica forma. Insta decir entonces que en un signo cualquiera, forma y contenido coexisten y, más que ello, se implican entre sí.

La forma es, al mismo tiempo, la puerta que nos da acceso al plano del contenido y la salida al dominio de la intersubjetividad. Un diccionario, por ejemplo, al explicitar el contenido de una palabra cualquiera, no tiene otro medio de hacerlo que mediante el empleo de otros términos, indudablemente formas para otros contenidos. Así también lo hizo el Poder Constituyente al plasmar ya en el artículo 1 una definición de federación. Tanto en la definición lexical de la palabra, como en aquella que estipula el derecho, se ve inmediatamente que el contenido de un signo solamente puede hacerse aparente —intersubjetivo— mediante el empleo de otro signo y, con ello, se muestran forma y contenido unidos, inseparablemente.

---

<sup>5</sup> 2 Corintios 3:6.

<sup>6</sup> PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. *Tratado de Direito Privado*. v. 3. Rio de Janeiro: Borsoi, 1962, p. 349.

¿Y qué decir entonces de aquello que está *implícito*, como los llamados principios implícitos? Como decía Gomes Canotilho<sup>7</sup>, al citar como ejemplo el principio del debido proceso («due process»), concluye: «Este principio no está enunciado lingüísticamente; no tiene disposición, pero resulta de varias disposiciones constitucionales (...)». Ahora bien, si resulta de varias disposiciones constitucionales, se asienta no en un único enunciado, sino en varios. Sucede que las construcciones de sentido tienen que partir de la instancia de los enunciados lingüísticos, con independencia del número de formulaciones expresas que le sirvan de fundamento.

Insta percibir que, incluso cuando se diga que se está ante una idea implícita en el texto, no se está contemplando algo *amorfo* o *aformal*, como dijo Pontes de Miranda<sup>8</sup>:

*Si la forma, por palabras o actos, no está explícita, puede explicitarse mediante interpretación aunque se tengan que invocar manifestaciones anteriores de formas diferentes u otras circunstancias. Ahí no se está complementando lo formal con lo aformal, sino interpretando el todo formal. La cuestión es solo descubrir el sentido, como si.*

También el conocimiento de aquello que está «implícito» se hace mediante el contacto con formas que lo «explicitan» o intérprete que, en su enunciación de aquello que construye, tendrá que referirse al conjunto de formas de las que se sirvió para construir su enunciado.

Insisto que al definir un concepto cualquiera, no se produce solamente contenido, se estará ante una forma, porque sin ellas no es posible entablar contacto con el objeto. Así la aporía forma y contenido, se muestra, en verdad, relación entre una y otra forma. Es forma el término república federativa, como también lo es su definición en el artículo 1 de la Constitución de la República. Y de la misma naturaleza es el cotejo de la forma producida en una modificación de contrato o estatutos sociales de una sociedad mercantil con aquella otra que dice el Fisco que es la «sustancia económica del negocio».

Si hay situaciones en las que las formas se ponen de mutuo acuerdo, como en el caso de las definiciones (incluso las llamadas estipulativas), habrá ocasiones en un dominio lingüístico en las que se verifique el conflicto. En esos casos, es necesario que haya reglas del propio sistema para orientar la decisión del intérprete siempre que de la divergencia resulte la duda sobre la que debe prevalecer.

<sup>7</sup> CANOTILHO, J.J. *Direito constitucional e teoria da Constituição*, 4ª ed, Coimbra, Almedina, 2000, p. 208.

<sup>8</sup> PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. *Tratado de Direito Privado*. v.3. Rio de Janeiro: Borsoi, 1962, p.349

#### 4.

### EL SUBSISTEMA CONSTITUCIONAL TRIBUTARIO Y LOS PRINCIPIOS QUE ORIENTAN LA ACTIVIDAD INTERPRETATIVA: ESTRICTA LEGALIDAD Y TIPICIDAD TRIBUTARIA

El concepto de sistema incide en todas las regiones ónticas: en el mundo de los objetos naturales, ideales, metafísicos y culturales. Hablamos de sistema nervioso, sistema solar, sistema social, sistema jurídico, entre otros. Aquel que particularmente nos interesa es el sistema jurídico, locución referente tanto al derecho positivo como a la ciencia encargada de su descripción.

De la concepción global de sistema jurídico-positivo, tomada la expresión como conjunto de normas asociadas según criterios de organización prescriptiva, y todas ellas orientadas hacia el campo material de las conductas interpersonales, extrajimos el subsistema de las normas constitucionales y, dentro de él, otro subsistema, como es el subsistema constitucional tributario. Se puede decir, aunque a grandes rasgos, que sus unidades integrantes son las normas constitucionales relacionadas, directa o indirectamente, con la materia tributaria.

El subsistema del que hablamos está fuertemente marcado por enunciados de corte axiológico, que revelan la orientación del legislador constituyente impregnando las normas de inferior jerarquía con una serie de contenidos de preferencia por núcleos significativos.

El primero es el canon de **legalidad**, que se proyecta sobre todos los dominios del derecho y está inserido en el artículo 5, II, del Texto Constitucional vigente: «Nadie será obligado a hacer o dejar de hacer algo sino en virtud de ley». En el sector del derecho tributario, sin embargo, ese imperativo tiene un carácter más severo, por fuerza de lo que se concluye de la lectura del artículo 150, I, del mismo título: «Sin perjuicio de otras garantías aseguradas al contribuyente, se prohíbe a la Unión, los Estados, el Distrito Federal y los Municipios: I – exigir o aumentar tributo sin ley que lo establezca». En otras palabras, cualquiera de las personas políticas de derecho constitucional interno únicamente podrá establecer tributos, es decir, describir la regla matriz de incidencia, o aumentar los existentes, incrementando la base de cálculo o el tipo de gravamen, mediante ley.

Es oportuno advertir que el mensaje no se dirige únicamente al legislador de las normas generales y abstractas, sino también al administrador público, al juez y a todos a quienes les incumba cumplir o hacer cumplir la ley. En el ejercicio de las respectivas funciones, a todos se dirige el mandamiento constitucional, que hay que cumplir. Cualquier tipo



de imposición tributaria que se pretenda establecer ha de someterse a los dictámenes de ese principio, conquista secular de los pueblos civilizados que permanece como barrera infranqueable al apetito recaudatorio del Estado-administración.

Lo mismo cabe decir de las demás reglas que imponen comportamientos a los contribuyentes. En principio, el vehículo introductor de la norma tributaria en el ordenamiento ha de ser siempre la ley (en sentido lato). Sin embargo, el principio de estricta legalidad aumenta los rigores procedimentales en materia tributaria, más que ello: establece que la ley adventicia traiga, en su interior, los elementos descriptivos del hecho jurídico y los datos prescriptivos de la relación obligacional. Ese *plus* caracteriza la tipicidad tributaria.

La **tipicidad** tributaria significa la exacta adecuación del hecho a la norma y, por eso mismo, el surgimiento de la relación jurídica se condicionará al evento de la subsunción, que es la plena correspondencia entre el hecho jurídico tributario y la hipótesis de incidencia, que hace surgir la obligación correspondiente, en los exactos términos previstos en la ley. Si no se verifica el perfecto encuadre, no existirá obligación tributaria. En este recorrido, o se produce la subsunción del hecho en la regla o no se produce, excluyéndose una tercera posibilidad. Se realiza aquí la eficacia de la ley lógica del tercero excluido: la proposición «p» es verdadera o falsa, sin que se admita una situación intermediaria. Por otro lado, ocurrido el hecho, la relación obligacional que nace ha de ser exactamente aquella estipulada en el consecuente normativo.

En síntesis: sin ley anterior que describa el hecho imponible, no nace obligación tributaria (principio de legalidad); sin subsunción del evento descrito en la hipótesis normativa, tampoco surge obligación tributaria (principio de tipicidad); y si hay previsión legal y la correspondiente subsunción del hecho en la norma, los elementos del vínculo jurídico irradiado deben equivaler a los prescritos en la ley (principio de tipicidad). Son condiciones necesarias para establecer vínculo tributario válido. No respetar esos cánones fulminará, decisivamente, cualquier pretensión de corte tributario.

#### **4.1 COMENTARIOS ADICIONALES SOBRE LA TIPICIDAD Y EL CARÁCTER VINCULADO DE LA TRIBUTACIÓN**

Como ya he señalado, el ejercicio del poder impositivo-fiscal, en Brasil, se orienta por una serie de directrices, dirigidas especialmente a organizar las relaciones que se establecen en este sector. Son los llamados «principios constitucionales tributarios», la mayoría explícitos, y a los que debe someterse la legislación infraconstitucional, siempre que el tema de la elaboración normativa sea establecer, administrar y cobrar tributos. Pues bien, entre tales mandatos, en posición de indiscutible preeminencia, se sitúa el principio de tipicidad tributaria,

que se define como la estricta necesidad de que la ley adventicia traiga en su núcleo, de modo expreso e inequívoco, los elementos descriptivos del hecho jurídico y los datos prescriptivos de la relación obligacional.

La aplicación del principio exige, como se ve, que los agentes de la Administración, en el ejercicio de sus funciones de gestión tributaria, indiquen, de forma pormenorizada, todos los elementos del tipo normativo existentes en la concreción del hecho, además de los rasgos jurídicos característicos de la conducta ilícita.

Por otra parte, el principio de la vinculación de la tributación, recortado del texto supremo e introducido en el artículo 142 del Código Tributario Nacional, traduce una conquista en el campo de la seguridad de los administrados, frente a los poderes del Estado Moderno, de tal manera que el ejercicio de la administración tributaria se encuentra limitado, en cualquiera de sus movimientos, por la necesidad de adhesión total a los términos específicos de la ley, sin poder abrigar cualquier tipo de subjetividad propia de los actos de competencia discrecional.

Por esta razón, en el procedimiento administrativo de gestión tributaria no se le permite al funcionario de Hacienda emplear recursos imaginativos. Para ello, la misma ley que regula el gravamen, junto con otros títulos que rigen la actividad administrativa, ofrece un marco expresivo de diligencias, con actuaciones de las más variadas especies, todo con el objeto de posibilitar el correcto control del cumplimiento de las obligaciones y deberes instaurados.

Es imprescindible que los agentes de la Administración, encargados de constituir la obligación tributaria, al relatar el hecho jurídico tributario, lo demuestren mediante lenguaje admitido por el derecho. Por ello se dice que las pruebas de la realización factual deben ser aptas para certificar la realización del evento narrado: comprobar la legitimidad de la norma individual y concreta que documenta la incidencia tributaria significa promover la verificación de que el acontecimiento fáctico narrado y la relación jurídica instaurada mantienen estricta correspondencia con las pruebas montadas y presentadas mediante formas lingüísticas seleccionadas por el derecho positivo.

## 5.

### EL PRINCIPIO DE AUTONOMÍA DE LA VOLUNTAD

---

En el ejercicio de la actividad de fiscalización, compete a la autoridad administrativa investigar los hechos ocurridos, tomando, con observancia a las reglas pertinentes al derecho de las pruebas, elementos que posibiliten formular un juicio sobre la incidencia de las normas

tributarias. Al desempeñar esta función, no obstante, debe atenerse a determinar los hechos practicados, averiguando si estos cumplen las líneas definitorias circunscritas en la hipótesis normativa: si hay un perfecto encuadre, nace la obligación tributaria, mediante su relato en el lenguaje previsto por el derecho positivo; si hay algún punto disonante, se impide la percusión jurídica.

Las consideraciones antes formuladas son de extrema relevancia, pues en virtud del principio de autonomía de la voluntad, que rige en el ámbito del derecho privado, el particular puede adoptar las más variadas estructuras negociales. Para alcanzar el resultado económico pretendido, está habilitado a escoger libremente la estructura negocial que más le convenga, para reducir los costes y multiplicar los beneficios.

A título de ejemplo, son innegablemente lícitas las actitudes de los contribuyentes que pretendan la reestructuración y reorganización de sus negocios. La propia Constitución de la República, al garantizar el derecho a la propiedad (art. 5, XXII) y el pleno derecho al ejercicio de la autonomía de la voluntad (art. 5, IV, IX, XIII, XV y XVII; y art. 170 y sus incisos), entre los que se encuentra la libertad contractual, confiere al contribuyente el permiso para organizarse del modo que entienda más ventajoso, según el principio de libre iniciativa.

Consignadas tales anotaciones, se impone la observación según la cual, previendo la norma tributaria, en su hipótesis, «tipo estructural», solamente podrá aplicarse con la realización del negocio jurídico en ella previsto. La práctica de negocio jurídico distinto, aunque permita alcanzar un resultado económico parecido, no autoriza a la autoridad administrativa a dictar la liquidación y constituir el crédito tributario. La supremacía de la seguridad jurídica en las relaciones entre Estado e individuo determina la tendencia conceptual clasificatoria en el derecho tributario, representada por el principio de tipicidad cerrada, que impide juridicizar otros hechos distintos de los estipulados en antecedente de la regla matriz de incidencia.

La autoridad administrativa, a efectos tributarios, no puede desestimar la opción negocial del contribuyente, elegida para realizar mejor el desempeño de sus actividades. El rechazo de la forma adoptada encuentra un óbice ineludible en la legalidad tributaria y en la tipicidad cerrada.

Además, como ya insistía Alfredo Augusto Becker<sup>9</sup>,

*[...] La doctrina de la interpretación del derecho tributario, según la realidad económica, es hija del mayor equívoco que ha impedido al Derecho Tributario evolucionar como ciencia jurídica. Esta doctrina, inconscientemente, niega la utilidad del derecho, pues destruye precisamente lo que hay de jurídico dentro del derecho tributario.*

---

<sup>9</sup> Ob. cit., p. 130.

Ante el carácter taxativo de la tipología tributaria, a la autoridad administrativa no le queda espacio para la valoración económica de los negocios practicados. El tipo estructural exige, para que se efectúe la subsunción, que la parte de la realidad que se pretende gravar corresponda a la exacta cualificación jurídica prevista en la hipótesis normativa. Si, en virtud de los principios de autonomía de la voluntad y la libre iniciativa, el hecho es reputado, por el derecho privado, como distinto del descrito en el antecedente de la regla matriz, no se puede hablar de surgimiento de la obligación tributaria. Es inadmisibles obviar las formas adoptadas por el particular para, utilizando criterios meramente económicos, sujetarle a tributación como si fuera distinta la forma negocial realizada.

## 6.

### LA FIGURA DE LA «SIMULACIÓN» EN EL DERECHO BRASILEÑO

Una cosa es que el particular elija la forma menos onerosa para el ejercicio de sus actividades. Otra, muy distinta, es actuar con malicia, con la intención de perjudicar a terceros. En el primer caso se tiene acto lícito, cuya desestimación es inconcebible; el segundo se encuentra en el campo de la ilicitud, que el ordenamiento jurídico rechaza.

El Código Civil, al regular el asunto, dispuso en el artículo 167, §1º, los supuestos en los que el negocio jurídico se considera simulado:

§ 1º Habrá simulación en los negocios jurídicos cuando:

- I - aparenten otorgar o transmitir derechos a personas distintas de aquellas a las que realmente se le otorgan o transmiten;
- II - contengan declaración, confesión, condición o cláusula no verdadera;
- III - los instrumentos particulares sean predatados o posdatados.

«Simular» significa disfrazar una realidad jurídica, para encubrir otra que es la que efectivamente se practica. En palabras de Marcos Bernardes de Mello<sup>10</sup>,

*... lo que caracteriza la simulación es, precisamente, que la declaración de voluntad no sea verdadera. En la simulación se quiere lo que no aparece y no se quiere lo que efectivamente aparece.*

<sup>10</sup> MELLO, Marcos Bernardes de. *Teoria do fato jurídico: plano da validade*, 2ª ed., São Paulo: Saraiva, 1997, p. 153.

Asimismo, para que la ocultación de la realidad se considere defecto, es imprescindible que haya intención de perjudicar a terceros o de violar disposición legal, esto es, que haya dolo.

La simulación es, en síntesis, una declaración engañosa de la voluntad, que busca producir un efecto distinto de aquel que la declaración real de la voluntad implicaría. En palabras de Orlando Gomes<sup>11</sup>, ocurre simulación cuando «en un negocio jurídico hay una divergencia intencionada entre la voluntad real y la voluntad declarada, con el fin de engañar a terceros». En el negocio simulado, las partes fingen un negocio que en realidad no desean.

Aplicando esos conceptos al campo del derecho tributario, se concluye que los actos tendentes a ocultar la realización de hecho jurídico tributario configuran operaciones simuladas, pues aunque la intención consista en la práctica del hecho que implicará el nacimiento de la obligación de pagar tributo, este, al ser concretado, es enmascarado para que aparente algo distinto del negocio practicado por las partes.

Por otro lado, la celebración de un negocio jurídico válido, cuya elección dimana de la autonomía de la voluntad y la libre iniciativa del particular, que implica la ausencia de subsunción del hecho en la norma tributaria o conlleva su ajuste a norma tributaria que prescriba exigencias menos onerosas, es perfectamente lícita y la autoridad administrativa no puede desestimarla. Pues, como reiteradamente he afirmado, el propio derecho constituye la realidad jurídica: prevé la forma y el lenguaje que ha de adoptarse para tener o no un determinado hecho. De esa manera, si hay preferencia por cierta forma, es inaceptable ignorarla por la simple razón de que su resultado económico sea similar al de otra forma sobre la que recaiga una tributación diferente.

De lo expuesto, se desprende que, al nacer la obligación tributaria únicamente si y cuando ocurre el hecho previsto en la hipótesis normativa, cualquier acto del contribuyente que implique la verificación de un hecho distinto del previsto en la legislación tributaria impedirá, también, el surgimiento de la respectiva obligación. Ese modo de actuar es lícito y el Fisco no puede rechazarlo. Únicamente en el caso de que, una vez ocurrido el hecho jurídico tributario, este venga a ser ocultado mediante actos simulados, la fiscalización estará frente a auténticas «operaciones simuladas», susceptibles de ser rechazadas a efectos tributarios y de imposición de penalidades.

Únicamente las operaciones del contribuyente que enmascaren una determinada transacción jurídica, ocultando, por medios artificiosos, la realidad del derecho, configuran

<sup>11</sup> GOMES, Orlando. *Introdução ao estudo do direito*, 7ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 1983, p. 374.

«operaciones simuladas». Sucede, por ejemplo, cuando el comerciante contabiliza la venta de la mercancía por una cuantía inferior a la realmente cobrada, con el objetivo de reducir el importe devengado en concepto de ICMS, o cuando las partes, al firmar un contrato, fijan una remuneración inferior a la acordada, con el fin de omitir ingresos. En ambos casos, hay dos formas: una aparente, otra dolosamente oculta.

Para que haya simulación es necesario, por lo tanto: (i) connivencia entre las partes; (ii) divergencia entre la forma del negocio practicado por las partes y la forma del negocio declarado; e (iii) intención de eludir al Fisco. Si no se demuestra algún modo de desvío jurídico en la declaración de voluntad de los partícipes, esta es real, verdadera y efectiva, ajustada, por lo tanto, a la voluntad de las partes. No existe, en consecuencia, el objetivo de burlar al Fisco o de ocultar la realización de un hecho jurídico tributario, sino la finalidad de practicar negocios lícitos, para reducir costes y aumentar la eficiencia administrativa de los sujetos implicados.

### **6.1. INTERPRETACIÓN DE LOS ACTOS PRACTICADOS POR EL CONTRIBUYENTE: LA ILICITUD COMO REQUISITO PARA DESESTIMAR EL NEGOCIO JURÍDICO**

La interpretación de los negocios jurídicos, así como los efectos de ellos resultantes, ha de hacerse según las prescripciones del derecho legislado. Y la legislación brasileña no admite superposición del contenido económico sobre la forma. Incluso porque el contenido económico es una forma, recortada continuamente de la realidad social según criterios propios de la ciencia económica y no de acuerdo con los rasgos apuntados por el derecho positivo como aptos para producir efectos en la realidad jurídica. Solo una forma jurídica puede superponerse a otra y, tan solo, cuando el derecho así lo determine. Si el acto es lícito, la autoridad administrativa no puede desestimarlos con el único argumento de que implicaría menor carga tributaria.

Sin duda, es legítima la técnica de organización preventiva de los negocios jurídicos que hay que aplicar, buscando la economía de tributos. Con más razón, es admisible la realización de actos que, además de reducir la carga tributaria, estén revestidos de propósito negocial.

La Ley Complementar n.º 104/2001 añadió el párrafo único al artículo 116 del Código Tributario Nacional, que dispone que «la autoridad administrativa podrá desestimar actos o negocios jurídicos practicados con la finalidad de disimular la realización del hecho generador del tributo o la naturaleza de los elementos constitutivos de la obligación tributaria, observados los procedimientos que se establezcan en ley ordinaria». Se puede ver que

referido precepto no introdujo modificación alguna en el ordenamiento brasileño, dado que este ya autorizaba a desestimar negocios jurídicos disimulados, a ejemplo de lo dispuesto en el artículo 149, VII, del Código Tributario Nacional.

El enunciado antes transcrito solo vino a ratificar la regla existente en el derecho patrio. Sin embargo, es necesario enfatizar sobre la recomendación acerca del cuidado que se debe tener para no ampliar demasiado la aplicación del comentado párrafo único, de forma que se considere disimulado un negocio jurídico lícito, por el simple hecho de implicar ventajas de orden tributario. En este último caso, las partes celebran un negocio que, aunque implique una reducción o eliminación de la carga tributaria, es legal y, por lo tanto, válido, distinto de lo que ocurre con los actos disimulados, que consisten en la ocultación ilegal de la realización del hecho jurídico tributario. El párrafo único del artículo 116 del Código Tributario Nacional no vino para impedir negocios tendentes a reducir la carga tributaria; ni podría hacerlo, pues el contribuyente es libre para elegir el acto que pretende realizar, que involucra, según su elección, el nacimiento o no de una determinada obligación tributaria.

Asimismo, frente al principio de estricta legalidad y de tipicidad cerrada, que ya ha sido objeto de análisis en el apartado anterior, solamente habrá tributación si el hecho concretado encaja con la hipótesis de la regla matriz de incidencia. En consecuencia, con la formalización de la oportuna acta de infracción, la autoridad fiscal únicamente puede desestimar los actos fraudulentos, practicados con la única intención de ocultar el verdadero negocio efectuado y enmascarar el hecho jurídico. Es lo que prescribe expresamente la legislación brasileña, que, al delimitar el concepto de simulación, exige la presencia de dolo y la práctica de ilícitos.

Veamos lo que disponen los artículos 71, 72 y 73 de la Ley n.º 4502/64, que regulan las figuras de la ocultación, fraude y colusión:

Art. 71. Ocultación es toda acción u omisión dolosa tendente a impedir o retrasar, total o parcialmente, el conocimiento por parte de la autoridad hacendística:

I – de la realización del hecho generador de la obligación tributaria principal, su naturaleza o circunstancias materiales;

II – de las condiciones personales del contribuyente, susceptibles de afectar a la obligación tributaria principal o al crédito tributario correspondiente.

Art. 72. Fraude es toda acción u omisión dolosa tendente a impedir o retrasar, total o parcialmente, la producción del hecho generador de la obligación tributaria principal, o a excluir o modificar sus características esenciales, con el fin de reducir el montante del impuesto devengado, de evitar o retrasar su pago.

Art. 73. Colusión es el acuerdo doloso entre dos o más personas naturales o jurídicas, que busca cualquiera de los efectos referidos en los artículos 71 y 72.

Se percibe que las figuras de la ocultación y el fraude están relacionadas con el encubrimiento de la realidad: se practica un acto que propicia el nacimiento de la obligación tributaria, pero se le impide al Fisco conocer el pacto, bien mediante conductas que enmascaran el negocio realizado (simulación), bien mediante actitudes que, ilícitamente, modifiquen o excluyan las características del hecho (fraude). La colusión, a su vez, se caracteriza exactamente por el acuerdo entre dos o más personas, para concretar actos simulados o fraudulentos.

Para admitir la incoación fiscal y desestimar el negocio jurídico practicado, no basta con que los efectos económicos de esa práctica sean similares a los de otro acto distinto pero susceptible de tributación. Es imprescindible que haya habido ilicitud en la realización, en los exactos términos de los artículos 71, 72 y 73, antes transcritos.

## **6.2. EL CARÁCTER IMPRESCINDIBLE DEL ELEMENTO SUBJETIVO «DOLO» PARA CONFIGURAR SIMULACIÓN**

Tomadas las infracciones tributarias en su extensa generalidad, podemos fijar el criterio de la participación subjetiva del agente en la descripción hipotética de la norma y clasificarlas en (i) infracciones subjetivas e (ii) infracciones objetivas. Para que las primeras se configuren, es necesario que la ley exija al autor del ilícito que haya operado con dolo o culpa, esta, en cualquiera de sus tres modalidades. En lo que atañe a las objetivas, la simple ausencia del elemento volitivo en la composición de la hipótesis normativa ya denuncia su presencia. En estas últimas, no es preciso determinar el comportamiento subjetivo del agente al realizar el ilícito: tanto si ha pretendido el resultado o asumido el riesgo de producirlo, como si ha descuidado los efectos de su conducta, procediendo con negligencia, ineptitud o imprudencia, o, finalmente, si nada ocurrió, pero el resultado realmente se produjo, es suficiente para que se defina la faz jurídica de la infracción objetiva.

Aunque el principio general, en el campo de las infracciones tributarias, sea el de la responsabilidad objetiva, el legislador puede crear figuras típicas de ilícitos subjetivos. Estas son la ocultación, el fraude y la colusión, además de aquellas en las que se elige la culpa como ingrediente necesario del tipo legal, en todas ellas se aplica una penalidad más severa, justamente por la presencia del elemento subjetivo. Para que se configure el fraude, el agente debe actuar de manera dolosa. En consecuencia, identificado ese ilícito, la multa resulta agravada,



dado el rechazo con el que se tratan las figuras en las que el infractor actúa con intención de enriquecerse de forma indebida, en perjuicio del Erario.

La distinción entre infracciones objetivas y subjetivas da lugar a una amplia aplicación práctica. Cuando se trata de las primeras, el único recurso del que dispone el presunto autor del ilícito, para defenderse, es concentrar razones que demuestren la inexistencia material del hecho censurado como antijurídico, desnaturalizándolo en cualquiera de sus elementos constituyentes. Ahora bien, en el ámbito de las infracciones subjetivas, en el que penetran el dolo o la culpa en la compostura del enunciado descriptivo del hecho ilícito, la situación se invierte, de forma que compete a la autoridad administrativa, con toda la gama instrumental de las medidas que puede adoptar, exhibir los fundamentos concretos reveladores de la presencia del dolo o la culpa, como nexo entre la participación del agente y el resultado material que de esa forma se produjo. Las dificultades de esa comprobación, no siempre fácil, incumben al acusador, a quien el sistema le atribuye la tarea intransferible de evidenciar no solo la materialidad del evento, sino, también, la presencia ineludible del elemento volitivo que permitió al infractor alcanzar sus fines contrarios a las disposiciones del orden jurídico vigente.

Con base en estos argumentos se predica la inadmisibilidad de las presunciones en lo que respecta a las infracciones subjetivas. En el Derecho brasileño, el dolo y la culpa no se presumen, se prueban.

## 7.

---

### **REQUISITOS PARA EFECTUAR LA LIQUIDACIÓN Y APLICAR LAS SANCIONES EN EL SUPUESTO DE OPERACIONES SIMULADAS: EXISTENCIA DE PRUEBAS**

En el hemisferio del derecho, el uso competente del lenguaje presupone el manejo adecuado de sus signos y, en especial, la simbología que se refiere a las pruebas, esto es, a la técnica que el derecho eligió para articular los enunciados fácticos con los que opera. Se ve que el discurso prescriptivo del derecho legislado indica, hecho por hecho, los instrumentos acreditados para constituirlos, así, los acontecimientos del mundo social que no puedan ser relatados con tales herramientas de lenguaje no entran en los dominios del derecho, por más evidentes que sean.

En efecto, surge como otro requisito indispensable para la perfecta configuración de las hipótesis de incidencia tributaria, así como de la simulación, la existencia de pruebas aptas para certificar la voluntad del agente de crear situación engañosa para evitar que se conozca la realización del evento capaz de provocar efectos tributarios. Únicamente si se demuestra la evidente intención de defraudar será posible desencadenar las normas previstas por la legislación para cohibir las prácticas que burlan la legislación fiscal. Cabe, en este caso, reiterar la afirmación: no se admiten presunciones o suposiciones en lo que respecta a la configuración de fraude, dolo y simulación, pues son actos que dependen de la voluntad del agente.

Conviene señalar que durante muchos años se admitió la tesis que defendía que la carga de la prueba, en materia fiscal, incumbía al contribuyente. Con la evolución de la doctrina, en la actualidad, ya no se pregona más la inversión de la prueba en virtud de la presunción de legitimidad de los actos administrativos ni tampoco se piensa que ese atributo exonere a la Administración de probar las ocurrencias cuya existencia afirma. En la propia configuración oficial de la liquidación, la ley establece la necesidad de que el acto jurídico administrativo esté debidamente fundamentado, es decir, el Fisco tiene que ofrecer prueba concluyente de la producción del evento en estricta conformidad con la previsión genérica de la hipótesis normativa. Más adelante, si el sujeto pasivo rebate la fundamentación del acto aplicativo formulado por el Fisco, la carga de exhibir la improcedencia de esa iniciativa impugnatoria vuelve a ser, nuevamente, de la Hacienda, a quien competirá probar la inoportunidad jurídica de la impugnación, con lo que permanece la exigencia. En el fondo se ve que es función precípua del Estado-administración emplear el lenguaje jurídico competente en la producción de los actos de gestión tributaria. El presupuesto de hecho de la incidencia ha de estar relatado de manera transparente y cristalina, con soporte en las pruebas admisibles en ese sector del derecho, para poder prevalecer, surtiendo los efectos que le sean propios, a saber, constituir el vínculo de la obligación, uniendo particular y Fisco, en términos de satisfacción del objeto de la prestación.

Suponer que un hecho ha ocurrido o que su materialidad ha sido efectuada, empero, no es lo mismo que exhibir la concreción de su existencia, mediante prueba, que le confiere seguridad y certeza. Este es el motivo por el que, en el derecho tributario, el recurso a la presunción debe utilizarse con mucho y especial cuidado. En ese subdominio jurídico, la presunción no debe afectar a los aspectos estructurados de la norma de incidencia tributaria.

Si tenemos en cuenta los valores máximos comprendidos en nuestro texto constitucional, principalmente en términos de tributación, que respaldan los cánones de legalidad

y tipicidad, se hace extremadamente problemático captar la figura de la presunción, siempre fértil para suscitar imprecisión, dubitación e incertidumbre.

El indicio no es suficiente para provocar la presunción de la realización de un determinado hecho, y solo es el pretexto jurídico que autoriza la investigación, en busca de las pruebas necesarias. Jurídicamente verificados los indicios, servirán como punto de partida para la búsqueda de aquello que se llama «verdad de los hechos», lo que ha de efectuarse mediante la utilización de los medios de prueba admitidos en derecho. El camino seguro que los agentes del poder tributario deben seguir, en el sentido de mantenerse dentro de los parámetros del sistema constitucional tributario brasileño, apunta a la exclusión de hipótesis presuntivas, tanto cuando se refieran al acontecimiento del hecho jurídico como en las situaciones de infracción tributaria.

En el procedimiento administrativo de gestión tributaria, es imprescindible la cabal demostración de causalidad entre el hecho observado, considerado como indicio, y la efectiva existencia del acto infractor. En otras palabras, no puede haber sombra de duda sobre la concreción del hecho que da causa a la incoación administrativa, por lo que es inadmisibles adoptar la figura de la presunción, en vista de que esta consiste en el proceso lógico en que de un hecho conocido se infiere un hecho desconocido y, por lo tanto, incierto.

## **CONSIDERACIONES FINALES**

Trazadas algunas ideas que juzgo de gran importancia para el tema, pienso que he demostrado que la dicotomía entre forma y contenido no puede resolverse con la prevalencia de uno sobre el otro.

A cada dominio de lenguaje le ha de corresponder la forma que le es propia y capaz de explicitar los contenidos relevantes según las reglas de combinación y selección de los signos para la formación de los enunciados. Lo mismo ocurre en el derecho, que debe servirse de las reglas apropiadas para la construcción de sus hechos, rechazando todo aquello que no tenga carácter jurídico. Por lo tanto, es inadecuado emplear técnicas como la llamada *interpretación económica del derecho*.

También quiero decir que todo *tipo* es una forma, así como la norma esquematizada en la regla matriz de incidencia tributaria. Encajar aquello que fue vertido en lenguaje bajo una forma, transmutándolo en otra forma es hacer una nueva operación de subsunción, que se somete a todos los requisitos existentes para ello y otros más, sin lo que la nueva forma no puede sustituir a la primera.

¿Qué hace el contribuyente al estructurar su negocio? Una forma. ¿Qué pretende el Fisco al formalizar su pretensión de «anular» el negocio jurídico producido por el contribuyente? Imponerle *otra* forma. ¿Cómo decidir el conflicto entre esas formas? Hay reglas en el sistema que prevén esa posibilidad: el principio de autonomía de la voluntad privada desempeña aquí un papel fundamental, pero que tiene sus excepciones, en especial, la figura de la simulación. Fuera de esa situación se le prohíbe a la Administración intervenir en la forma elegida por el sujeto.

## **BIBLIOGRAFÍA**

- BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*, 4ª ed., São Paulo, Marcial Pons/Noeses, 2007, p. 17 (subrayado por el autor).
- CANOTILHO, J.J. *Direito constitucional e teoria da Constituição*, 4ª ed, Coimbra, Almedina, 2000, p. 208.
- GOMES, Orlando. *Introdução ao estudo do direito*, 7ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 1983, p. 374.
- GUIBOURG, GHIGHLIANI et GUARINONI. *Introducción al conocimiento científico*, Buenos Aires: EUDEBA, 1985, p. 37.
- MELLO, Marcos Bernardes de. *Teoria do fato jurídico: plano da validade*, 2ª ed., São Paulo: Saraiva, 1997, p. 153.
- PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. *Tratado de Direito Privado*. v. 3. Rio de Janeiro: Borsoi, 1962, p. 349.
- VILANOVA, Lourival. *Estruturas lógicas e o sistema do direito positivo*, São Paulo: Noeses, 2006, p. 104.
- VILANOVA, Lourival. *O Poder de Julgar e a Norma*. In: *Escritos Jurídicos Filosóficos*, v.1. São Paulo: IBET/Axis Mundi, 2003. p. 358.