

INTERRELACIÓN PRINCIPIOLÓGICA DE LOS HECHOS JURÍDICOS Y DE LOS HECHOS GENERADORES TRIBUTARIOS: una análisis lógico-jurídico sobre los Aspectos Economicos Privados

Gerson Santana Arrais

Doutorando em Ciências Jurídicas na Pontifícia Universidad Católica Argentina – UCA

Mestre em Direito das Relações Internacionais – UDE/Uruguai – UFU/Uberlândia-MG

Especialista em Direito do Trabalho – CESUT/Jataí-GO

Membro da European Society of International Law

Escritor jurídico e membro efetivo da Academia Jataiense de Letras - AJL

Advogado (OAB/GO 39.392)

RESUMEN

El hecho generador de la obligación tributaria ha sido considerado como el fenómeno central de toda relación jurídica tributaria en concreto para el Derecho Tributario en sentido amplio. Y en el ámbito de esta temática, el presente trabajo pretende hacer un análisis de este fenómeno jurídico tributario en el ámbito de la conocida *tributación por dentro*. Para esto, se hará necesaria un análisis científico de todos los aspectos de la tributación ante el contexto del Sistema Tributario Nacional con enfoque en el ámbito de la Constitución Brasileña. Pretendese todavía, bajo este mismo prisma lógico-normativo, que tal suerte de tributación – la *tributación por dentro*, se encuentra en curso de colisión con los principios tributarios constitucionales.

Palabras claves: tributación por dentro; Relación jurídica tributaria; Aspectos de la tributación.

RESUMO

Tem-se o fato gerador da obrigação tributária como sendo o fenômeno central de toda relação jurídica tributária concreta para o Direito Tributário pensado em sentido amplo. E dentro dessa temática, o presente trabalho pretende analisar esse fenômeno jurídico tributário no contexto da conhecida *tributação por dentro*. Para tanto, far-se-á necessária a análise científica de todos os aspectos da tributação segundo o contexto do Sistema Tributário Nacional com enfoque na Constituição Brasileira. Pretende-se ainda, sob esse mesmo prisma lógico-normativo, demonstrar que tal sorte de tributação – a *tributação por dentro*, encontra-se em total rota de colisão com os princípios tributários constitucionais.

Palavras chaves: Tributação por dentro; Relação jurídica tributária; Aspectos da tributação.

1 INTRODUCCIÓN

Como sabemos en la ciencia, el Derecho está constituido por un sistema lógico de principios y de normas. Por obvio que sea, la lógica pura se traduce en la organización metódica del pensamiento y, partiendo de este presupuesto, este trabajo pretende hacer un básico análisis lógico jurídico de la organización y configuración del *hecho generador tributario*, principal

génesis jurídica de la tributación, como principal fenómeno exaccional en el seno de un Estado, con énfasis en el Derecho Tributario Brasileño. En esta línea de investigación, de forma *stricto*, se pretende exponer o demostrar que el hecho generador tributario no es solo un hecho jurídico tributario estanco, aislado en el tiempo y meramente ineficaz. En este campo, a partir de esta premisa, el trabajo intenta enfocarse o analizar el efecto confiscatorio tributario de la llamada *tributación por dentro* aplicada en la esfera del Derecho Tributario Brasileño y señalar que esta práctica es una disonancia sistemática a la aplicación de los principios inherentes al Sistema Constitucional Tributario Nacional. Para ello, resulta necesario, realizar un breve análisis lógico-jurídico de los aspectos básicos del hecho generador tributario y su interrelación con el patrimonio privado del sujeto pasivo de la obligación tributaria, el contribuyente.

Para alcanzar este objetivo, en el primer capítulo se abordarán los principales aspectos generales del hecho generador tributario. En el segundo capítulo, se evocará, sintéticamente, algunas consideraciones de la principiología jurídica. A continuación, en este mismo diapasón, en el capítulo tres se contemplarán los principios impositivos del Derecho Tributario Brasileño, no solo como forma básica universal, sino también, bajo la óptica constitucional brasileña. Y finalmente, en el cuarto capítulo, se tratará la obligación tributaria derivada del hecho generador tributario, explorando sus aspectos económicos y jurídicos vinculados, de forma absoluta, al universo del patrimonio privado del contribuyente.

El objetivo estricto de este trabajo es, la explicación lógica jurídica del hecho generador tributario, demostrando que cuando una obligación tributaria, no constituida todavía en crédito tributario exigible, y aun no pagado, con su objeto, además, bajo el dominio del contribuyente, no debería sufrir sobre la respectiva parte patrimonial, ningún gravamen por parte del Estado para no constituirse en confiscación tributaria. Para aducir tal afrenta principiológica, se analizará el hecho generador tributario derivado del pago del tributo, es decir, la exacción tributaria sobre el cobro del tributo, incluido éste en la base de cálculo del propio tributo.

2. ASPECTOS GENERALES DE LOS HECHOS GENERADORES

2.1 CONSIDERACIONES INICIALES

En el sistema jurídico brasileño, como en la mayoría de los otros Estados, no se debe concebir o pensar la tributación sin relacionarla a un hecho generador tributario. El hecho generador

tributario se refiere a un hecho concreto que se subsume a un modelo típico tributario que se denomina *hipótesis de incidencia tributaria*. En opinión del Prof. Taleva Salvat (2009, p. 131), la definición jurídica de la hipótesis de incidencia tributaria, de forma directa, precisa y concisa, se traduce por “*representación abstracta e hipotética de un hecho que se prevé que se concretará*”. Parte de la doctrina tributaria utiliza, recurrentemente, el término *hecho imponible* con el sinónimo de *hecho generador*, según lo señala el mismo jurista, Taleva Salvat (2009, p. 128) *litteris*,

HECHO IMPONIBLE: para Araujo Falcao, el hecho generador es, pues, el hecho o conjunto de hechos en el cual el legislador vincula el nacimiento de la obligación jurídica de pagar determinado tributo. En esta definición se incluyen, como elementos destacados para caracterizar el hecho generador, los siguientes: 1) su previsión en ley; 2) la circunstancia de que el hecho generador constituye un hecho jurídico para el derecho tributario; en verdad, es un hecho económico de relevancia jurídica; 3) la circunstancia de referirse al presupuesto de hecho para el surgimiento o la instauración de la obligación ex lege de pagar determinado tributo.”

En esta misma línea, no difiere la opinión de Villegas (2016, p. 279), cuando enseña que “*Llamamos hecho imponible al acto, conjunto de actos, situación, actividad o acontecimiento que, una vez sucedido en la realidad, origina el nacimiento de la obligación tributaria y tipifica el tributo que será objeto de la pretensión fiscal.*”

2.2 CONDICIONES FÁCTICAS DEL HECHO GENERADOR

Se sabe que un hecho generador se traduce en la conjunción de la hipótesis de incidencia tributaria, de acuerdo al modelo establecido por la ley, con un hecho o negocio jurídico, un acontecimiento del mundo concreto, conforme apunta Akel (2007, p. 63). Hasta esta etapa, el Estado fiscal no le puede exigir al sujeto pasivo el hecho generador porque, en teoría, todavía no formalizó ese acontecimiento, es decir, no procedió el *lanzamiento tributario* (determinación de la obligación tributaria). Según la ley, este es el procedimiento por el cual se determina el hecho con la hipótesis de incidencia, la correcta identificación del sujeto pasivo, las eventuales exenciones tributarias, totales o parciales, las eventuales multas y el cálculo del importe adeudado por el sujeto pasivo y, por último, la publicación sobre su puesta en marcha.

Por lo tanto, a la luz de la ley, la lógica finalística del lanzamiento tributario (de la determinación de la obligación tributaria) es legitimar a la Hacienda Pública para exigir el pago de su crédito tributario establecido en el procedimiento del lanzamiento tributario previsto en la ley. En

consecuencia, la existencia, tan solo, del hecho generador tributario dará lugar, solo, al nacimiento de una mera obligación tributaria no exigible por el Fisco.

La exigibilidad del lanzamiento tributario en relación al hecho generador tributario, como condición *sine qua non* es fruto de la *Teoria Concretista* del lanzamiento tributario. En resumen, del hecho generador, nace tan solo una obligación tributaria que queda supeditada y pendiente del lanzamiento tributario que originará el debido crédito tributario.

2.3 ALCANCE JURÍDICO Y SOCIAL DE LA TRIBUTACIÓN

Como se mencionó anteriormente, el hecho generador tributario se traduce en una conjunción de la hipótesis de incidencia tributaria (previsión legal) y un hecho o acontecimiento que se encuadra en los elementos jurídicos de la hipótesis de incidencia. Ante esta premisa, conocida universalmente, se observa que de este fenómeno parte la tributación.

Desde los tiempos remotos existe y es necesaria la tributación para mantener el Estado y, a su vez, éste los destina al mantenimiento de los intereses colectivos de sus ciudadanos. En el actual modelo o configuración, los ingresos públicos que se obtienen por la recaudación tributaria se aplican al financiamiento del gasto público generado por la prestación del servicio público en general. Más allá de las riquezas naturales del propio Estado, la mayor parte del financiamiento del servicio público o de las actividades públicas están financiadas por el ciudadano, llamado contribuyente. La supervivencia del propio Estado, como ente concreto, depende de la participación y de la contribución financiera compulsoria de sus ciudadanos. Esta es, en teoría, la génesis finalística de la tributación. No se piensa al tributo como una finalidad en sí misma.

A partir de esta premisa, la relación jurídica de la tributación no solo es contributiva y retributiva por parte del ciudadano para financiar la prestación de los gastos del servicio público, sino también, la misma persigue la práctica de la justicia social.

Desde esta óptica o suposición, no se debe dejar de considerar que el tributo en la visión de Aristóteles, tiene como primera finalidad a justicia social sostenida por el ciudadano a través de sus pertenencias o bienes, que contribuye y retribuye a la consecución de los objetivos del Estado. Es lo que Aristóteles concibió como *justicia distributiva*. Todo esto basado en el sentido o acepción de la igualdad social.

Sabemos que la justicia social perseguida por el espectro de la tributación consiste en que los contribuyentes con mayor capacidad contributiva contribuyan más, para que aquellos contribuyentes que tienen menor capacidad contributiva, puedan beneficiarse de un servicio público o las disponibilidades estatales que, aisladamente, no podrían costear. Aquí reside el *principio de solidaridad* en el ámbito de las relaciones jurídicas tributarias – tanto en el aspecto abstracto como en el aspecto concreto o fáctico. En este mismo sentido, *mutatis mutandi*, fue que Aristóteles (1991, p. 194) consideró las relaciones sociales, incluso, las de amistad así “[...] el hombre que es beneficiado con respecto a la riqueza o a la virtud debe retribuir con honra, compensando lo otro en la medida de sus capacidades.”

En esta misma vertiente de justicia distributiva a partir de los tributos, bajo la óptica de la justicia social, es indispensable la opinión de Murphy y Nagel (2005, p. 101), cuando sostienen que

“La tributación tiene dos funciones principales. (1) Ella determina que proporción de los recursos de la sociedad quedará bajo el control del gobierno para financiar el gasto de acuerdo con algún proceso de decisión colectiva, y que proporción quedará bajo el control de los individuos particulares, en calidad como propiedad personal. Esta es *la repartición entre el público y el privado*. (2) ella es uno de los principales factores que determinan de qué modo el producto social es dividido entre los diferentes individuos, tanto bajo la forma de propiedad privada como bajo la forma de beneficios previstos por la acción pública. Esta es la *distribución*.”

Los mismos autores, Murphy y Nagel (2005, p. 5), siguiendo con el tema de la tributación justa orientada a los objetivos de la justicia social tributaria, abarcan en este contexto los preceptos del *principio de solidaridad* en el campo tributario, afirmando que

“En una economía capitalista, los impuestos no son un simple método de pago de los servicios públicos y de gobierno: son también el instrumento más importante por medio del cual el sistema político pone en práctica una determinada concepción de justicia económica o distributiva.”

La justicia social esperada y pensada frente a la relación jurídica tributaria está orbitada por la función *distributiva* de los ingresos públicos. Todos ellos deben contribuir a la existencia de una determinada sociedad, esta contribución debe ser compatible con la capacidad contributiva de cada individuo inserto en el seno de la sociedad, sabiendo que el individuo que más gana o posee más bienes debe contribuir con más, en una justa proporción, y el individuo que gana menos, deberá contribuir con menos, de igual forma. Esta aparente desigualdad, de hecho, conduce a todos a una igualdad cualitativa, porque, la esencia de la justicia social en relación a

la tributación es que todos, independientemente de la condición social o de la capacidad contributiva, pueden usufructuar igualmente de los bienes o servicios públicos puestos a disposición de todos los individuos integrantes de tal sociedad.

3. PRINCIPIOLOGÍA JURÍDICA

3.1 CONSIDERACIONES INICIALES

Tanto las reglas como los principios se consideran, también, como elementos normativos. Los principios pueden definirse como el conjunto de comportamientos, de conducta o de posturas integrantes del universo jurídico de un determinado ordenamiento.

La principiología puede ser vista como un conjunto de principios integrantes de una determinada área del saber, profesión u otra actividad. Los principios representan la base del Derecho. Hay quien dice que el Derecho, de forma *lato sensu*, tiene como punto de partida los principios que orbitan determinada área, como las relaciones laborales, las relaciones comerciales, las relaciones civiles en general, las relaciones tributarias, las relaciones sociales, entre otras.

Entendemos que la principiología, como base para la construcción o evolución del Derecho, es orbitada por los fenómenos dialécticos que marcan una tendencia de los rumbos políticos de adopción de medidas jurídicas. Por ejemplo, la Constitución Brasileña, desde su promulgación en 1988, hasta la actualidad, sufre fuertes transformaciones respecto a la adopción de normas consideradas como supralegales, *v.g.*, la sumisión de la jurisdicción brasileña a la jurisdicción del tribunal penal internacional. Intensas y extensas fueron los debates para insertar dicho dispositivo en el cuerpo constitucional, tanto fuera como dentro del Congreso Nacional. Varios principios universales y razones de fondo se invocaron para dar base a la adopción de tal en el cuerpo constitucional. De estos principios, *v.g.*, se puede citar el *principio de dignidad de la persona humana*, con gran peso en el Pacto de San José de Costa Rica, del cual la República Federativa de Brasil es signataria. Se sabe, que en la actualidad, en el seno de la Sociedad Internacional, el *principio de dignidad de la persona humana* ha sido como un principio universal, o principio de índole internacional, que los Estados, como una clase de actores internacionales, deben observar como base para sus ordenamientos jurídicos, principalmente,

en el campo de los Derechos Humanos. En esta línea de pensamiento no difiere el profesor, Dr. Argentino Adolfo Lamas (1989, p. 17), al enseñar que

[...]. Por su parte, un principio del conocimiento sólo podrá ser un principio internacional en la medida en que sea un principio del conocimiento práctico, en cuyo caso estará referido al obrar humano (en este caso al obrar humano internacional) y en esa misma medida será, consiguientemente, un principio o una causa del obrar mismo. Por lo tanto, los principios internacionales serán o normas internacionales o fines internacionales, siendo el segundo sentido más propio y estricto que el primero ya que las normas, a su vez, tienden a realizar un determinado valor que, respecto a ellas, se comporta como fin.

Es notorio en tales evoluciones o modificaciones jurídicas, que los distintos ordenamientos jurídicos, en el campo de la dialéctica, lo que realmente prevalece es la axiología más política que social, en la dialéctica jurídica. A la par de esto, Canotilho (2007, p. 32) afirma que, antes de la aplicación efectiva de la norma a casos concretos, el *iter* recibe una carga, indisimulada, de intereses políticos, conforme, *litteris*:

“[...], si la norma jurídica solo adquiere verdadera normatividad cuando se transforma en norma de decisión aplicable a casos concretos, se concluye que le corresponde al agente o agentes del proceso lograr un papel fundamental, porque son ellos los que, a final del proceso, colocan la norma en contacto con la realidad.

3.2 PRINCIPIOS JURÍDICOS TRIBUTARIOS Y LA AXIOLOGÍA JURÍDICA

Sin duda, en sentido amplio, la axiología jurídica orbita los principios jurídicos por vía de los principios jurídicos en general. Como se mencionó, el Derecho Tributario en Brasil, a modo de ejemplo, optó como regla matriz un sistema tributario incorporado en la Constitución Brasileña, con un gran carga principiología, que marca un norte para todas las demás reglas jurídicas tributarias. Vale decir que los principios jurídicos tributarios que integran el Sistema Tributario Nacional poseen indiscutiblemente, una gran carga de limitaciones al poder de tributar por parte del Estado brasileño, que predomina en el sistema tributario constitucional en casi todo su contenido, en forma de principios jurídicos tributarios.

No se puede estudiar o medir los valores del Derecho Tributario sin ahondar o conocer los principios que orienta y dictan sus reglas jurídicas. Asimismo, es importante señalar que estos principios representan, en particular, la mayor fuente de interpretación jurídica de sus reglas.

Si conocemos que los principios jurídicos organizan y orientan las reglas jurídicas en general, no podría ser diferente con los fines y valores del Derecho Tributario en cuanto se piensa en uno de sus principales institutos que es el hecho generador tributario, primer paso concreto de adecuación típica tributaria. En este contexto, son sabias las palabras del profesor de la Universidad de San Pablo, Becho (2009, p. 323), que, con gran maestría alega que

“[...] Considerando que el derecho, el ordenamiento legal o el sistema jurídico no son un amontonado caótico de comandos, es lógicamente necesaria la identificación de uno o varios principios, que organizan todo el marco normativo. Si localizamos solo un principio, tanto mejor, ya que la organización será más rigurosa. [...]”

Así, como en otras ramas del Derecho, en el campo del Derecho Tributario, mayoritariamente, no se colocan los principios jerárquicamente en prevalencia a las normas o reglas jurídicas. Los principios jurídicos tributarios, por sí solos, representan un importante andamiaje instrumental, interpretativo y orientador de las reglas jurídicas tributarias.

4. PRINCIPIOS IMPOSITIVOS AL DERECHO TRIBUTARIO

4.1 CONSIDERACIONES INICIALES

Teleológicamente, siguiendo las enseñanzas de Alexy (1993, p. 83), “Tanto las reglas como los principios son normas porque ambos dicen lo que debe ser. Ambos pueden ser formulados con la ayuda de las expresiones deónticas básicas del mandato, la permisón y la prohibición.”

La Constitución Brasileña, en su seno, ha reservado una parte especial dedicada al Sistema Tributario Brasileño. En esta sección, el legislador constituyente brasileño enmarcó las reglas constitucionales tributarias generales y especiales. Tanto en una como en otra, el legislador constituyente ha implementado un orden de principios constitucionales fundamentales sobre las relaciones jurídicas tributarias. En esta parte, abordaremos los principales principios que rigen la formación del hecho generador tributario, señalando aquellos que, de plano, son permeables a una simbiosis jurídica entre el hecho generador tributario y los negocios jurídicos privados que le dan origen. Claro, que no se pretende en este punto agotar todos los principios inherentes a la relación jurídica tributaria.

4.2 HECHO GENERADOR Y EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA

Mucho se profesa y debate en el ámbito académico sobre el hecho generador tributario y el principio de estricta legalidad. Sin embargo, poco se debate y enseña sobre el trasfondo de esa relación principiológica, o su punto de partida político o su génesis.

Si partimos del presupuesto lógico de que el ciudadano es el legítimo titular del mandato ejercido por sus representantes, particularmente en un modelo republicano de Estado, la legitimidad exaccional, o tributaria, debe tener su origen en la ley, en sentido estricto, y no en cualquier elemento de legislación, por ejemplo, un decreto. Los elementos de legislación diversos de la ley en sentido estricto, solo sirven para reglamentar o dirigir las actividades de fiscalización tributaria, los procedimientos administrativos tributarios y otras actividades-medio administrativas.

En este sentido, se observa en forma lógica, que la tributación, en sus elementos mínimos y esenciales (v.g. hipótesis de incidencia, alícuota, base de cálculo, sujeto pasivo, penalidades y multas) debe estar contenida incondicionalmente en el ámbito de una ley porque ésta expresa la voluntad social de los ciudadanos a partir del legítimo ejercicio de los mandatos de sus representantes políticos. Admitir que estos elementos podrían surgir a partir de legislaciones diversas se estaría yendo en contra de la democracia. Ahí reside la lógica jurídica de la imposición del principio de la estricta legalidad tributaria a la existencia de los elementos esenciales del fenómeno de la tributación – la expresión de la voluntad política popular, aunque indirecta.

4.3 HECHO GENERADOR Y LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA

No se puede negar la dependencia de la exacción tributaria al patrimonio privado del individuo o de la persona jurídica privada. Por ello, inicialmente, se debe pensar la relación jurídica tributaria, a partir de su forma abstracta, compatible y coherente con la capacidad de contribuir o de pagar el tributo por parte del ciudadano. Uno de los principios jurídicos tributarios que se debe buscar, al establecer una hipótesis de incidencia tributaria, es el de la *capacidad contributiva* del sujeto pasivo. En grotescas o simple palabras, este principio revela la fuerza y los límites que tiene el contribuyente para hacerse cargo del pago del respectivo tributo, porque de lo contrario, el tributo cambiaría el rumbo hacia un camino de efecto de confiscación por la vía de la tributación.

Hoy, no se puede desvincular el *principio de capacidad contributiva* del ciudadano del *principio de la dignidad de la persona humana*. Aquel, se encuentra permeando este último, sin lugar a dudas. En esta línea de pensamiento no es diferente la lección de John Locke (1994, p. 42), cuando opina que

“la propiedad privada, y no solo la propiedad para fines de residencia, representa un valioso reflejo para la dignidad de la persona. La propiedad privada, normalmente, fluye por la vertiente del digno ejercicio de la libre iniciativa y del trabajo humano. Este, uno de los grandes hechos de la humanidad.”

Esa afirmación puede ser inferida por la amplia literatura y los amplios estudios de miles de años, desde las concepciones de Locke (1994, p. 42), el padre del liberalismo, hasta el Papa León XIII, de Adam Smith y otros que deben tener la mínima intervención posible por parte del Estado, pues ese derecho es materializado por resultado del esfuerzo del trabajo humano combinado con las disponibilidades de recursos naturales.

En este campo, en el cual se aborda la propiedad privada ante la tributación estatal, es de suma importancia asentar que tal derecho tiene carácter constitucional fundamental, pues, actualmente, en la mayoría de los Estados, es el espejo del modelo constitucional político para que el ciudadano o administrado pueda alcanzar el mínimo de su bienestar social. Y, en esta óptica, merece señalar, que gran parte de la doctrina tributaria, en relación a la tributación de la propiedad privada, *lato sensu* considerada, entiende que los criterios de tributación sobre los individuos deben observar parámetros de medición más justos, que puedan considerar el patrimonio, la renta y el consumo de los individuos. Algunos doctrinarios evalúan que cada uno de estos parámetros, de por sí, son hábiles y formatean la verdadera y personal capacidad contributiva de cada individuo.

4.4 PRINCIPIO DE ANTERIORIDAD AL EJERCICIO FINANCIERO

Es de destacar la importancia que, este principio representa una garantía al sujeto pasivo, a la vez que representa, también, una forma de limitación al poder de tributar del Estado. Como garantía al contribuyente, representa un mecanismo jurídico que equivale al principio universal de *no sorpresa*. La finalidad de este principio tributario es, salvo raras excepciones, no aplicar una ley nueva para establecer o aumentar un tributo determinado en el mismo ejercicio financiero en que fue aprobada por el Poder Legislativo, solo podrá hacerlo en el ejercicio

financiero siguiente. A partir de esta garantía, el contribuyente tendrá más tiempo para adecuarse a las modificaciones introducidas por la nueva ley. Esto, sin lugar a dudas, refleja también, una forma de seguridad jurídica en las relaciones tributarias concretas entre el contribuyente y el Estado-fisco.

4.5 EL PRINCIPIO DE IRRETROACTIVIDAD DE LA LEY TRIBUTARIA

En Brasil, este principio constitucional tributario establece que el Estado-fisco solo podrá aplicar un tributo a partir de la vigencia de su ley creadora, es necesario, que el hecho generador se haya producido en vigencia de la ley, nunca antes. En otras palabras, los hechos generadores producidos antes de la entrada en vigencia de la ley fundadora no podrán ser alcanzados por esta. Es decir, que la ley tributaria nunca tendrá efecto retroactivo para alcanzar un determinado acontecimiento o hecho que subsume o se adecua a sus elementos caracterizadores de la tributación. No hay *relación jurídica tributaria* de un hecho acontecido anteriormente a la institución legal de un tributo determinado, incluso si ese hecho se adecua a los elementos jurídicos del tributo.

5. ASPECTOS ECONÓMICOS Y JURÍDICOS GENERADORES DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA

5.1 CONSIDERACIONES INICIALES

Resulta en toda la historia de los tributos, que los aspectos abstractos o no económicos nunca podrían ser gravados. Existe una estrecha y fuerte relación entre los negocios jurídicos, en general, y otros aspectos económicos que representan el motivo de los intereses tributarios. No se debe pensar o imaginar una tributación que no tenga un tinte de cuño económico, *lato sensu* considerada.

Por siglos, la humanidad injurió la tributación como al demonio o el leviatán de Hobbes. En la antigüedad y hasta mediados del Siglo XIX, esta configuración, en algunos Estados, pareció adecuada ante la exacerbada carga tributaria. Por otro lado, en la actualidad, no se justifica para el liberalismo pregonar o profesar la existencia de la figura del estado mínimo para escapar del leviatanismo. Desde el momento en que el individuo pasó a ser la finalidad de la existencia del Estado, o centro de las atenciones o el Estado a asistir al individuo, como un Estado prestador

de servicios atentos a los intereses colectivos y metaindividuales, se dejó de pensar en la existencia de un estado mínimo. Obedecidos y observados los principios tributarios de regencia, todas las actividades económicas, situaciones económicas o negocios jurídicos son aptos de tributación para que el servicio público esté a disposición del ciudadano, además del mantenimiento efectivo y sin solución de continuidad de la vida vegetativa de la administración pública en general. En esta misma línea de raciocinio es indispensable la opinión de los profesores paulistas Jochem e Martins (2013, p. 149), cuando formulan que

“[...] El tributo es aquel balaustre que sostiene una sociedad democrática, capaz de evitar la barbarie. En el estado democrático de derecho la obligación tributaria no es una opción ni del Estado ni del contribuyente. Se trata de una obligación de ambos. A pesar de los conflictos que se presentan, es posible convivir, entender y desarrollar un sentido crítico capaz de armonizar tales desórdenes.”

5.2 ASPECTOS ECONÓMICOS DE LA TRIBUTACIÓN

A partir de la enseñanza de Altamirano (2012, p. 409) sobre los aspectos objetivos de la tributación, en el contexto o enfoque de la exagerada tributación sobre el patrimonio privado del individuo, es importancia mencionar que estos elementos objetivos deben estar relacionados siempre con aspectos económicos en general, tanto bajo la óptica persona u obligacional como la óptica de derecho real. Y con especial maestría, el citado profesor así enseña:

“El objeto del tributo es la manifestación concreta de capacidad contributiva elegida por el legislador al elaborar el tributo de que se trate. Es, por lo tanto, la renta, el patrimonio, el gasto, la transmisión jurídica de riqueza, las ventas, locaciones, importaciones y demás actos jurídicos seleccionados por el legislador en la norma tributaria. En otros términos, es la materia imponible. Como sabemos, es el legislador el encargado de encontrar aquellas materias que puedan revelar una capacidad económica que autorice la imposición.”

Atendiendo esta idea, se debe registrar también, que el aspecto económico de la tributación ha de estar relacionado al patrimonio privado del contribuyente o sujeto pasivo de la tributación. Por consiguiente, la lógica de la tributación no debe gravar aquello que el contribuyente ya *destaco (retiro) de su patrimonio* y transferir esa carga al universo de su patrimonio ya reducido.

Tomando como ejemplo la situación de la *tributación por dentro* en el caso brasileño es fácil entender lo expuesto anteriormente. Es inconcebible que un Estado-fisco, incluso a través de la ley, elija un objeto de tributación que no tenga aspecto económico en sentido *lato*. En Brasil, cuando se grava el consumo de energía eléctrica, existe un doble cálculo de la alícuota sobre la

base del impuesto. Se trata de un fenómeno conocido como “*tributación por dentro*”. En resumen, primero se calcula el valor del consumo, a continuación, se aplica la alícuota del ICMS sobre ese valor (impuesto sobre la circulación de bienes y servicios), que actualmente es del 25%. Posteriormente, sobre la suma del valor de consumo con el valor calculado a partir de la alícuota referida se aplica, nuevamente, la misma alícuota. Se obtiene así, el valor real del tributo que trasciende la alícuota legal. Claro está, que el segundo cálculo del ICMS efectuado sobre el consumo de energía eléctrica brasileña se realiza sobre un elemento económico que no pertenece más al conjunto patrimonial privado del contribuyente, pero, por el contrario, se direcciona al conjunto patrimonial del Estado-fisco. En otras palabras, la tributación se efectuó sobre un impuesto pago. No se puede concebir el cobro de un tributo que tiene por objeto el *pago del tributo*.

Es factible percibir que el valor final calculado del gravamen tiene como base de cálculo no solo el consumo, sino el valor inicial calculado del propio tributo. Es decir, la incidencia del tributo sobre el valor del tributo. Esta situación trasciende al aspecto económico de la hipótesis de incidencia del ICMS. ¿Cómo se puede concebir que alguien pague tributos, aun considerado parcialmente, sobre un valor relativo a un tributo? El pago de un tributo no está inserto dentro del universo del patrimonio privado de un determinado contribuyente.

5.3 NEGOCIOS O HECHOS JURÍDICOS Y LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA

Como se mencionó anteriormente, el hecho generador tributario ha de tener como origen o fuente, en términos materiales, un negocio o hecho jurídico señalado por la ley como hipótesis de incidencia, y, ciertamente, con el aspecto económico. Por otra parte, es imperioso reconocer que el aspecto económico ha de estar vinculado al patrimonio del contribuyente.

Universalmente, *verbi gratia*, se puede invocar a la renta, la propiedad, la posesión, la transferencia de la propiedad, la circulación de bienes o mercancías, la importación, la exportación, los actos negociables crediticios, la adquisición de bienes de consumo, la prestación de servicios, todos como ejemplos de hechos generadores de tributación, y con espectro económico. En este mismo diapasón, no se debe olvidar que el crédito a recibir también configura una forma de disponibilidad jurídica potencialmente sujeta a la tributación.

En esta línea económica potencialmente generadora de la obligación tributaria, *verbi gratia*, los negocios jurídicos más comunes han sido los contratos. Ante esto es relevante la opinión de Taveira Torres (2008, pp. 122-123) en alusión sobre la importancia de las formas de los actos jurídicos que exige la ley, al reconocer que

“[...]. La estructura de cualquier regla matriz de incidencia soporta variaciones en cuanto al uso de estas *formas*, pues los <<hechos>>, los <<sujeitos>> y el <<objeto>> (léase base de cálculo), que son los aspectos más relevantes para la constitución y perfeccionamiento de la relación jurídica tributaria, dependen, en mayor número de veces, de formas de Derecho privado. Así, las exigencias de formas, con el fin de aplicar el Derecho privado, podrán variar de tributo a tributo, por campo material o por procedimientos. No nos parece posible comparar lo que sucede con impuestos que inciden sobre la propiedad de bienes inmuebles con impuestos sobre el consumo, sobre transmisiones *inter vivos* o impuestos sobre la renta, por ejemplo. Las exigencias sobre las formas jurídicas en los dos primeros son siempre más severas, porque cualquier desvío puede implicar un cambio no sólo en el régimen tributario, sino en la propia competencia tributaria, en el caso brasileño. [...]. En virtud de esta particularidad, el art. 118 del Código Tributario Nacional prescribe que la definición legal del hecho imponible deberá interpretarse abstrayéndola: i) de la *validez jurídica* de los actos efectivamente practicados por los contribuyentes, responsables, o terceros, así como ii) de la *naturaleza de su objeto* o de sus *efectos*, y iii) de los *efectos* de los *hechos efectivamente ocurridos*. En primer caso, porque el Derecho tributario considera el hecho jurídico tributario como mero <<evento>>, al aplicador no le interesará saber la validez o invalidez de los actos que se realizan. Válidos o inválidos; realizados en ambiente de licitud o ilicitud, no importa, los hechos que se puedan subsumir a la hipótesis de incidencia de alguna norma tributaria irradiarán sus efectos de la obligación tributaria. En el segundo, porque la naturaleza del objeto o sus efectos no pueden, definitivamente, prestarse a una identificación del hecho jurídico tributario, en la medida en que solamente la <<forma>> o la <<causa>> tienen esta virtud de vincular la aplicación de la norma tributaria. [...].”

A modo de ejemplo del Sistema Tributario Nacional Brasileño, como se mencionó anteriormente por el profesor, Dr. Taveira Torres (2008), así, como en los negocios jurídicos, existen también, situaciones de hecho que son pasivas de tributación conforme la previsión legal. En Brasil, la relación jurídica tributaria puede impulsar la obtención de ganancias o lucros de negocios ilícitos. Es la denominada *cláusula da pecunia non olet*, originada en el brocardo romano, que influenció la adopción del *principio de interpretación objetiva del hecho generador* en el Derecho Tributario brasileño.

De esta forma, entre los distintos aspectos objetivos inherentes a la relación jurídica tributaria es importante señalar que el ámbito patrimonial que sufre una carga económica financiera de la tributación es el patrimonio privado del contribuyente, en cuanto este tiene dominio sobre el mismo. Apartado del universo de su patrimonio, no se puede hablar de una posible tributación porque falta el aspecto económico inserto en la unión del derecho real o personal del contribuyente. Una tributación que no respeta este *iter*, seguramente, estará, incluso, bajo el

manto de ilegalidad en dirección a la práctica, indubitable, del efecto confiscatorio por la vía de la tributación. Por lo tanto, se superponen una tributación sobre un valor de pago de tributo ya aplicado y cobrado de un contribuyente, desplazado de su dominio patrimonial, que ya no le pertenece, es, bajo la óptica principiología tributaria y universal, una verdadera confiscación tributaria, porque se grava lo que ya pertenece al Estado, de derecho y de hecho, y no al contribuyente.

6. CONCLUSIÓN

Es notorio que, en el campo de la lógica jurídica, el Derecho no posee palabras inútiles ni se puede presumir que sus palabras sean inútiles, como se infiere del brocardo romano *verba cum effectu sunt accipienda*. La interpretación de una norma y de los principios que integran un ordenamiento jurídico, o más precisamente, una determinada rama del Derecho, debe, en principio, realizarse de forma sistematizada, sin perjuicio de otras técnicas de hermenéutica.

La interactividad y armonía de principios y de normas se deberán ajustar a una simbiosis teleológica para que expresen, en la mayor medida posible, la voluntad del legislador o la voluntad social.

Mutatis mutandi, el acaecimiento de un hecho jurídico o de determinada situación de hecho que pueda dar lugar a tributación, sin que aún se haya determinado su obligación tributaria, caracteriza por sí mismo una obligación tributaria, aunque todavía no pueda ser exigible, porque el fenómeno de la tributación ya se produjo. El hecho imponible, por sí solo, a pesar de su característica de inexigibilidad jurídica por parte del Estado Fisco, no deja de poseer, inexorablemente, el carácter de exacción. A pesar de que sólo puede generar una mera obligación tributaria inexigible, implica por sí solo un hecho típicamente jurídico porque su surgimiento depende absolutamente de la disposición legal. Desde este mismo punto de vista, el hecho de gravar sobre un impuesto simplemente calculado y aún no pagado, en detrimento del contribuyente, no puede interpretarse en el sentido de que los montos inherentes a esta base de cálculo aún le pertenecen. La razón es obvia. Por lo general, la ley aplicable a la futura obligación tributaria es la misma ley del momento en que se produce el hecho imponible. Obviamente, esto no sería una violación al principio de la irretroactividad de la ley tributaria toda vez que la ley establece que, para la determinación de la obligación tributaria, se

considerará la ley de la época en que se produjo el hecho imponible, en cumplimiento del principio de la estricta legalidad tributaria.

El incumplimiento de los principios constitucionales tributarios conduce a la tributación al inevitable camino totalitario de la exacción orbitado por los potenciales efectos confiscatorios. El ordenamiento jurídico que prohíbe que la tributación tenga efecto confiscatorio y permite, de forma inequívoca, que haya tributación sobre el pago de un tributo, inexorablemente va más allá de lo que se entiende por confiscación, aunque estará permitiendo la práctica de una verdadera confiscación del patrimonio privado a través de la tributación. Y confiscación tributaria precisamente reside en el exceso de la alícuota estipulada en la ley, que se cobra a partir del cálculo en el cual se emplea la técnica de la tributación por dentro.

BIBLIOGRAFIA

ADOLFO LAMAS, Félix, “*Los principios internacionales: desde la perspectiva de lo justo concreto*,” Buenos Aires, Instituto de Estudios Filosóficos Santo Tomas de Aquino, 1989.

AKEL, Michelle Heloise, “*Lançamento tributario e processo administrativo fiscal: o instituto e seu controle no ordenamento jurídico brasileiro*,” Dissertação de mestrado, Curso de mestrado em Direito de Estado, UFPR, Curitiba, 2007.

ALEXY, Robert, “*Teoría de los derechos fundamentales*,” Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, 1993.

ALTAMIRANO, Alejandro C, “*Derecho Tributario: parte general*,” Buenos Aires, Marcial Pons Argentina, 2012.

ARISTÓTELES, “*Ética a Nicômano*,” trad. de Leonel Vellandro e de Gerd Bornheim da versão inglesa de W. D. Ross, seleção de textos de José Américo Motta Pessanha, 4. ed., (Os Pensadores, vol. II), São Paulo, Nova Cultural, 1991.

BECHO, Renato Lopes, “*Filosofia do direito tributario*,” São Paulo, Saraiva, 2009.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. “*Direito constitucional e teoria da constituição*.” 4. ed. Coimbra, Almedina, 1997.

JOCHEM, Laudelino; MARTINS, José, “*A lógica dos tributos: fundamentos históricos e filosóficos*,” Paulínia/SP, Foco Editorial, 2013.

LOCKE, John. “*Segundo tratado sobre o governo civil: ensaio sobre a origem, os limites e os fins verdadeiros do governo civil*,” Clube do Livro Liberal, Petrópolis, Editora Vozes, 1994.

MURPHY, Liam; NAGEL Thomas, “*O mito da propriedade: os impostos e a justiça*,” Trad. Marcelo Brandão Cipolla, São Paulo, Martins Fontes, 2005.

TALEVA SALVAT, Orlando, “*Diccionario tributario*,” 1ª ed., Florida: Valletta Ediciones, 2009.

TAVEIRA TORRES, Heleno, “*Derecho tributario y derecho privado*,” 1ª ed., Buenos Aires, Marcial Pons Argentina, 2008.

VILLEGAS, Héctor B., “*Curso de finanzas, derecho financeiro y tributario*,” Ciudad Autónoma de Buenos Aires: Astrea, 2016.