

HELENO TORRES

**DERECHO TRIBUTARIO
Y DERECHO PRIVADO
AUTONOMÍA PRIVADA, SIMULACIÓN
Y ELUSIÓN TRIBUTARIA**

Marcial Pons

MADRID | BARCELONA | BUENOS AIRES

2007

ÍNDICE GENERAL

	Pág.
ABREVIATURAS	0
INTRODUCCIÓN.....	0

PRIMERA PARTE DERECHO TRIBUTARIO Y DERECHO PRIVADO

CAPÍTULO I DERECHO TRIBUTARIO Y DERECHO PRIVADO: AUTONOMÍA DIDÁCTICA Y RELACIÓN SISTÉMICA DE NORMAS

1. Consideraciones iniciales	0
2. Autonomía científica del Derecho tributario: la formación de sus premisas.....	0
2.1. Sistema del Derecho: imposibilidad de autonomía científica del Derecho tributario	0
2.2. Codificación en el Derecho tributario: el paradigma sistémico al servicio de la autonomía del Derecho tributario	0
3. Autonomía funcional del Derecho tributario en relación al Derecho administrativo: plano de aplicación.....	0
4. Autonomía funcional del Derecho tributario (cont.): sobre la relación entre Derecho privado y Derecho tributario	0
5. La autonomía didáctica de la ciencia del Derecho tributario.....	0

CAPÍTULO II TIPICIDAD Y APLICACIÓN DE LAS NORMAS TRIBUTARIAS

1. Consideraciones iniciales	0
2. Seguridad jurídica y los límites entre tipicidad y conceptos clasificatorios: la función certeza de la legalidad.....	0
3. Calificación material de los hechos jurídico-tributarios en la función legislativa: legalidad, capacidad contributiva objetiva	0
4. Calificaciones promovidas por las normas de Derecho tributario sobre conceptos, instituciones y formas de otras ramas del Derecho, en especial del Derecho privado.....	0
4.1. Relaciones entre Derecho tributario y Derecho privado	0
5. Tipicidad y función calificadoras de la Administración tributaria.....	0

ÍNDICE

	<u>Pág.</u>
5.1. Eventos (motivo) y hechos jurídicos	0
5.2. Teoría de las pruebas e identificación de los hechos jurídicos	0

SEGUNDA PARTE AUTONOMÍA PRIVADA Y DERECHO TRIBUTARIO

CAPÍTULO III AUTONOMÍA PRIVADA Y NEGOCIO JURÍDICO: LOS LÍMITES DE LA INTERVENCIÓN ESTATAL MEDIANTE NORMAS TRIBUTARIAS	
1. Consideraciones iniciales	0
2. Formación del principio de autonomía privada	0
3. Definición y posición constitucional del principio de autonomía privada	0
3.1. Autonomía privada y la teoría de las fuentes del Derecho	0
4. La normatividad de los negocios jurídicos	0
4.1. La declaración de voluntad en la formación de los negocios jurídicos.....	0
4.2. Libertad contractual y sus limitaciones: la función social del contrato y el intervencionismo estatal	0
5. Consideraciones finales.....	0

CAPÍTULO IV LA INTERPRETACIÓN DE LOS NEGOCIOS JURÍDICOS EN LA APLICACIÓN DE LAS NORMAS TRIBUTARIAS: Libertades de causa, forma y tipos negociales	
--	--

1. Consideraciones iniciales	0
2. La interpretación en el Derecho	0
3. Interpretación de los actos y negocios de Derecho privado.....	0
4. La libertad de causas: la «causa» del negocio jurídico como criterio de interpre- tación	0
5. La libertad de formas: la «forma» de los actos y negocios jurídicos, sustancia y certificación en el Derecho tributario.....	0
6. La libertad de tipos: los contratos típicos y atípicos	0
6.1. Contratos atípicos	0
7. Negocios jurídicos indirectos	0
7.1. Negocios indirectos en el derecho tributario: imposibilidad de atribuir una función calificadora a la Administración Tributaria e importancia de la «causa»	0

TERCERA PARTE ELUSIÓN TRIBUTARIA Y SUS FORMAS DE CONTROL

CAPÍTULO V LA ELUSIÓN TRIBUTARIA	
-------------------------------------	--

1. Consideraciones iniciales	0
2. Legítima economía de tributos y planificación tributaria (economía de opción) ...	0

	Pág.
3. Evasión fiscal.....	0
3.1. El concepto positivo de fraude: ¿evasión o elusión?	0
4. Elusión tributaria	0
4.1. La elusión tributaria como figura autónoma.....	0
4.2. Distinción entre elusión y evasión tributaria.....	0
4.3. Ausencia de causa como criterio de calificación de la conducta elusiva	0
5. La elusión tributaria como ilícito atípico a efectos sancionadores	0

CAPÍTULO VI

**LA INTERPRETACIÓN ECONÓMICA DEL DERECHO TRIBUTARIO:
SUPERACIÓN DE UN PARADIGMA INCONSISTENTE**

1. Consideraciones iniciales	0
2. La interpretación de las normas tributarias y sus aforismos: imposibilidad de usar razonamientos apriorísticos en la hermenéutica de las normas tributarias	0
3. Comienzo y fin del método antielusivo denominado «interpretación económica del Derecho tributario»	0
4. Análisis económico del Derecho: la imposibilidad de aplicarlo al Derecho tributario.....	0
5. De la interpretación económica a la interpretación finalista del Derecho tributario	0
6. La interpretación extensiva del Derecho tributario: la intervención estatal en el proceso hermenéutico.....	0
7. La aplicación de la analogía en materia tributaria	0

CAPÍTULO VII

**NORMAS GENERALES
Y NORMAS PREVENTIVAS ANTIELUSIVAS**

1. Consideraciones iniciales	0
2. La técnica de las normas generales antielusivas	0
3. Las normas generales antielusivas en la experiencia de los ordenamientos.....	0
3.1. Alemania: abuso de formas	0
3.2. España del «fraude a la ley» al llamado conflicto de leyes	0
3.3. Estados Unidos: principio de prevalencia de la sustancia sobre la forma....	0
3.4. Francia: abuso de derecho (simulación y acto anormal de gestión).....	0
3.5. Inglaterra: leyes preventivas y principio (jurisprudencial) de prevalencia de la sustancia sobre la forma y control de las <i>step stone transactions</i>	0
3.6. Italia: método de normas específicas y propuestas de normas generales....	0
4. La cláusula general contra actos elusivos y de simulación en el Derecho brasileño	0
4.1. Límites materiales a la aplicación de la regla general antielusiva en el Derecho brasileño	0
4.1.1. El papel del principio de capacidad contributiva en la legislación y en la aplicación de los tributos en el Derecho brasileño	0

ÍNDICE

	<u>Pág.</u>
4.1.2. Verdad material y principio de capacidad contributiva en la aplicación de los tributos: la interpretación de negocios jurídicos y su relevancia para la tipificación tributaria.....	0
4.1.3. Libertades negociales y la importancia de la causa del negocio jurídico para tipificar el hecho jurídico tributario	0
4.2. Límites formales a la aplicación de la regla general antielusiva.....	0
5. Normas de prevención de la elusión.....	0

CUARTA PARTE LA SIMULACIÓN EN EL DERECHO TRIBUTARIO

CAPÍTULO VIII SIMULACIÓN DE ACTOS Y NEGOCIOS JURÍDICOS. PACTO SIMULATORIO Y CAUSA COMO CRITERIOS DE DEFINICIÓN NORMATIVA

1. Consideraciones iniciales.....	0
2. Calificación dogmática de la simulación: un análisis conceptual	0
2.1. Las corrientes voluntarista y declarativa de la simulación: divergencia entre voluntad y declaración en la doctrina alemana	0
2.2. La propuesta voluntarista de Francesco Ferrara.....	0
2.3. Críticas a la concepción voluntarista de la simulación: de la divergencia entre la voluntad y la declaración al concepto de pacto simulatorio	0
2.4. El acuerdo simulatorio	0
3. Los nuevos parámetros para un estudio del concepto de «simulación» en el Derecho: del análisis lingüístico a la concepción normativa.....	0
3.1. Autonomía privada y simulación: la composición de normas como criterio diferenciador	0
4. La orientación teórica del Código Civil brasileño sobre la simulación.....	0

CAPÍTULO IX DISTINCIÓN ENTRE LA SIMULACIÓN Y LAS FIGURAS AFINES: FRAUDE A LA LEY, ABUSO DEL DERECHO Y OTRAS

1. Consideraciones iniciales.....	0
2. Simulación y apariencia	0
3. Simulación y falsedad: el deber de veracidad y las hipótesis de simulación en el Derecho privado y en el Derecho tributario	0
3.1. Simulación y reserva mental: lo falso <i>inter partes</i>	0
4. Simulación y negocios jurídicos fiduciarios.....	0
4.1. El <i>trust</i> como una especie de negocio fiduciario.....	0
5. Simulación y abuso de derecho.....	0
6. El fraude a la ley	0
6.1. Fraude a la ley subjetivo y objetivo y la actuación <i>contra legem</i>	0

	Pág.
6.2. Fraude a la ley y autonomía privada: la ley imperativa o de <i>ius cogens</i> como presupuesto de la actuación <i>in fraud legís</i> y la teoría de la causa	0
6.3. El control del fraude a la ley por medio de normas generales	0
6.4. Fraude a la ley y simulación	0
6.5. Fraude a la ley y normas de Derecho tributario	0
7. El dolo en las relaciones tributarias: simulación y fraude a la ley cualificados.....	0

**CAPÍTULO X
ACTOS SIMULADOS EN EL DERECHO TRIBUTARIO:
DESESTIMACIÓN Y LIQUIDACIÓN**

1. Consideraciones iniciales	0
2. Identificación de la simulación de actos y negocios jurídicos y su repercusión en la aplicación de las normas de Derecho tributario.....	0
3. La desestimación de actos simulados en el Derecho brasileño y sus límites materiales.....	0
4. Liquidación tributaria y simulación	0
5. Caducidad y nulidad en las liquidaciones que se fundan en simulación	0

**CAPÍTULO XI
PRUEBAS DE LA SIMULACIÓN Y RÉGIMEN DE SU NULIDAD.
EFECTOS EN MATERIA TRIBUTARIA**

1. Las pruebas de actos simulados en la teoría general del proceso y en la fiscalización tributaria.....	0
2. Los medios de prueba aceptados por la legislación civil y su importancia para los actos del procedimiento administrativo.....	0
2.1. Pruebas directas.....	0
2.2. Confesión y prueba testifical.....	0
2.3. Pruebas documentales.....	0
3. Las presunciones y los indicios como pruebas de simulaciones: límites constitucionales al empleo de estos medios en el Derecho tributario.....	0
3.1. Los indicios como prueba de simulaciones	0
3.2. Presunciones como pruebas de actos simulados.....	0
3.3. Las presunciones y los indicios: los límites constitucionales al empleo de estos medios en el Derecho Tributario	0
4. La carga de la prueba y la valoración de las pruebas en la simulación	0
5. El derecho de acción para atacar los actos simulados	0
6. Efectos de la simulación: nulidad o ineficacia del negocio jurídico.....	0

**CAPÍTULO XII
SIMULACIÓN Y FRAUDE DE LA SUJECCIÓN PASIVA TRIBUTARIA:
INTERPOSICIÓN DE PERSONAS, USO DE NOMBRES Y LOS LÍMITES
DE LA PERSONALIDAD JURÍDICA**

1. La interposición de personas: consideraciones iniciales	0
2. Interposición de personas en el ámbito de la doctrina	0

ÍNDICE

	<u>Pág.</u>
3. La interposición efectiva (real) de personas	0
3.1. El negocio jurídico del mandato	0
3.2. El negocio jurídico de la representación	0
3.3. El negocio jurídico de comisión.....	0
3.4. El negocio jurídico de mediación	0
3.5. El negocio jurídico de agenciamiento (agencia).....	0
4. Interposición de personas y su tratamiento fiscal: equiparación y levantamiento del velo	0
5. Identificación de personas y simulación de nombres	0
6. La simulación de personas jurídicas y el mecanismo de levantamiento del velo de la personalidad jurídica en materia tributaria	0
6.1. Del concepto de sociedad como norma y los límites de la intervención del Estado sobre la personalidad jurídica.....	0
6.2. La sanción de levantamiento del velo de la personalidad jurídica: supuestos	0
6.3. Medidas para el levantamiento del velo de la personalidad jurídica	
6.4. El levantamiento del velo de la personalidad jurídica en el Derecho tributario.....	0
7. Responsabilidad tributaria en los casos de solidaridad y de separación patrimonial en materia de sociedades en el nuevo Código Civil.....	0
7.1. Derecho de regreso de las entidades perjudicadas por actos de sus socios o administradores	0

BIBLIOGRAFÍA

1. Derecho tributario	0
2. Derecho privado y otros.....	0

INTRODUCCIÓN

Este estudio propone una investigación estrictamente dogmática de las normas jurídicas tributarias y sus relaciones con las normas de Derecho privado, en particular con aquellas creadas en el ejercicio de la autonomía privada, tanto en lo que concierne a los aspectos funcionales y de significación (semántica) como en el plano de los vínculos formales, con el objetivo de lograr respuestas más objetivas a los temas de elusión tributaria y de simulación, como conceptos científicos y como tipos sometidos a control por parte de los ordenamientos jurídicos.

Se trata de una obra cuya finalidad es analizar la relación entre el ejercicio de dos poderes normativos —perfectamente demarcados—, como son el de «autonomía privada», constitucionalmente atribuido a los particulares, para la disposición de sus bienes y derechos; y el «poder tributario», ordenado en competencias y ejercido por las respectivas personas de Derecho público internas (bajo la forma de competencias constitucionales). El primero, consustanciado básicamente en la edición de contratos y actos jurídicos societarios, justifica la producción de criterios para regular las actividades de los particulares. El segundo, mediante la publicación de leyes por parte de las competentes personas de Derecho público, para vehicular normas sobre la institución y el cobro de tributos. Contratos y leyes, por tanto, derivan de poderes distintos, pero se encuentran en un punto común —la Constitución— y así componen el cierre operativo del ordenamiento de Derecho positivo, según los valores que lo orientan.

Como ya se sabe, con el objetivo de asegurar el derecho a la libertad y el de propiedad, el texto constitucional brasileño discriminó exhaustivamente las competencias tributarias, al ordenar la facultad de establecer tributos con angostos límites y, por consiguiente, atribuir competencias tributarias a los sujetos políticos, al abrigo del principio del federalismo fiscal cooperativo, el cual presupone la distinción de rentas no sólo basada en la fuente (entablada por el reparto de competencias), sino también en la distribución del producto recaudado (directamente o por medio de fondos de participación). Y siguiendo con la demarcación de competencias estableció una serie de principios rectores del ejercicio legítimo de la actividad legislativa en materia tributaria, para someter a los dos sujetos partícipes de la relación jurídica —Administración y sujeto pasivo— a la ley y a la jurisdicción. Pero a una ley que respete, en términos materiales, cuanto dispone la Constitución Federal como límite al ejercicio de las competencias, expresión de eficacia de los principios de seguridad jurídica y certeza del derecho en el proceso de positivación del Derecho.

INTRODUCCIÓN

En el cumplimiento de sus funciones constitucionales típicas, cada una de las personas políticas, Unión, Estados, Municipios y Distrito Federal, se obliga a crear sus tributos y a hacer efectivas las funciones de recaudación y de control de estos ingresos, para buscar la formación del patrimonio público nacional. De ahí que, como corolario de este orden constitucional, son tres los primados básicos que han de informar las respectivas conductas fiscales: i) agotamiento de las competencias atribuidas constitucionalmente; ii) limitada concesión de exenciones o beneficios fiscales (restricción a la renuncia de ingresos), y iii) control efectivo de todos los contribuyentes y, con el mayor alcance posible, en una especie de ejercicio del poder de policía sobre el patrimonio público a realizar.

El *agotamiento de las competencias tributarias* atribuidas a las personas políticas para financiar sus funciones constitucionales es un imperativo que deriva del federalismo cooperativo, en virtud del conjunto de competencias originarias y coparticipación en los ingresos de los impuestos, mediante transferencias directas y fondos de participación. De esta manera, cualquier persona política incumple frontalmente la Constitución Federal cuando no realiza esfuerzos para agotar la competencia tributaria o no concentra el máximo de eficiencia administrativa en los procesos de recaudación y fiscalización de los tributos, dotando sus oficinas públicas responsables de todos los medios formales y materiales necesarios. Se trata de un deber constitucional atribuido a las personas políticas, especialmente en relación con los impuestos compartidos, o de agotar sus posibilidades impositivas, para alcanzar, en todos los tributos, el cumplimiento de los principios de *generalidad* (que se amplía a todos los destinatarios) y *universalidad* (que usa todo el campo conceptual de la hipótesis de incidencia). Como corolario de este deber, cualquier renuncia fiscal debe estar ampliamente motivada y el servicio de control ser permanente y efectivo.

Se impone, además, al Fisco, el deber de mantener una *efectiva fiscalización de las operaciones y de los actos que practican los contribuyentes*. Con ello se pretende contener el crecimiento de los actos de fraude, fraude fiscal y demás modos de infringir la legislación, la Administración precisa posicionarse, del modo más adecuado posible, para ampliar las consecuencias sancionatorias aplicadas a los casos de incumplimiento de los deberes tributarios, mediante la creación de instrumentos orientados a tal propósito, con el necesario perfeccionamiento de la legislación vigente y una sustancial simplificación de los procedimientos formales.

La Inspección tiene el deber de impedir la utilización del ordenamiento mediante estratagemas, creadas con negocios simulados, en fraude a la ley o sin causa. El principio constitucional de autonomía privada debe respetarse siempre, incluso cuando se esté ante negocios atípicos, indirectos, fiduciarios o aquellos que no tienen una forma usual. Sin embargo, no sería admisible una «máxima» de oponibilidad absoluta de estos negocios al Fisco, como si se tratara de «fuerza obligatoria» de los contratos frente al control fiscal. Ciertamente, el combate a los actos de defraudación, de evasión fiscal o de elusión tributaria es una importante actividad estatal que debe desarrollarse de modo permanente y que el Derecho debe garantizar, siempre dentro de límites democráticos.

El fenómeno *sociológico* de la elusión tributaria aparece, en parte, como resultado de la dificultad de acomodar las normas de Derecho tributario en los contenidos de las de Derecho privado. Aunque éste es un problema global cuyo origen, en gran medida, se halla en la hipercomplejidad que los ordenamientos han alcanzado en el proceso de tipificación de conductas negociales. En todos los sistemas jurídicos, en los de tradición romanista (*civil law*) o de *common law*, la intensificación de las relaciones sociales ha promovido una expansión concéntrica de la producción normativa jamás vista en otros tiempos. En este contexto, el legislador tributario, en la medida en que los negocios privados se van especializando, siente la necesidad de perfeccionar también las hipótesis normativas de reglas tributarias para formar obligaciones tributarias. No obstante, esta catalogación a favor de una identificación analítica de los tipos sujetos a gravamen, como medio para prevenir expectativas, parece que no favorece la seguridad jurídica, en el proceso de inflación legislativa resultante. Se ve, claramente, que surge un limbo en el que la esperada «certeza» del derecho aplicable se diluye entre dudas e incertidumbres, como consecuencia de la indeterminación de los significados, la ambigüedad y la vaguedad de los términos aplicados, entre otros problemas.

Ante estas perplejidades, se cuestiona de nuevo el papel de control que la Administración podría ejercer sobre los actos de los particulares, así como sus facultades para superar la calificación que éstos atribuyan a sus negocios jurídicos, mediante métodos antielusivos, como es el caso de la interpretación económica y las cláusulas generales, sólo para atender a los requisitos de eficiencia y practicidad de la recaudación.

En cierto momento histórico, y eran tiempos iniciales de la formación del Derecho tributario, se abrieron las puertas para la llamada «autonomía del Derecho tributario», reclamada como medio para justificar la prevalencia de éste sobre las demás ramas del Derecho, para evitar que la morosidad en los procedimientos, las dificultades burocráticas y las complejidades legislativas sirvieran a los contribuyentes como escapatoria de la incidencia fiscal. Y fue en este ambiente que el *método de la interpretación económica*, de la *autonomía calificadora de la Administración*, tomó fuerza y vino a habitar en el fértil suelo de las arbitrariedades y desmanes de todo orden, razón por la que se destinaba a aplicar normas tributarias de acuerdo con los intereses de la Administración, por la libertad de calificación de los actos y negocios jurídicos, cuyas formas más evolucionadas se aseguraron gracias a la aplicación de analogías, presunciones o del principio de capacidad contributiva, entendida como fundamento de la teoría de la «*causa impositionis*». Este ideario fue y aún continúa siendo, dado que algunos incautos todavía insisten en darle algún tipo de crédito, ya sea por ignorancia o por ideología, uno de los mayores errores teóricos de nuestra doctrina, la mayor equivocación, históricamente identificada, en el Derecho tributario y la mayor panacea usada para resolver un problema que sólo el legislador puede resolver: el de la elusión fiscal.

Dificultades burocráticas en materia de administración de tributos no pueden servir como base para la creación de mecanismos cautelares cuya ejecución agreda los principios y derechos fundamentales del ciudadano. No vemos cómo se podría admitir una reducción del campo de eficacia de los preceptos democráticos y de

INTRODUCCIÓN

los principios garantizadores de seguridad jurídica del sistema, para combatir la evasión o los fraudes, porque no son aquellos principios los que se deben acomodar a la Administración, sino la propia Administración, que ya nace constitucionalmente limitada a la plena observancia de aquellos valores en el ejercicio de sus competencias.

No obstante todas estas evidencias, la necesidad de garantizar el aumento de la recaudación, aliada a una compulsión burocrática, sirvieron para justificar una ampliación exagerada del número de deberes formales que los contribuyentes debían cumplir, con la ilusión de conquistar algún control «absoluto» sobre sus actos, así como de impedir que hubiera algún espacio para «huir» de la tributación. Pero esto contribuyó muy poco a resolver el problema de la elusión. En la actualidad, se renuevan los discursos, que se basarán en la practicidad y la eficiencia de la Administración para implementar medios rápidos de desestimación de los negocios jurídicos. Y del esperado aumento de la garantía y de la seguridad hay mucho menos de lo que se imaginaba.

El principio jurídico y técnico de la *practicabilidad*, o de la practicidad, de la tributación al ponerse como condición de *eficiencia administrativa*, tal como lo exige el art. 37 de la Constitución, nada tiene que ver con tales propósitos justicieros. Adam SMITH, ya en 1776, enfatizaba la importancia de la garantía de certeza y practicabilidad de los tributos, como medio de igualdad y de seguridad jurídica para los contribuyentes. Sin embargo, no se debe confundir, erróneamente, practicabilidad y eficiencia de la Administración tributaria con la búsqueda desenfrenada de un aumento de la recaudación, que ciertamente puede lograrse como resultado, pero no propiamente como un fin en sí mismo. La economía de los procedimientos, la justa identificación de la capacidad contributiva, por medios prácticos¹, y la celeridad para hacer viable la actuación tributaria, observados los derechos individuales y en conformidad con la legalidad, éstos sí, deben ser los instrumentos utilizados para promover el principio de eficiencia en la Administración tributaria. Sin espacio para corromper la tipicidad ni las demás garantías de limitación del poder de imponer tributos que establece la Constitución, al poner la practicidad y la eficiencia a favor de arbitrariedades y de la superación de los derechos derivados del legítimo ejercicio de las libertades negociales.

De esta manera, la lucha contra todas las formas de evasión o de elusión tributarias es una labor de los Estados que precisa alcanzar un mínimo de éxito, para evitar el *apartheid* fiscal entre los contribuyentes que consiguen «huir» y los que quedan sobrecargados por la defraudación de aquellos, como si fueran rehenes que tuvieran que soportar solos todo el coste del Estado. Es preciso restablecer la igualdad violada, que tiene como corolario el principio de justo reparto de las cargas públicas. Como dice Casalta NABAIS, «la fuga de los impuestos no traería mal al mundo si todos estuvieran en condiciones de huir, y de hacerlo en condiciones de

¹ Como señaló Misabel DERZI, en sus valiosos comentarios a la obra más importante de Aliomar BALEEIRO: «La practicabilidad es un principio implícito y difuso en la Constitución y su objetivo es garantizar el cumplimiento y la ejecución de las leyes, de la forma más simple y cómoda». A. BALEEIRO, *Direito Tributário Brasileiro*. RJ: Forense, 11.ª ed., 1999, p. 136.

igualdad»². De aquí que al legislador y al administrador público se les imponga la relevante y meticulosa tarea de coadunar tan importantes intereses con los derechos fundamentales vigentes, y cohibir todas y cualquier práctica lesiva del patrimonio público y, al mismo tiempo, preservar las libertades negociales de intervenciones infundadas, principalmente a la luz de la Constitución brasileña³, por lo que tiene de analítica en materia tributaria.

Esta preocupación tiene gran importancia, razón por la que al trabajar sobre la creación de negocios jurídicos, mediante contratos típicos o atípicos, directos o indirectos, cuyos efectos se logran como «hechos» para la incidencia de normas tributarias, sale a la superficie la preocupación de saber si el intervencionismo estatal sobre negocios jurídicos puede practicarse mediante normas de Derecho tributario, si tales normas pueden influir en la constitución de negocios jurídicos y, también, si el *legislador* puede usar conceptos distintos de aquellos demarcados por el Derecho privado, en función de las propiedades seleccionadas, para justificar la imposición de tributos sobre materialidades y sujetos o incrementar la base de cálculo de los tributos.

Como ya se sabe, en Brasil, el deber de pagar tributos deriva del reparto constitucional de competencias, por ello, si a las personas políticas les corresponde el deber legislativo de exigirlos, con el objetivo de cumplir sus funciones constitucionales, para el ciudadano está vigente el deber de contribuir al sostenimiento de tales gastos, en favor de la colectividad. Que las normas tributarias tengan carácter de orden público instrumental de extrema relevancia, porque se destinan a la creación de las condiciones suficientes para financiar al Estado, es algo indiscutible. Lo que se cuestiona es si esta función constitucional tiene el don de permitir algún tipo de invasión de los dominios de la «autonomía privada», para promover mutaciones en los negocios jurídicos alegando la garantía de aquella otra, esto es, de formación del patrimonio público y de atención a las necesidades calificadas como de interés público, mediante el cobro de tributos. La relación jurídica tributaria, sin embargo, no se puede interpretar según la función recaudatoria. Fue así a la luz de las teorías funcionalistas de GRIZIOTTI, aunque en la actualidad ya no prospera en parte ninguna este planteamiento causalista de interpretación basada en la finalidad de

² «[...] Se impone una lucha adecuada, eficaz y valiente contra la evasión fiscal que campea un poco por toda parte, particularmente facilitada con la moderna hipertrofia y complejidad técnica de la generalidad de la legislación fiscal y de la creciente desmaterialización de los presupuestos de hecho de los impuestos. Una lucha que, como es evidente, no puede servirse de cualesquiera instrumentos, sino de instrumentos acordes a la Constitución, más específicamente, acordes a la Constitución fiscal, entre los que naturalmente se cuenta también el principio del Estado fiscal». J. C. NABAIS, «O princípio do Estado fiscal e a evasão aos impostos», *1.º Congresso Ibero-americano de direito tributário*. Leiria: Instituto Politécnico, 1999, p. 18.

³ Como ya se ha mencionado, cualquier importación doctrinal deberá atender a los dictámenes más importantes del Sistema de destino. Por este motivo, el estudioso debe tener la suficiente cautela para identificar el campo de influencia del autor con respecto al tema en análisis: i) en cuanto a la noción de autonomía del Derecho tributario; ii) la relación entre las reglas de Derecho tributario; iii) los presupuestos para interpretar las normas de Derecho tributario. Y en cuanto al ordenamiento de referencia: a) el modelo cultural de Derecho en vigor: *common law* o *civil law*; b) cuáles son los principios constitucionales que informan el Derecho tributario local; c) si éste adopta reglas para dirigir la interpretación; d) si posee normas generales para contener la elusión tributaria; e) cuáles son los principios que rigen el Derecho privado local; f) la tradición y la jurisprudencia dominantes.

INTRODUCCIÓN

los tributos. La teoría de la «*causa impositionis*», que tomaba la capacidad contributiva como motivo para imponer tributos (y no sólo como criterio de graduación, tal y como se conoce hoy en día) fue abolida y sepultada por la doctrina más rigurosa hace ya mucho tiempo⁴.

Nuestra Constitución Federal garantiza, a todos, el derecho de autoorganización, al asegurar el derecho a la propiedad, de libre iniciativa, al trabajo, de libertad de asociación, entre otros. Resguarda, de esta manera, la autonomía privada y sus libertades negociales.

Esto no quiere decir que sea factible algún tipo de primacía del Derecho civil sobre el tributario, también superado en el tiempo, desde principios del siglo pasado. Las relaciones entre normas de Derecho civil y normas tributarias suponen que estas últimas cuenten con un mecanismo selectivo de propiedades para determinar los específicos efectos de los actos jurídicos de Derecho privado en el ámbito tributario. Y así, podremos tener: i) la creación de algún tipo propio, ajeno a cualquier otro del Derecho privado; ii) una remisión directa a aquellas materias, cuando las normas tributarias no prescriban nada innovador; o también iii) una transformación de los conceptos sin que éstos pierdan su identidad en las relaciones que rige exclusivamente el Derecho privado, como veremos más adelante. Si esto se hace dentro de los límites de la autorización constitucional y de las normas generales del Derecho tributario, no se podrá reclamar ningún otro obstáculo. Y como a partir de la tipificación legislativa, siguen los actos de aplicación del Derecho tributario, tampoco en este plano se autoriza ningún tipo de calificación innovadora o superadora de aquello que la previó, salvo cuando el sistema admita algún tipo de cláusula general antielusiva, a los efectos de desestimar actos elusivos y de la respectiva recalificación, después de haber producido pruebas válidas y de su respectiva valoración.

Es deber de la Administración interpretar el negocio jurídico como hecho y como texto-norma (contrato), para poder identificar la presencia de la causa del negocio, que permita aislar, por tanto, el efectivo propósito negocial, la compatibilidad funcional entre sustancia y forma, o que el actuar del particular no se constituyó en «abuso», en «simulación» o en «fraude a la ley», a pesar de la utilización de negocios atípicos, indirectos usuales en la forma o fiduciarios. Esta función certificadora puede, no obstante, inducir situaciones que carezcan de causa o que tengan una causa impropia o incompatible con el ordenamiento, situación en la que se abrirá la posibilidad de desestimar y de establecer otras sanciones aplicables al caso. Sin embargo, para la desestimación, la conducta de las partes es totalmente irrelevante, bastando la simple constatación de que un acto sirve para encubrir a otro o para enmascarar una situación desprovista de causa (fin negocial); lo que no impide que tal conducta se tome para aplicar multas, agravamientos de regímenes

⁴ Cfr. A. BALEIRO, *Direito Tributário Brasileiro*. RJ: Forense, 11.ª ed., 1999, pp. 711-741; A. A. BECKER, *Teoria geral do Direito Tributário*, 3.ª ed., SP, 1998, pp. 104-109; este último autor llega a decir que la teoría de la causa logra «la destrucción del Derecho tributario (destrucción de lo que hay de *jurídico* en el Derecho tributario) quedando solamente el tributario» (p. 109). Son críticas que distan más de cuarenta años y que ya están profundamente consolidadas en la doctrina nacional.

tributarios o también sanciones de naturaleza penal, que dependerán de la presencia o no de dolo, como ocurre en los casos de simulación.

En esto se consustancia el concepto de «elusión» a los efectos del Derecho tributario. Usamos esta referencia sólo cuando se ejerce la autonomía privada sin causa o el negocio aparente (simulado o fraudulento) demuestre insuficiencia de la causa o su programación dolosa para evitar una ley imperativa. Cuando no se pueda enmarcar aquí, lo que habrá es ejercicio legítimo de la autonomía privada, con creación de un negocio atípico, indirecto, fiduciario o con una forma propia plenamente admisible, dado que deriva de las tres libertades negociales: de elección de la mejor «causa» (fin negocial), de la mejor «forma» y del mejor «tipo» contractual o societario, cuando éstos no estén definidos por ley.

Cuando digo que la simulación y el fraude a la ley no difieren de los actos negociales desprovistos de causa que así no se constituyan, tal equiparación sólo tiene cabida a los efectos de acomodarlos en un grupo único (elusión tributaria) que autorizará la desestimación de tales actos o negocios, como «motivo» de los actos administrativos propios. Sin embargo, el rasgo diferenciador de cada una de estas categorías será fundamental para poder aplicar las sanciones tributarias subsecuentes, por lo que, entonces, simulación no es fraude a la ley y tampoco la constitución de negocios jurídicos sin causa será siempre simulación o fraude, a pesar de la difícil separación en la mayoría de los casos. Son tres momentos que deben separarse muy nítidamente: i) la desestimación del acto o negocio jurídico; ii) la liquidación tributaria de los tributos devengados; iii) la aplicación de las sanciones pertinentes, en conformidad con la tipificación del hecho ilícito, al final del procedimiento de desestimación, si fuera el caso. La dificultad que siente la doctrina para separar estos tres momentos, y sus consecuentes efectos, provoca muchos errores que podrían fácilmente evitarse, especialmente aquel, ya señalado, de importación inútil de doctrinas y experiencias extranjeras que no se aplican al Derecho brasileño.

Del contenido a las circunstancias históricas que explican un poco esta obra. Se trata de una investigación iniciada en 1994 y que culminó, en parte, en la Tesis elaborada para el concurso de libre-docencia presentada por el autor de esta obra en la Facultad de Derecho de la Universidad de São Paulo (USP), en la cual obtuve la aprobación del Tribunal integrado por los Ilustres Profesores Titulares: Paulo de Barros Carvalho (Presidente), Alcides Jorge Costa, Sacha Calmon Navarro Coêlho, Roque Antonio Carrazza y Ricardo Lobo Torres.

A lo largo de este largo periodo, de casi diez años de labor, se experimentaron muchas premisas y se abandonaron diversos resultados. Innumerables debates en conferencias y en las aulas, en Brasil y en el exterior, muchas lecturas, interminables horas de diálogos y el resultado es el que ahora se presenta. De este modo, no se trata de aprovechar la efervescencia episódica en torno a la temática que le da ocasión, ya sea por la elusión ya sea por la vigencia del nuevo Código Civil. Es una mera coincidencia, a la que no damos más valor, más allá del inevitable cálculo del destino.

Como una advertencia de método, es oportuno recordar que la experiencia extranjera en relación con la definición y el tratamiento de la elusión tributaria ha

INTRODUCCIÓN

sido sopesada en la justa medida suficiente para comprender todo lo que aquí rige. No se ha realizado ninguna importación acrítica de doctrina. Se presenta una construcción, que se propone original, desde las premisas hasta las conclusiones.

Únicamente para que se tenga una idea de los cuidados que se deben tomar cuando se transponen ideas en esta materia, además de las más evidentes diferencias entre los regímenes de Derecho civil o también de los presupuestos adoptados para dictar medidas antielusivas, basta pensar que el principio de legalidad, el más rudimentario elemento de semejanza comparativa en materia tributaria, no tiene la misma formulación en Alemania, Francia, Italia, Inglaterra, España o Portugal; y estas experiencias, al ponerse en paralelo con la legalidad en Brasil, se alejan aún más de cualquier similitud. Aquí, la legalidad, en su aspecto material (150, I), está ordenada por los criterios de distribución de competencias, en la forma de hechos reveladores de capacidad contributiva objetiva, con la previa definición de la tipología de los tributos, al que se suma una reserva de ley complementaria para regular normas generales, cuando el legislador nacional deba calificar el hecho jurídico tributario, la base de cálculo y el sujeto pasivo de los impuestos establecidos en la Constitución, para evitar conflictos de competencias. Y todo esto ha de repercutir, de manera similar, en el plano de la aplicación, como consecuencia de la vinculación de los actos administrativos (art. 37, CF) y la observancia de la capacidad contributiva subjetiva (graduación de los tributos, art. 145, § 1.º, CF). A la vista de esto, flexibilizar la legalidad equivaldría, en Brasil, a flexibilizar la propia Constitución en materia tributaria, lo que se nos supone incompatible con la tradición histórica de nuestro constitucionalismo. Esto porque, haciendo un rápido comentario, los efectos de la legalidad tributaria, en Brasil, son muy distintos de los de aquellos otros países, de indudable influencia sobre la producción dogmática nacional en materia tributaria.

Como creo que debe ser, al término de cualquier obra científica, especialmente en Brasil, los agradecimientos siempre deben dirigirse a todos aquellos que, con desprendimiento y generosidad, nos ayudaron en el duro camino. Y como la lista sería, como de hecho es, muy larga, una vez más recurro a estos buenos amigos para que me disculpen por esta omisión, en público, y prefieran el reconocimiento que reservé para la intimidad, que cada uno debe llevar en el pecho para devociones a la bondad de los verdaderos amigos, con eterna gratitud.

Algunas menciones, sin embargo, no pueden ser obviadas. La primera, de que el éxito logrado en la investigación bibliográfica se debe, en mucho, a la ayuda de dos grandes amigos, José Juan FERREIRO LAPATZA y Víctor UCKMAR. A éste, Profesor ordinario de Génova, por su gran ayuda, que me propició diversos textos de Derecho civil italiano más antiguos e imposibles de encontrar en Brasil, pero absolutamente imprescindibles para los estudios sobre la aplicación de esta doctrina. Y aquél, Profesor Catedrático de la Universidad de Barcelona, por la invitación que me hizo para integrar el grupo de investigación que coordinaba, sobre «medidas alternativas para solucionar conflictos en materia tributaria», de que participamos como profesor invitado, en los meses de enero y febrero de 2002, lo que me permitió tener un amplio acceso a la doctrina española. Mis más sinceros agradecimientos a ambos.

INTRODUCCIÓN

Mi reconocimiento y gratitud especial al Profesor Paulo DE BARROS CARVALHO, cuya presencia en mis actividades va más allá del ámbito académico. Por su elevado valor humano, de valores y principios se confunde el Maestro y el Amigo. Agradezco además al Profesor SACHA CALMON (UFMG) el estímulo para seguir durante la elaboración de esta obra, por las provocaciones temáticas y enriquecedores debates, así como al profesor Antônio JUNQUEIRA DE AZEVEDO (Titular de Derecho civil de la FD-USP), por sus discusiones sobre los temas más polémicos de la teoría general del negocio jurídico. La influencia de sus trabajos en este estudio es relevante.

São Paulo, mayo de 2003.