



**UNIVERSIDAD DEL MUSEO SOCIAL ARGENTINO**  
**Programa de Doctorado en Ciencias Jurídicas y Sociales**

**PLANEAMIENTO TRIBUTARIO: LA NECESIDAD DE UNA  
VERDADERA NORMA GENERAL ANTIABUSO PARA EL BRASIL**

**STELIO GIRÃO ABREU:** Auditor  
Fiscal da Secretaria da Fazenda do  
Estado do Ceará.

Disertación presentada para el  
Programa de Posgraduación *stricto  
sensu* con vistas a la obtención del  
título de Doctor en Ciencias Jurídicas  
y Sociales de la Universidad del  
Museo Social Argentino (UMSA).

**Orientador: Prof. Dr. Joaquim Miranda**

**Buenos Aires**

## RESUMO

A presente dissertação tem por objetivo a análise do ordenamento jurídico brasileiro visando o combater o planejamento tributário abusivo, ressaltando a necessidade de criação de Normas Gerais Anti-abuso que possa possibilitar o fim almejado. Além disso, pretende-se demonstrar, que, nos dias atuais, o Direito Tributário utiliza-se cada vez mais dos tipos legais, de conceitos jurídicos indeterminados e de cláusulas gerais. Por meio da exposição do desenvolvimento do conceito de simulação, procurou-se destacar sua relação estreita com o conceito de negócio jurídico que liga-se basicamente às ideologias que influenciaram cada escola do pensamento jurídico. Essa exposição teve por finalidade demonstrar que vem sendo modelado, no Direito Tributário, um conceito de simulação para fundamentar a desconsideração de condutas elusivas, cometidas com fraude à lei, abuso de direito, abuso de forma. Buscou-se fundamentar o entendimento de que a norma contida no parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional é mera explicitação de uma regra geral antielusiva ínsita no ordenamento jurídico brasileiro. O planejamento tributário com o objetivo de pagar menos impostos é prática legítima de todo contribuinte. O Brasil ainda carece de uma legislação que reprima e puna o abuso no planejamento tributário. Conclui-se que a regulamentação do planejamento tributário deve ocorrer mediante as regras gerais antielisivias (*general anti-avoidance rule*). Defende-se que sejam fixados critérios, dos mais objetivos possíveis, que possam limitar e nortear, tanto os procedimentos das autoridades fiscais e julgadoras, como os dos contribuintes.

**Palavras-chave:** Legalidade e Tipicidade Tributárias. Simulação. Norma Geral Antieliativa. Planejamento Tributário Abusivo. Desconsideração Pelo Fisco. Necessidade de criação de uma Norma Geral Antiabusiva.

## ABSTRACT

This thesis aims at the analysis of Brazilian legislation to fight against abusive tax planning, emphasizing the need to create general rules against abuse that enable the desired goal. In addition, it intends to show that, at present, tax law increasingly uses legal types of undefined juridical concepts and general clauses. The exposure on the development of the concept of simulation pursued to highlight its close relationship with the concept of juridical business, which is basically linked to the ideologies that influenced each school of legal thought. This research aimed to show that in Tax Law it is being modeled a concept of simulation to support contempt for the elusive behavior committed with infringement to the law, abuse of right, abuse of form. The purpose was to support the understanding that the provision in the single paragraph of Article 116 of the National Tax Code is a mere explanation of a general anti-abuse rule inherent in the Brazilian legal system. Tax planning in order to pay fewer taxes is a legitimate practice of every taxpayer. Brazil still lacks legislation to repress and punish abusive tax planning. The conclusion is that the regulation of tax planning must occur through general anti-abuse rules. It is imperative to set criteria, as objectives as possible, which may limit and guide both the procedures of tax and judgment authorities, and those of taxpayers.

**Keywords:** Legality and tax criminality. Simulation. General Anti-avoidance rule. Abusive tax planning. Disregard by fiscal authority. Need to create a General Anti-abuse Rule.

## RESUMEN

Esta tesis tiene como objetivo el análisis de la legislación brasileña destinada a combatir el planeamiento tributario abusivo, haciendo hincapié en la necesidad de crear normas generales contra el abuso que posibiliten el fin deseado. Además, tiene la intención de demostrar que, en la actualidad, el derecho tributario utiliza cada vez más los tipos legales de conceptos jurídicos indeterminados y de cláusulas generales. Por medio de la exposición sobre el desarrollo del concepto de simulación, se procuró destacar su estrecha relación con el concepto de negocio jurídico que se liga, básicamente, a las ideologías que influenciaron cada escuela del pesamiento jurídico. Esta exposición tuvo como objetivo demostrar que se viene modelando, en el Derecho Tributario, un concepto de simulación para fundamentar el desprecio por las conductas elusivas cometidas con fraude a la ley, abuso de derecho, abuso de forma. Se buscó fundamentar la comprensión de que la disposición en el párrafo único del artículo 116 del Código Tributario Nacional es mera explicitación de una regla general antielusiva ínsita en el sistema jurídico brasileño. La planificación fiscal con el fin de pagar menos impuestos es una práctica legítima de todo contribuyente. El Brasil aún carece de una legislación para reprimir y castigar el abuso en el planeamiento tributario. Se concluye que la reglamentación de la planificación fiscal debe producirse mediante reglas generales antielisivias (*general anti-avoidance rule*). Se argumenta que sean fijados criterios, de los más objetivos posibles, que puedan limitar y orientar tanto a los procedimientos de las autoridades fiscales y juzgadoras, como a los de los contribuyentes.

**Palabras clave:** Legalidad y tipicidad tributarias. Simulación. Norma General Antielusiva. Planeamiento tributario abusivo. Desconsideración por el Fisco. Necesidad de crear una Norma General Antiabusiva.

**SUMÁRIO:** INTRODUCCIÓN. CAPÍTULO 1. EL PLANEAMIENTO TRIBUTARIO. 1.1 BREVES CONSIDERACIONES. 1.2 SUSTITUCIÓN DE PATRONES. 1.3 EL DERECHO SUBJETIVO DE EXIGIR Y EL DEBER DE OBEDECER. 1.4 INTENTO DE DELIMITACIÓN DE LA LICITUD Y ESPECIFICACIÓN DE LA ILICITUD. 1.5 DIFERENCIACIÓN DE LA ELISIÓN Y LA EVASIÓN. 1.6 DEFINICIÓN DE PLANEAMIENTO TRIBUTARIO. 1.7 DEFINICIÓN DE ABUSO. 1.8 DIFERENCIACIÓN Y CONCEPTO DE FRAUDE FISCAL Y DE FRAUDE A LA LEY FISCAL. 1.9 EL FALSEAMIENTO DE LA REALIDAD: SIMULACIÓN Y DISIMULACIÓN. 1.10 CONCEPTUANDO EL ABUSO DE FORMA Y EL ABUSO DE DERECHO. 1.11 LA TIPIFICACIÓN DEL PROPÓSITO COMERCIAL (BUSINESS PURPOSE). 1.12 LA TIPIFICACIÓN DE LA CONDUCTA ILÍCITA COMO DELITO TRIBUTARIO. CAPÍTULO 2 EL PLANEAMIENTO TRIBUTARIO DENTRO DEL CONTEXTO MUNDIAL. 2.1 DESARROLLO HISTÓRICO DEL PLANEAMIENTO TRIBUTARIO. 2.2 LA REALIZACIÓN DEL PLANEAMIENTO TRIBUTARIO EN LOS PAÍSES DEL COMMON LAW Y DEL CIVIL LAW. 2.3 MANIFESTACIÓN DEL PLANEAMIENTO TRIBUTARIO EN EL MUNDO. 2.4 EL CONTEXTO ALEMÁN. 2.6 EL CONTEXTO DE LOS ESTADOS UNIDOS. 2.7 EL CONTEXTO FRANCÉS. 2.8 EL CONTEXTO ITALIANO. 2.9 EL CONTEXTO INGLÉS. 2.10 EL CONTEXTO PORTUGUÉS. 2.11 EL CONTEXTO DENTRO DE LA UNIÓN EUROPEA. CAPÍTULO 3. DESARROLLO DEL PLANEAMIENTO TRIBUTARIO EN EL BRASIL. 3.1 EL DESARROLLO HISTÓRICO-LEGISLATIVO. 3.2 LA LEGISLACIÓN BRASILEÑA Y EL PLANEAMIENTO TRIBUTARIO. 3.3 LAS NORMAS ANTIABUSO. 3.4 ANÁLISIS DE LA LEY COMPLEMENTARIA Nº 104/2001. 3.5 LA DEMORA EN LA CREACIÓN DE LEY O CLÁUSULA GENERAL, EN EL BRASIL, CONTRA EL PLANEAMIENTO TRIBUTARIO ABUSIVO. 3.6 PRESUPUESTOS PARA LA POSIBLE DESCONSIDERACIÓN DE ACTOS, NEGOCIOS Y PERSONALIDAD JURÍDICA 3.7 ACTUAL CONJETURA DE APLICACIÓN DE LA DESCONSIDERACIÓN DE LA PERSONALIDAD JURÍDICA. 3.8 LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA Y LA FORMA DE APLICACIÓN DE LA DESCONSIDERACIÓN DE ACTOS, NEGOCIOS Y PERSONALIDAD JURÍDICA. 3.9 AUSENCIA DE UNIFORMIDAD Y COHERENCIA EN LA JURISPRUDENCIA Y EL CONSECUENTE ACTIVISMO ADMINISTRATIVO. CAPÍTULO 4. NECESIDAD DE UNA NORMA GENERAL ANTIABUSO BRASILEÑA (NGAA). 4.2 LAS TAX ALERTS: CONCEPTO Y APLICACIÓN. 4.3 EL DEBIDO PROCESO LEGAL DENTRO DEL PROCESAMIENTO DE UNA NGAA EN EL BRASIL. 4.4 FORMAS DE FISCALIZACIÓN Y CARGA DE LA PRUEBA 4.5 LA MEDIDA PROVISORIA Nº 685/2015 E SUA CONVERSIÓN EN LA LEY Nº 13.202/2015. 4.6 EL PELIGRO DE LA EROSIÓN DE BASE. FUGA DE LOS ELEMENTOS CONSTITUYENTES DE LA RENTA. 4.7 LA CONVERSIÓN DE LA MP Nº 685 EN LA LEY Nº 13.202/2015. AUSENCIA DE UNA VERDADERA NGAA. CONCLUSIÓN. REFERENCIAS.

## INTRODUCCIÓN

La materia planeamiento tributario provoca feroces discusiones, tanto que, a veces, terminan mitigando la imperiosa imparcialidad que la apreciación de la cuestión requiere y, dependiendo de la posición que tuviere el que debate, se altera el abordaje y los argumentos para justificar el concerniente punto de vista. Quedan, así, de un lado los contribuyentes, en la defensa del legítimo interés de economizar tributos en virtud de los derechos y garantías fundamentales de la autonomía privada, así como la libertad de negociación, patrimonial y de seguridad jurídica; y, por otro lado, el Fisco, en el derecho de buscar los recursos necesarios para que el Estado alcance sus objetivos y responda al interés público de proveer la igualdad, la solidaridad, la capacidad contributiva y hacer justicia fiscal.

Se resalta que no existe ilicitud o violación de la ley en la utilización de medidas de planeamiento tributario. De esta forma, se acepta que todo planeamiento tributario es considerado lícito, legítimo y un derecho del ciudadano. Pero, siempre que se trate de un planeamiento tributario válido. Se reconoce que en el manejo de los planeamientos tributarios pueden darse algunos excesos por parte de los contribuyentes que anhelan una reducción de la carga tributaria, los cuales pueden derivar en abusos, aunque no se haya violado la ley para alcanzar esta reducción.

De este modo, se debe considerar, como abuso, la utilización ilegítima, no moderada o excesiva de poderes o derechos que son contrarios a las buenas costumbres, siendo aquella conducta resultante de un acto en que no hay ninguna violación que represente infracción a las hipótesis de incidencias legales que generan tributos.

Es verdad que, con la edición de la Ley n° 13.202/15 surge, en el ordenamiento jurídico brasileño, un intento de encuadrar el abuso, como infracción o conducta pasible de rechazo, no obstante, existe una imposibilidad material de que las leyes puedan prever todas las posibles hipótesis y se anticipen a la dinámica de las relaciones de negocios en el mundo moderno globalizado que se vive, en la era de las negociaciones virtuales. Lo que caracteriza el abuso, los criterios para su encuadramiento,

los límites y los procedimientos que pueden llevar al rechazo de actos o negocios abusivos, estos deberán estar expresamente previstos en ley, bajo pena de avalar las estructuras del orden jurídico, abriendo espacio para el activismo administrativo, que podrá resultar en el abuso del cobro de tributos.

Se verifica que, las legislaciones de la mayor parte de los países, caminan hacia la tendencia de capturar las conductas abusivas, que se caracterizan por la realización del único objetivo de reducir el tributo, lo que resulta en la necesidad de hacer una ponderación entre la legalidad, la libertad y la seguridad jurídica, y la igualdad, la capacidad contributiva, la solidaridad y la competencia fiscal.

Para que un acto o negocio sea considerado como un verdadero planeamiento tributario, es necesario que todo se dé de hecho, que exista en el mundo real y pueda probarse su materialidad. He aquí la gran dificultad en el examen de la cuestión que atormenta a los aplicadores y a los juzgadores de los casos concretos, que da lugar a la inseguridad e los inversores y contribuyentes que actúan de buena fe, en la confianza legítima de que no están infringiendo ningún comando legal. ¿Podrá el Fisco, en esta hipótesis, cobrar tributo e imponer penalidad?

## **CAPÍTULO 1. EL PLANEAMIENTO TRIBUTARIO**

### **1.1 BREVES CONSIDERACIONES**

Es muy frágil la línea que delimita los comportamientos del sujeto pasivo que se consideran lícitos y, por lo tanto, elisivos por estar cubiertos por la ley, y los comportamientos que podrán ser ilícitos, por sobrepasar la frontera y adentrarse en el campo de la evasión, por ser considerados infracción o contrarios a la ley, pudiendo, inclusive, configurarse en delito tributario.

Debido a esta realidad, pueden existir equívocos y confusiones en ocasión de la realización de la interpretación y en la aplicación de la norma tributaria, lo que de hecho viene ocurriendo en la jurisprudencia administrativa brasileña. Empeñados en siempre combatir los planeamientos tributarios, y en la práctica, en virtud de la falta de ley y de una NGAA, se da una búsqueda férrea por toda la normativa vigente para intentar realizar un encuadramiento legal que pueda sustentar el cobro de tributo y la imposición de penalidades. No es una tarea fácil la identificación de los comportamientos del contribuyente, en el sentido de distinguir el comportamiento lícito del ilícito.

Conforme Antonio Carlos Santos (2009, p. 66), en el Brasil, a partir del 2000, se inició un fuerte combate al planeamiento tributario, inicialmente desarrollado por las autoridades fiscales y, aproximadamente, en el año 2005, también por la jurisprudencia. Este combate se dio con el fundamento de realizar la igualdad, capacidad contributiva y hacer justicia fiscal. Pero, la ausencia de ley que discipline los criterios y procedimientos para este combate hizo posible el surgimiento de diferentes hipótesis, teorías, lo que se puede llamar jurisprudencia fundamentada en sentimientos personales de justicia fiscal.

La falta de rigor científico y de una profundización en el manejo de figuras tipificadas en otras legislaciones o en precedentes extranjeros ha hecho que se camine en un ambiente peligroso e inseguro, donde cada

autoridad quiere desarrollar un criterio o precedente propio, aplicándose indiscriminadamente la diversidad de criterios adoptados por los ordenamientos jurídicos de los demás países, de tradición *common law* y *civil law*.

En la jurisprudencia administrativa se constata que, para conductas idénticas, se han aplicado interpretaciones y encuadramientos desiguales. Muchas veces, para una misma conducta y en un mismo proceso de constitución de criterio tributario, cada autoridad fiscal o juzgadora, en diferentes instancias, a lo largo del curso del proceso administrativo, interpreta que se ha dado una infracción diferente y va modificando los fundamentos y motivos de actuación, en clara violación al contradictorio, a la amplia defensa y al debido proceso legal. Este es el motivo por el cual, ante la inseguridad que produce sobre el trato del planeamiento tributario, debe ser admitido el combate al abuso, no obstante, exclusivamente en los límites delineados por la ley, en vista que no hay como huir de la estricta legalidad para cobrar tributos, siendo esta la forma menos insegura de regular la relación entre el Fisco y el Contribuyente.

Es imprescindible diferenciar el abuso de la evasión, ya que esta se configura por medio de la práctica de infracción a la legislación, o de la simulación, o del fraude. Frente a la diversidad de categorías, por lo tanto, deberá hacerse una distinción en la interpretación y en la imposición de la sanción. Además de esto, la dosimetría de las sanciones deberá tener en cuenta la buena fe, la no retroactividad y la proporcionalidad, para que sea posible un resultado más seguro.

El gran desafío para la Administración Tributaria, para el contribuyente y para los órganos juzgadores, es cómo será posible identificar, ante la complejidad de las relaciones que se dan con extrema rapidez en el actual mundo globalizado, cuándo un acto, operación o negocio, es un verdadero planeamiento que debe ser acogido, o cuándo este sobrepasa el tenue liminar de lo lícito y se transforma en abuso, incluso sin violar la ley, aunque no haya violación de la ley ni sea practicada infracción expresamente prevista en la ley.

La respuesta a este cuestionamiento es un desafío que debe ser perseguido por todos, legisladores y operadores del derecho. ¿La Administración Tributaria tiene la posibilidad de no considerar actos, operaciones, contratos y negocios en que hayan sido obedecidas todas las leyes societarias, civiles y fiscales, reglas contables, reglas formales, hayan sido registrados en los órganos públicos, informados y declarados a los Fiscos, federal, estatal y municipal e, incluso, pagos tributarios que hayan sido realizados, exclusivamente, para disminuir la incidencia de tributación? Solo podrá ser considerada, como planeamiento tributario, la conducta que fuera lícita y este de acuerdo con la ley. Surgen dudas, todavía, cuando no existe ilicitud o violación de ley, pero se identifica que el sujeto pasivo realizó negocios solo para obtener una reducción de tributos. ¿Cómo identificar el exacto momento en que el límite se sobrepasa? ¿Es posible fijar, por medio de ley, criterios objetivos que puedan dar mayor seguridad a los agentes del Fisco y a los contribuyentes?

Es notorio que existe una búsqueda cada vez mayor de recaudación de tributos, lo que intensifica la carga tributaria, y que, justamente, los contribuyentes buscan disminuir su carga tributaria. Es innegable que no existe una adhesión voluntaria al pago de tributos, y difícilmente la obligación de pagar tributo sea cumplida sin sanción. Se trata de una obligación *ex lege*. La expropiación patrimonial es admitida para fines tributarios, como un gasto social justificado, en vista de que le posibilita, al Estado, de tener recursos y cumplir sus fines. Por tal motivo, es que esta expropiación legal de los bienes del particular, exclusivamente, puede darse en los exactos límites de la ley tributaria.

De esta forma, se propone la creación de una Norma General Antiabuso (NGAA) para el Brasil. No de una norma antielisiva, ya que sería absolutamente inconstitucional una ley que tuviese la finalidad de capturar y combatir todos los planeamientos tributarios lícitos, pues resultaría en una restricción total a la libertad y a la autonomía privada, sino una norma que prescriba las conductas abusivas pasibles de ser rechazadas por el orden jurídico. El ordenamiento jurídico, en pos de otros valores, solamente podrá

aceptar que sean rechazados los actos y negocios practicados con abuso, pero esto caracterizado en los términos de la ley.

En ocasión de la visualización y distinción de lo lícito, del abuso y de lo ilícito, se resalta la importancia de percibirse algunas señales de alerta (*tax alert*), que podrán orientar tanto a los contribuyentes, de forma previa o para fines de corrección de rumbos, como a las autoridades fiscales en la identificación de conductas que podrán, o no, configurar indicios de abusos, infracciones o crímenes tributarios.

## **1.2 SUSTITUCIÓN DE PATRONES**

La necesidad de alcanzar la verdadera capacidad contributiva, la solidaridad, la igualdad, es el argumento que justifica el cambio de paradigma en lo que se refiere a la forma de visualizar los planeamientos tributarios, además, también, de los argumentos de evitarse la competencia desleal y realizar la justicia fiscal.

Tales argumentos son legítimos y considerables, incluso, en sus orígenes, el rechazo al planeamiento tributario surgió, no solo de los pensamientos sociales, sino también por razones económico-políticas, principalmente debido a la necesidad de los Estados de tener un aumento en la recaudación, los cuales buscan obtener nuevos recursos sin que exista aprobación de nuevas leyes que aumenten los tributos. Por otro lado, los contribuyentes, en el afán de disminuir la carga tributaria e, incluso, debido al gran riesgo que la evasión representa, sobre todo en los tiempos modernos en que se dio un perfeccionamiento de la máquina tributaria, debido a la modernización de los medios de cobro de los tributos, con la implementación de tecnologías digitales, como declaraciones virtuales y control *full time* del fisco, esto ha contribuido al aumento de nuevas maneras de planeamiento tributario, a veces, con el uso de artimañas que pueden derivar en abuso.

Han sido recurrentes los escándalos resultantes de la habilidad fiscal-contable de grandes corporaciones, hecho este que derivó en el

crecimiento del combate, tanto de la evasión fiscal, como de la elusión fiscal. Así, la notoriedad de estos escándalos, junto con el necesario aumento de la recaudación, contribuye al rechazo del planeamiento tributario. No obstante, esto no justifica que los medios utilizados para acabar con las artimañas practicadas por los contribuyentes resulten, igualmente, abusivas, es decir, que el Estado actúe con abuso de poder en el intento de disminuir sus perjuicios, bajo el argumento de que tiene el deber de proteger el orden jurídico. Los eventuales abusos serían inconstitucionalidades, y las “inconstitucionalidades no se compensan”, conforme reconsideró la Ministra Ellen Gracie, en el AC 2611/MG:

Reviendo los autos, a la luz el agravio regimental interpuesto por la empresa requirente, verifico que, aunque la cuestión pudiese desafiar una solución infraconstitucional, también presenta consistente fundamentación constitucional, amparada en precedentes de esta Corte. Es que el Estado de Minas Gerais, no conforme con la inconstitucionalidad de crédito de ICMS, concedido por el Estado de Goiás, habría glosado parcialmente la apropiación de créditos en las operaciones interestatales, con esto ofendiendo la sistemática de la no acumulación de este impuesto y la alícuota interestatal fijada por el Senado, ambas con asiento constitucional. Entendiendo, pues, que existe una relevante discusión de índole constitucional, de modo que es caso para reconsiderar la decisión recurrida y de conocer el pedido de liminar. 4. La pretensión de suspensión de la exigibilidad del crédito, con la consecuente suspensión de la ejecución fiscal, merece acogida. Hay un fuerte fundamento de derecho en el alegato de que el Estado de destino de la mercadería no puede restringir o glosar la apropiación de créditos de ICMS cuando son destacados los 12% en la operación interestatal, aunque el Estado de origen haya concedido crédito presumido al establecimiento allá situado, reduciendo, así, en la práctica, el impacto de la tributación. Nótese que el crédito otorgado por el Estado de Goiás redujo el monto que la empresa debía pagar, pero no implicó el apartamiento de la incidencia del tributo, tampoco el destaque, en la nota, de la alícuota propia de las operaciones interestatales. Aunque el beneficio haya sido concedido por el Estado de Goiás, sin autorización suficiente en Convenio, se muestra bien fundado el alegato de que la glosa realizada por el Estado de Minas Gerais no se sustenta. Esto porque la incidencia

de la alícuota interestatal hace surgir el derecho de no acumulación constitucionalmente asegurada por el art. 155, § 2º, I, de la Constitución y en la alícuota establecida en Resolución del Senado, cuya atribución deriva del art. 155, § 2º, IV. No es dado, al Estado de destino, mediante glosa a la apropiación de créditos en las operaciones interestatales, negar efectos a los créditos apropiados por los contribuyentes. Conforme ya fue destacado en la decisión recurrida, el Estado de Minas Gerais puede argüir la inconstitucionalidad del beneficio fiscal concedido por el Estado de Goiás en sede de Acción Directa de Inconstitucionalidad, siendo cierto que este Supremo Tribunal ha conocido y juzgado diversas acciones involucrando tales conflictos entre Estados, de lo que es ejemplo la ADI 2.548, rel. Min. Gilmar Mendes, DJ 15.6.2007. Pero la pura y simple glosa de los créditos apropiados no es aceptada, por cuanto no se compensan las inconstitucionalidades, en los términos de lo que decidió este tribunal cuando apreció la ADI 2.377-MC, DJ 7.11.2003, cuyo relator fue el Min. Sepúlveda Pertence: “2. Las normas constitucionales, que imponen disciplina nacional al ICMS, son preceptos contra los cuales no se puede oponer la autonomía del Estado, en la medida en que son explícitas limitaciones. 3. El propósito de tomar represalias a precepto de otro Estado, adolece de la misma balda, no valida la represalia: inconstitucionalidades no se compensan”. El riesgo de daño está presente en el hecho de que la sede administrativa de la requirente está en la inminencia de ser subastada. 5. La pretensión manifestada por la requirente no equivale, propiamente, a la simple atribución de efecto suspensivo al recurso extraordinario. Para que sea obstado el curso de la Ejecución Fiscal, se hace necesaria la concesión de tutela con tal efecto, conforme ya fue destacado por este Tribunal, en ocasión del Juzgamiento de la AC 2051 MC-QO, rel. Min. Joaquim Barbosa, 2ª Turma, DJe 9.10.2008. La pretensión, pues, en verdad, exige la suspensión de la exigibilidad del crédito tributario. 6. Ante lo expuesto, reconsidero la decisión anterior, conozco de la acción cautelar y concedo medida liminar para suspender la exigibilidad del crédito tributario en cobranza, en los términos del art. 151, V, del CTN, suspendiendo, con esto, la ejecución y los respectivos actos expropiatorios (STF - Supremo Tribunal Federal - Acción Cautelar AC 2611/MG, Minas Gerais. Medida Cautelar en Acción Cautelar. Relatora: Ministra Ellen Gracie, 25/6/2010).

Se verifica que este cambio de paradigma se trata de una política con un intenso reclamo popular, en la cual la jurisprudencia efectúa relecturas de las leyes en el intento de impedir acciones abusivas del contribuyente y corregir este desvío. Gran parte de los jueces creen que esta tarea es la concreción de la justicia fiscal.

Los estudiosos del Derecho siempre se quejan, tanto de la complejidad, como de la calidad de las leyes tributarias, pero no es fácil decir quién es el real responsable por esta aplicación. Se puede decir que es el legislador quien no posee el conocimiento o diligencia necesaria cuando se da la aprobación de proyectos de leyes o de medidas provisorias enviadas por el Ejecutivo. Se puede, también, responsabilizar al ejecutivo, que anhela aumentar la recaudación para el Estado, a pesar de no poner a disposición servicios de calidad a los ciudadanos, como contraprestación. La responsabilidad también puede recaer en el Judicial, que acaba por ratificar esta necesidad de recaudar cuando profiere su decisión ante un caso concreto *sub analisi*. Incluso, la responsabilidad puede conferírsele a los agentes de hacienda que, por falta de amparo legal que posibilite combatir el abuso de los planeamientos tributarios, aplican sus ideas, sustituyendo al legislador con el propósito de hacer justicia tributaria, practicando un verdadero activismo administrativo. No queda afuera el ciudadano-contribuyente, que puede ser responsabilizado por los medios lícitos e ilícitos utilizados en el intento de pagar menos tributos, pero al mismo tiempo, cobra por servicios públicos eficaces y de calidad.

Se constata la existencia de un círculo vicioso que sustenta esta tensión en la relación tributaria. Se tiene, por un lado, al Estado, que busca siempre aumentar sus recursos, debido al aumento constante de sus gastos, impone el constante crecimiento de la recaudación. Por otro lado, el contribuyente, la mala calidad de los servicios públicos, así como la carga tributaria excesiva, que ocasionan un aumento de los gastos, sirven de protección para justificar la utilización de artimañas utilizadas para reducir al máximo su carga. Por consecuencia, reduce la recaudación y legitima nuevos aumentos de tributos para equilibrar las cuentas públicas.

La visualización de la legalidad tributaria está relacionada con la etapa de evolución jusfilosófica-ideológica-política de los pueblos. El Estado pasó de la fase liberar de los siglos XVIII y XIX, época en que imperaba el individualismo, el formalismo y la estricta legalidad, es decir, la ley era un contrato entre el Estado y el ciudadano, caminando por el Estado Social del siglo XX o el Estado Pos Social del siglo XXI, donde lo preponderante es la solidaridad y la responsabilidad social, por este motivo, crece la necesidad de tener una mayor recaudación para que el Estado tenga condiciones de soportar costos mayores. Además de esto, en el transcurso del tiempo, las crisis económicas también imponen un debilitamiento de la legalidad estricta. No es necesario profundizar en cuestiones económico sociales para verificar la existente coincidencia entre el inicio del rigor y del rechazo a la reducción de los tributos por medio de planeamientos tributarios y la incorporación de la interpretación económica de los negocios y operaciones, con repercusiones en la Alemania e Italia en 1919, luego de la Primera Guerra Mundial, y la Gran Depresión de los EE.UU. en 1929.

Conforme piensa Antônio Carlos Santos (2009, p. 77), el análisis del combate al planeamiento tributario y los límites entre los comportamientos lícitos y los ilícitos envuelven, necesariamente, cuestiones no solo jurídicas, sino también deben ser examinadas bajo la óptica de la influencia de presupuestos.

... jusfilosóficos e ideológicos, principalmente por el lugar que se atribuye a la relación jurídico-política, al Estado y a los ciudadanos (contribuyentes). De hecho, se verifica que incluso en los Estados que se autorrepresentan como liberales, la adopción de una visión oscila entre la visión liberal mitigada y la óptica social-comunitaria.

Independientemente del régimen político, los gobiernos, ante la dificultad de aumentar su recaudación, por medio de la imposición de nuevos tributos o aumentando alícuotas, acaban haciendo una relectura de las mismas leyes para alcanzar sus objetivos. Esto ocurre debido a la dificultad de aprobación de nuevas leyes y es un hecho que ocurre en todo

el mundo, incluso, cada ordenamiento jurídico tiene sus particularidades advenidas de su coyuntura histórica y de los regímenes y conceptos seguidos.

Se inició una exasperación mayor en el rechazo y en el combate a los planeamientos tributarios, a partir de mediados del siglo XX. Inicialmente, la jurisprudencia actuaba de manera irresoluta, pero con el transcurso del tiempo fue edificando precedentes que, posteriormente, sirvieron para fundamentar la aprobación de leyes que contenían cláusulas generales para combatir los planeamientos tributarios considerados abusivos. Este fue un suceso general que se dio en la mayoría de los países, es llamada Cláusula General Antiabuso (CGAA) o GAAR (*General Anti-avoidance Rule*).

En la actualidad, los sistemas del *civil law* (CGAA) y *common law* (GAAR) tienden a aproximarse cada vez más. Se verifica que los países de origen romano-germánico dieron mayor apertura a la posibilidad de aplicación de precedentes, con los dichos *leading case*. Y, en los países de origen anglosajón, las leyes que definían los límites para el combate a los planeamientos tributarios, con el objetivo de solo reducir impuestos, comenzaron a ser aprobadas.

Es importante resaltar que, en los grandes juzgados de la *Supreme Court* de los EE.UU. y de la *House of Lords* del Reino Unido, o del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE), países estos que poseen tradición jurisprudencial, se instituyeron criterios que sirvieron para dirigir e identificar el planeamiento tributario abusivo, puntuando la tenue línea de que lo lícito era sobrepasado por lo ilícito.

Sucede que, en el Brasil, la confrontación y el rechazo a los planeamientos tributarios viene siendo hecho por el Fisco, la Recaudación Federal del Brasil (RFB), principalmente por medio de las Delegaciones de Mayores Contribuyentes (DEMAC) y las Delegaciones de las Instituciones Financieras (DEINF), y, a partir del año 2005 fueron hechas con más severidad, ratificado por la jurisprudencia administrativa, esto porque no fueron muchos los casos ya examinados por el Supremo Tribunal Federal (STF). Este análisis de los juzgamientos administrativos, estos han

demostrado justificaciones sin uniformidad, congruencia y, algunas, mediocres estabilidades en el uso de los conceptos y figuras jurídicas. Es importante reiterar que, casos idénticos son juzgados bajo la argumentación y encuadramiento de figuras jurídicas diferentes. A despecho de haber tenido la aprobación de un intento del CGAA, a través de la Ley Complementaria 104/2001, esta ley, no fue aplicada por falta de reglamentación, y esta coyuntura fue creada por la propia ley. En este contexto, se debe discutir la legitimidad del empleo de esta regla para los fines antielisivos ansiados. La constitucionalidad de esta ley está siendo discutida en el STE, por medio de Acción Directa de Inconstitucionalidad (ADI) N° 2446/2001 (Relatora Ministra Cármem Lúcia).

Dentro de este contexto, es importante aclarar que, en la Receta Federal del Brasil (RFB), existen comisarías individualizadas, creadas para el combate de los planeamientos tributarios, son ellas: Delegación Especial de Recaudación Federal del Brasil de Instituciones Financieras (DEINF) y la Delegación Especial de Recaudación Federal del Brasil de Mayores Contribuyentes (DEMAC). Los Auditores Fiscales de la Recaudación Federal del Brasil (AFRB), responsables por estas delegaciones, son intensamente especializadas y capacitadas para fiscalizar operaciones de planeamiento tributario. En cada Región Fiscal, no obstante, existen equipos igualmente especializados que desarrollan el mismo trabajo.

La jurisprudencia ha firmado el entendimiento de que los planeamientos tributarios ya no serán aceptados. No se tiene una certeza jurídica en cuanto al objeto de este rechazo. Así, cumple dilucidar cuáles son los parámetros para que este rechazo ocurra.

### **1.3 EL DERECHO SUBJETIVO DE EXIGIR Y EL DEBER DE OBEDECER**

Nótese que la regla central de aplicación tributaria revela una norma de actuación que disciplina la relación entre el Estado y los ciudadanos, por cuanto crea conexiones de obligación entre el sujeto activo poseedor del derecho subjetivo de exigir y el sujeto pasivo forzado al deber de obedecer.

Cuando se realiza un estudio pormenorizado de la norma jurídica, se topa con el deber-ser como la conexión deóntica que diferencia las leyes del derecho de las leyes de la naturaleza. Significa decir que, sucedido el hecho previsto en la hipótesis de la *endonorma*, debe-ser es la consecuencia prevista en la endonorma (causalidad jurídica). Hete aquí que los comportamientos humanos son limitados por normas que instituyen derechos, deberes u obligaciones. Para Lourival Vilanova (1997, p. 104):

En esta relación jurídica primaria se define el contenido de la conducta modelizándose como obligatoria, permitida o prohibida. Y que, en el caso de incumplimiento, inobservancia o insolvencia, por parte del sujeto pasivo, el otro sujeto de la relación puede exigir, coactivamente, la prestación no cumplida.

Por lo tanto, el deber-ser normativo pasa por lo prohibido, lo obligatorio y lo permitido, conforme alerta Paulo de Barros Carvalho (2011), “lo que no está jurídicamente prohibido está jurídicamente permitido”, y lo inverso, “lo que está jurídicamente permitido está jurídicamente prohibido”.

Así, solo habrá una obligación definida, principal, patrimonial o accesoria, un deber instrumental, si hubiera una previsión legal anterior que englobe el evento del mundo real y lo convierta en hipótesis de incidencia tributaria. De esta forma, existiendo una norma y haciéndose efectiva en el mundo de los hechos, la hipótesis de incidencia abstracta de la ley, se revela de modo inevitable la relación jurídico-tributaria y surge la apropiada obligación tributaria, a saber, el derecho del Fisco de requerir y el deber del contribuyente de realizar, sea esta realización de pagar tributo, escriturar libros, presentar declaraciones, entre otras.

No existiendo una regla que prohíba o fuerce a determinado comportamiento, cuyo incumplimiento denota infracción a la ley y provoca incidencia de una sanción, conduciendo al campo de lo ilícito, hay libertad de actuar, en vista de que la conducta está dentro del campo de lo permitido. Siendo así, ella es caracterizada, como una conducta lícita.

## 1.4 INTENTO DE DELIMITACIÓN DE LA LICITUD Y ESPECIFICACIÓN DE LA ILICITUD

Tejiendo algunas consideraciones de lo que es lícito o ilícito, tenemos que la palabra “lícito” tiene origen latino (*licitu*) y su significado es: conforme a la ley, permitido por ley, jurídico, justo, lo que es justo o permitido. Cuando se suma el prefijo de negación, se vuelve su antónimo “ilícito”, su significado es: aquello que no es lícito, es prohibido por la ley, no jurídico, ilegítimo, contrario a la moral o al derecho.

La diferenciación y la marcación de la línea que delimita lo que es lícito de lo que es ilícito, es decir, el momento en el cual, el comportamiento del contribuyente pierde su status de legalidad y excede los límites para la ilegalidad, es de difícil y compleja percepción, pero es indispensable, en vista de que solamente las conductas lícitas podrán integrar el ejercicio regular de las garantías fundamentales de la libre iniciativa, de la protección al patrimonio, de la auto organización, amparadas por el derecho, como lícitas.

Verdaderamente, el liminar que separa el método lícito (la elisión), amparado por el orden jurídico, del ilícito (evasión), que es el método rechazado por el orden jurídico, es muy tenue. Tal hecho hace que el camino perseguido por el intérprete que aplicara la ley a la norma tributaria sea tortuoso. Esto sucede porque, muchas veces, los procedimientos lícitos atraviesan la extensión de la ilicitud, debido a esta dificultad de realización de su tarea, el intérprete queda sobrecargado.

Es necesario dejar consignado que no todos los comportamientos de los contribuyentes, que resulten en un menor costo fiscal, pueden ser clasificados como ilícitos, esto porque el contribuyente siempre querrá reducir sus gastos, entre ellos el de pagar tributos, buscando variadas formas de conseguir esta reducción o la exclusión del pago de cierto tributo, lo que tampoco representa la obtención de ventaja fiscal.

Es sabido por todos que el ordenamiento jurídico aceptado, como está amparado por la mayoría de la doctrina y de la jurisprudencia de los tribunales (v. g. RE n° 268.568, relator Ministro Marco Aurélio Melo) que los

particulares asumen prácticas, lícitas y sin el uso de manipulaciones, estrategias o subterfugios, en la gestión de su patrimonio y bienes, buscando planificar su vida empresarial, con el objetivo del ahorro de tributos. Incluso, independientemente de existir o no otro propósito de negociación.

Existiendo una deformación en el comportamiento de los contribuyentes contrario a la ley, este será refutado y tenido como infringente de normas tributarias, esto siempre que existe una atipicidad o anormalidad en el procedimiento jurídico utilizado, aunque él este revestido de licitud, en lo atinente al Derecho Privado, o cuando no hubiere correspondencia entre la forma y la sustancia, o su contenido fáctico real, o incluso, cuando existiera manipulación del hecho generador que tenga, como consecuencia, distorsiones de efectos tributarios aplicados de forma favorable al contribuyente.

## **1.5 DIFERENCIACIÓN DE LA ELISIÓN Y LA EVASIÓN**

Se aclara que el término elisión será utilizado para describir aquellas conductas lícitas empleadas para hacer planeamientos tributarios, y el término evasión será utilizado para describir las conductas ilícitas.

A pesar de que la forma conceptual sea fácil de diferenciar lo que es elisión y evasión, en la realidad práctica, esta diferenciación es complicada y compleja, no es fácil distinguir cada una de las conductas y tener una seguridad de cuál se trata, ni dónde termina el comportamiento protegido por la legalidad y comienza la ilicitud del procedimiento utilizado.

La correcta identificación de las conductas solo podrá ser alcanzada en el examen de las circunstancias de cada caso concreto, así, el operador del derecho no puede dejarse influenciar por consideraciones de cuño axiológico o subjetivo.

La evaluación del caso concreto debe ser hecha considerando su correspondencia con el modelo abstracto de la forma utilizada, porque, si la forma no refleja el hecho concreto, en este caso, habrá espacio para la

descalificación de la forma jurídica adoptada. La consecuencia de esto es que, para descalificar cualquier acto o negocio, es necesario que existe una previsión legal que instituya las hipótesis y los criterios de cómo podrá darse esta descalificación.

De acuerdo con Amílcar de Araújo Falcão (1977, pp. 36 y 39), los métodos escogidos por los contribuyentes, los cuales se encuentran revestidos por formas normales o típicas, en consonancia con el contenido de las normas tributarias escogido por el legislador tributario, sin que exista ninguna manipulación, necesitarán ser aceptados por el intérprete, que estará impedido de alterar el concepto en aquellas establecido, así como modificar o restringir la respectiva amplitud, bajo el embasamiento de consideraciones económicas. Para este autor, la caracterización de la evasión, se revela si necesariamente existe una distorsión de la forma jurídica, atipicidad o anormalidad de la norma en relación con el hecho económico, con la finalidad de obtenerse una ventaja fiscal, de evadir el tributo. Él, incluso, agrega que el factor de distinción entre actos lícitos e ilícitos se expresa, precisamente, en la consideración económica prestada al factor generador del tributo.

Dentro de este contexto, Rubens Gomes de Souza (1954, pp. 117 y 124), que fue aquel que primero sistematizó la diferenciación de los términos en el Brasil, y también para Alfredo Augusto Becker (1954, pp. 117 y 124) la diferenciación entre elusión y fraude debería ser verificada analizando el momento en que los actos fueron practicados por el contribuyente, tomando en consideración la ocurrencia del hecho generador de la obligación tributaria. Así, si ha ocurrido antes sería considerado elusión, en cambio, si ocurrió después sería considerado fraude.

De esta forma, la elusión aparece como perfectamente lícita, y los procedimientos adoptados en su práctica deberán ser respetadas por el intérprete. El fraude se revela revestido de ilicitud, esto porque, en este caso, el contribuyente crea una estructura que viola la regla jurídica o desprecia la eficacia jurídica, así, ella está condicionada a la inexistencia, a la nulidad, a la anulabilidad o a la ineficacia de la estructura fraudulenta.

De esto resulta que, si el contribuyente actuó antes, configurándose la elisión, no hay manera de que el Fisco conteste su procedimiento; no obstante, de forma contraria, si él actuó después, aunque haya utilizado medios lícitos, el Fisco podrá oponer su derecho, adquirido a él.

Con relación a la distinción entre elisión y evasión, Perez De Ayala (1998, p. 80) dice que el Fisco no puede contestar nada si un determinado contribuyente consigue, de forma lícita, impedir la realización del hecho generador de la obligación, o consigue hacer que esta realización se realice en la forma, en la medida y en el tiempo que le sean favorables. Para el mismo autor, si el contribuyente actúa al tiempo de la realización del hecho tributable, cobijándose bajo la figura tipificada en la ley de cobertura, en momento posterior al surgimiento de la obligación tributaria específica, cualquier práctica ejercida por él, podrá ser considerada, como una forma de modificación o manipulación de una situación jurídica y concreta contra el Fisco. En este caso, él estará legitimado para contestar a la violación del derecho adquirido por el contribuyente.

No obstante, para Perez de Royo (1998, p. 100), la distinción entre fraude y la “economía de opción” está en el hecho de no haber ninguna anomalía en esta última, caracterizándose por la falta de abuso de las posibilidades de conformación jurídica, es decir, el contribuyente actúa sin ninguna intención de eludir. Lo que hace es escoger, por razones de economía fiscal, una determinada operación en lugar de otra. Un ejemplo de esta elección se da cuando el contribuyente prefiere la realización de una operación de *leasing* para la adquisición de activos, en vez de una compra y venta.

En esta se busca conseguir verificar las diferencias entre las especies de elisión y de evasión, pueden mencionarse ejemplos de métodos que se caracterizan como elisión, tales como: la reorganización societaria, la reevaluación de bienes; la constitución o la cesión de empresas; la realización de mutuo en vez de aumento de capital; la donación como adelanto de legítima; la alienación de bien de pequeño valor con exención del impuesto sobre la renta incidente sobre la ganancia de capital; la creación de un *holding*.

En lo que atañe a los procedimientos que configuran evasión, se puede dar, como ejemplos: la utilización de compra y venta, cuando, en verdad, el sujeto busca efectos de garantía; la utilización del leasing para encubrir la compra y venta, con el empleo de costos que reducirán el resultado de la empresa; incluso, el pago de intereses disimulados; la locación, a lo largo del plazo, y con el alto precio con la intención de encubrir una compra y venta; el mandato en causa propia, cuando se buscan los efectos del mutuo; o, también, cuando el contribuyente, en verdad, efectúa una venta, paga un impuesto menor y formaliza una escritura de donación.

La elisión se sitúa en el ámbito de los procedimientos lícitos, que buscan la economía legal de tributos. Ella tiene, como característica, el planeamiento tributario, con la utilización de la libertad, de la libre iniciativa y la autogestión o auto organización de la vida empresarial, siendo que sus límites se encuentran en la ley. No es más que el ejercicio de la elección entre varios procedimientos lícitos, hecha antes de la ocurrencia del hecho generador, con la elección de realizar, o no, una entre las varias hipótesis de incidencias que no están vedadas o prohibidas por ley, siendo, por lo tanto, permitidas.

Así, la elisión deberá ser vista, como un medio de economía de tributos, donde el contribuyente, a través de un criterioso planeamiento, orienta su actuación en el sentido de abstenerse o prorrogar la realización de la hipótesis de incidencia, sin que su conducta viole, infrinja o contraríe ninguna norma legal, buscando, solamente, alcanzar el mejor resultado posible en la realización de sus negocios. Se resalta que es lícita toda posición del contribuyente a los intentos tributarios del Fisco, siempre que su actuación esté amparada legalmente. Finalmente, las personas no pueden ser obligadas a pagar más impuestos si ellas pueden pagar menos.

Tratándose de la evasión, esta se caracteriza, como un procedimiento contrario a la ley, cubierto de artificios y con manipulación de hechos, buscando esconder el real acto o negocio realizado, no obstante, de esta forma, en la ilegalidad. La evasión envuelve el género del cual son especies, tanto la evasión y el fraude, así como la simulación o la disimulación, que presuponen la obtención de ventaja fiscal, a través de

procedimientos o caminos diferentes de aquellos permitidos por la ley, por lo tanto, derivan en prácticas prohibidas, o maniobras y fraudes con intención de engañar al fisco.

Las actitudes de los contribuyentes solo estarán en contra de la ley y serán refutados por ella, si la respectiva práctica estuviera expresamente prohibida en ella. Solamente habrá infracción a la norma tributaria, si la actitud elegida fuera contraria a la regla, por medio de una deformación o anormalidad de su forma jurídica, o entre esta y la forma que ella se exterioriza. De la misma forma, cuando no hubiera relación entre la forma revelada y el contenido fáctico real que el acto o negocio presenta, se entra en el campo de la verificación de la materialidad del acto o negocio. Además, es sustancial que sea revelada la manipulación del hecho generador, de procedimientos o de documentos, de los cuales tengan, como resultado, efectos tributarios diferentes de aquellos que resultarían de los hechos efectivamente ocurridos.

Se caracterizan, como elisión, los procedimientos escogidos por los contribuyentes que estén de conformidad con la ley, que estén revestidos de formas normales o típicas o, incluso, atípicas, que estén de conformidad con el contenido efectivamente realizado y deseado; que ellos tengan existencia real. Cuando así se caracterizasen, el aplicador de la ley quedará impedido de transformar el concepto legalmente establecido; alterar o restringir la respectiva amplitud, o transponer el encuadramiento del hecho para la hipótesis de incidencia diversa, bajo el fundamento de razones económicas o para medir la capacidad contributiva.

En la hipótesis de quererse rechazar un procedimiento lícito, cuando es realizado con el único fin de obtener ventaja tributaria, tal rechazo deberá estar expresamente admitido en ley. Por tal motivo, es que se propone una NGAA, a través de la cual, la conducta lícita, se caracterizará, como abusiva por encuadrarse en el criterio que fuera tipificado en la hipótesis legal, sugiriendo el criterio del propósito de negociación.

## 1.6 DEFINICIÓN DE PLANEAMIENTO TRIBUTARIO

El significado de planear y organizar un plan o rutina de programación, preparación de un trabajo con el establecimiento de tácticas y técnicas convenientes, caracteriza la determinación de un conjunto de mecanismos, con el objetivo de realizar determinado proyecto.

El término “planeamiento tributario” o “elisión fiscal” es utilizado para caracterizar la conducta lícita de los contribuyentes en la utilización de su libertad, su autonomía y gestión de sus negocios. Se resalta que el planeamiento tributario será siempre permitido, es decir, lícito. Se caracteriza, como un medio de estudio, conocimiento y decisión previa, sobre los procedimientos que serán adoptados, tomando en consideración sus riesgos y consecuencias, buscando organizar las acciones y los negocios de forma de reducir los costos y conseguir una economía de tributos de manera legítima, no prohibida por el ordenamiento jurídico.

De esta forma, el planeamiento tributario está limitado a orientaciones o recomendaciones de su bosquejo estratégico, pues la expresión es identificada, también, con el propio acto o negocio que es el resultado del Plan inicial, es decir, la expresión está, también, empleada para describir la realización efectiva del acto o negocio previamente visto en la etapa que lo precede. Solamente habrá planeamiento cuando él fuera concretado, a través de la atinente materialización. Es, a partir de los elementos de concreción, con los cuales él se exterioriza, que podrán levantarse las pruebas de la licitud del planeamiento tributario, o de la revelación de que se trata de la práctica de un acto abusivo, ilícito, simulado o fraudulento.

El operador del derecho, al tomar su decisión, muchas veces, comienza verificando cuáles son las opciones fiscales puestas en la ley, en vista de que es la propia ley que puede impulsar su utilización, con el objetivo de realizarse un planeamiento tributario, se puede citar, como ejemplo, las opciones fiscales por la tributación con base en la ganancia presumida, ganancia arbitrada o ganancia real, así como la instalación de empresas en áreas de incentivo fiscal; o las inducciones fiscales.

El anhelo por lograr el equilibrio en la relación jurídico-tributaria, la elisión fiscal o el planeamiento tributario debe ser considerado como un método lícito, a través del cual, los contribuyentes buscan medios legales y legítimos de estructurar sus negocios y economizar con el pago de tributos, a consecuencia de la libertad y del derecho a la auto organización preventiva de los negocios, de la forma en como está garantizado en los arts. 1º, 5º, 37, 145 § 1º, y 170 de la Constitución Federal.

Así, esta economía, con el pago de tributos hecho de forma lícita, no es más que un ejercicio regular de los derechos y de la libertad de practicar negocios jurídicos válidos y regulares, existiendo la adecuada conformidad entre forma y contenido, predominando la asertiva de que nadie está obligado a pagar más tributos pudiéndose pagar menos.

Conforme enseña el profesor Heleno Torres (2003, p. 37), el planeamiento tributario debe significar solamente un procedimiento de organización preventiva de negocios, buscando una economía legítima de tributos, por fuera de cualquier referencia a los actos practicados posteriormente.

Así, el acto de planear será siempre lícito, incluso la economía de tributos podrá ser alcanzada tanto por actos legítimos, como por actos ilegítimos, es decir, ilícitos, clasificados como evasión y elisión.

Como se afirmó, el planeamiento empresarial es la práctica o conducta adoptada en la búsqueda de tener una buena gestión de negocios, en el sentido de auto organización administrativa y financiera de la empresa, con la finalidad de obtenerse mayores ganancias, rendimientos financieros. Con la intención de alcanzarse este objetivo, es imperiosa la adopción de medidas que tengan, como resultado, la reducción de costos. Y, entre estas medidas, se constata la necesidad de reducir, también, el costo tributario, esto para que se consiga alcanzar un resultado más favorable y evitar una disminución del patrimonio de la empresa, en virtud de la carga fiscal que se le impone, así como adquirir ventaja competitiva en el mercado y su capacidad contributiva respetada.

Se erige, así, la posibilidad del planeamiento tributario, como un acto de una mejor gestión empresarial.

De esta forma, para que el planeamiento tributario pueda ajustarse como legítimo y de conformidad con el orden jurídico, no obstante, es necesario que los procedimientos elegidos y efectivizados sean lícitos, permitidos por la ley y se encuentren fundados en el legítimo interés del contribuyente de alcanzar una significativa economía de tributos, sin herir o violar ninguna norma legal, es decir, no estén prohibidos por ley y posean, como objetivo, un propósito de negocios o empresarial, familiar, etc. Esto significa que el contribuyente organiza su vida y consigue una disminución de sus costos, no obstante, sin cometer ningún comportamiento prohibido por la ley.

No se encuentran englobados por el concepto de planeamiento tributario los comportamientos que posean, en su composición, ninguna nota o elemento que revele una estratagema o subterfugio que resulten en la adulteración de negocios, o incluso que, a despecho de estar revestidos de apariencia lícita, en su centro contengan intenciones comprobadas de engañar, para evitar o incluso disfrazar la ocurrencia del verdadero acto generador y, en consecuencia, el surgimiento de la obligación tributaria.

En este punto, cabe alertar que la realización de un acto o negocio que tenga, como intención exclusiva, conseguir economía fiscal, no significa que existe una artimaña o mecanismo pasible de caracterización, como forma de abuso o ilícito, mientras que todos los actos formalizados se materialicen de conformidad con el objetivo pretendido, es decir, debe haber coincidencia entre la voluntad formalizada y la voluntad realizada.

En las enseñanzas de Ferreiro Lapatza (1998, p. 141), se comprende que la “economía de opción” proviene de la opción, por parte del contribuyente, de la utilización de métodos amparados por la ley, los cuales determinan la obtención de un resultado efectivamente deseado por el contribuyente, con el menor costo posible.

De tal modo, en la elisión no existirá ninguna simulación del contribuyente en lo que respecta a sus pretensiones. Él, tan solo anhela la efectivación del acto o negocio, de la manera como lo concretó, porque lo quiere exactamente así, y posee la consciencia de estar evitando, con su procedimiento, la conminación de cierta norma de incidencia. Así, la falta el

*animus fraudandi*. La elisión emana de la licitud de la pretensión, y solo la tipicidad de la incidencia podrá garantizar la certeza y la seguridad jurídica. De esta forma, no puede ser utilizada la analogía o la interpretación extensiva con el objetivo de exigir tributos.

El planeamiento tributario se justifica porque se trata de un mecanismo admitido por el orden jurídico, en el cual, el contribuyente dispone para sí, auto organizarse y alcanzar sus negocios del modo que más le conviene, en la práctica de los derechos de propiedad y de libertad que se son garantizados constitucionalmente.

En defensa del planeamiento tributario, Perez De Ayala (1998, p. 80) enuncia que nadie puede obstaculizar al contribuyente para optar por un hecho tributable en lugar de otro, ni obligar a este a que realice un hecho tributario específico. En las palabras de este autor, el contribuyente posee la libertad de:

... elegir entre los diversos hechos tributarios que se le ofrecen como legítimos que adopte él aquel que determine la aplicación de la ley menos gravosa fiscalmente, en lugar de la más gravosa.

Conforme enseña Alfredo Augusto Becker (1972, pp. 122 y 125), “es aspiración naturalísima e íntimamente ligada a la vida económica, la de procurarse determinado resultado económico con mayor economía”, por tanto, según él, todo individuo posee la “indiscutible libertad” de generar sus negocios de modo menos oneroso, y esta facultad está asegurada, inclusive, por la propia Constitución, en su art. 5º, II. Sin que existe una regla jurídica obligatoria o prohibitiva, se debe reconocer la libertad de operar del contribuyente. Conforme Becker, si sucedió la evasión lícita, sin que se haya violado ninguna regla o eficacia jurídica, y si el intérprete prescinde de la estructura jurídica para fijarse en la realidad económica, quien practica un acto ilícito es el intérprete, teniendo en vista que no existe regla jurídica que autorice esta abstracción.

Delante del vigente ordenamiento jurídico brasileño, para que se tipifiquen las infracciones, figuras delictivas o criminales, se impone que, indicado un hecho, como evasión, se dé la elaboración de los elementos

probatorios por parte de la autoridad administrativa, a quien compete la carga de la prueba. En este contexto, se aplican las máximas consagradas que impone aquel que acusa el deber de probar y prohíbe la acusación de cualquier persona sin prueba, salvo en los casos de las presunciones legales, siendo admitidas solo aquellas *juris tantum*, para las cuales, la ley, expresamente adopta la inversión de la carga *probandi* hacia el contribuyente.

Para defender la necesidad del planeamiento tributario, los contribuyentes se valen de variadas justificaciones, tales como la excesiva carga tributaria que se les impone, clasifican al sistema tributario, como injusto, resaltan la mala distribución de la carga tributaria, que incluso cuesta más a aquellos que cumplen sus obligaciones, destacan la existencia de corrupción y el desvío de dinero por parte de los poderes públicos, reclaman por la incorrecta aplicación de los recursos obtenidos con la tributación, critican el hecho de que el Poder Público malgaste recursos que recauda, reprueban la carga tributaria, como generadora de distorsión del equilibrio y de las condiciones de competencia, destacan la falta de retorno bajo la forma de servicios públicos, etc.

En virtud de la confirmación de esta realidad es que el Estado, en oposición, se vale de instrumentos para protegerse y prevenir que se dé la disminución de sus recetas tributarias. El Estado actúa, tanto creando nuevas fórmulas e hipótesis de incidencias para captar más recursos de los particulares, como se vale del aumento de las alícuotas, nuevas contribuciones, limitaciones de gastos y deducciones, etc., o, incluso, combatiendo la evasión. Más aún, creando medios que permitan restringir la libertad y autonomía de negociación privada, a través del combate a los planeamientos tributarios evaluados como abusivos.

El Poder Público, encubierto por el argumento de la búsqueda de isonomía y de la justicia fiscal, emplea otros instrumentos en el intento de incluir nuevas formas de incidencia tributaria, con el objetivo de reducir e impedir la elisión, con la aspiración de legitimar o de crear una norma general antiabusiva. Tal alternativa está justificada, por los gobiernos, que argumentan que para que el Estado consiga alcanzar las finalidades que le

asignaron, necesita de recursos, y también que, por medio de la evaluación de la real capacidad contributiva podrá cumplir con el objetivo de distribuir mejor la renta, fomentar la solidaridad y buscar la igualdad.

Con esto, surge la problemática de que exista, o no, la viabilidad de que la Administración Tributaria contenga el planeamiento tributario, mediante la desconsideración de los actos, negocios o personalidad jurídica, o adherir a la interpretación económica para sujetar determinada conducta lícita, hecha efectiva de conformidad con el orden jurídico, a la tributación de forma diversa, de conformidad con la interpretación o la consideración subjetiva del aplicador de la ley tributaria del periodo.

Se indaga, de esta manera, si bajo la justificación de alcanzar la real capacidad contributiva y fundamentándose en el argumento de que el resultado económico alcanzado en un acto específico o negocio es correspondiente a otro que posee tributación más gravosa. Se comprende que la Administración Tributaria tiene la competencia de concretar la desconsideración de este acto, negocio o personalidad jurídica. ¿Ella podrá adecuar el acto o negocio a un tipo legal diferente, incluso cuando el mundo de los hechos, nítidamente, se insertó en una hipótesis de incidencia tributaria específica, en los tipos concretados y ansiados por el contribuyente y que tiene una tributación menos onerosa?

No se debate la posibilidad de que la Administración Tributaria contraiga, inmediatamente, la potestad de tributar y conminar sanciones administrativas sobre los actos o negocios que constituyan infracción a la ley o se encuentren maculados por vicios y fraudes, de forma autónoma, sin la necesidad de auxiliar, antes de la vía judicial hacia la invalidación o nulidad del acto o negocio en el campo del Derecho Privado.

En esta hipótesis, no se objeta este poder del Fisco, considerándose que existen disposiciones legales expresas que ya otorgan tal competencia a las autoridades administrativas. Se admite, incluso, el permiso de las autoridades administrativas para verificar informaciones bancarias de los contribuyentes, por cuanto no puede existir sigilo para el Fisco sobre hechos que deben estar escriturados y correctamente declarados a las autoridades fiscales.

Con la finalidad de resguardar a los contribuyentes e impedir abusos, las normas tributarias aseguran un amplio derecho de defensa y, también, incluye la previsión de procedimientos que deben ser adoptados por las autoridades tributarias, en el momento de la evaluación de la práctica del contribuyente que posee indicios de fraude, conspiración o evasión. Existiendo cualquier indicio se debe hacer una representación fiscal para fines penales, que deberá ser dirigida al Ministerio Público, y esta representación quedará en la dependencia con carácter definitivo del proceso administrativo.

Además de esto, la ley dispone sobre los límites y el poder de los agentes fiscales, para atribuir penalidades administrativas más gravosas, en lo que concierne a la tributación de los actos o negocios ilícitos, fraudulentos y de las actividades reprobables de los contribuyentes (Ley n°9430/1996, art. 44), incluso, cuando se verifican indicios de supuestos delitos tributarios. Este tipo de poder está justificado debido al hecho de que el orden jurídico no puede acoger enriquecimientos ilícitos, sin causa, o sacar provecho indebido de valores por los contribuyentes, necesitando, de esta forma, que las autoridades fiscales abracen los medios más efectivos para combatir la evasión.

La calificación de un procedimiento adoptado, como lícito o ilícito deriva de la observancia, o no, de los mandamientos legales. Si en la ley no hubiera ninguna prohibición, veda u obligación que describa la forma en cómo el negocio debe ser realizado, de cualquiera de los modos en que sea realizado, estará abarcado y amparado, como un comportamiento permitido, revestido de licitud, no pudiendo ser despreciado o desconsiderado por la Autoridad Administrativa.

Es importante resaltar que, en el escenario tributario, surgen conflictos que se encuentran implícitos, ya que, del lado de los fundamentos que amparan al Estado Democrático de Derecho, a saber, justicia, legalidad, igualdad y respeto a los derechos y a las garantías individuales, están aquellos que justifican el Estado Social, con la solidaridad, capacidad contributiva e igualdad. Esto en la forma en cómo está consagrado por la Constitución Federal, y también revelados por la obligatoriedad de que

todos compartan los encargos públicos y colaboren para que el Estado conquiste los objetivos que le son impuestos.

De este modo, debe admitirse que se le confiere, al Fisco, el deber-poder de verificar y designar la real capacidad contributiva de los ciudadanos, con el objetivo de garantizar la isonomía tributaria y la justicia fiscal. Más aún, el ejercicio de la actividad fiscal no puede ser considerado absoluto, esto porque sus límites se encuentran apuntados, también, en la propia Constitución Federal, en su art. 145, § 1º, que le determina, a los agentes de la Administración Tributaria, el respeto a los derechos y garantías fundamentales de los ciudadanos, y también el respeto a la legalidad.

De esto deriva la necesidad de que se realice una ponderación de los valores involucrados para buscar un equilibrio o alguna limitación o restricción de esta libertad o autonomía. Así, deberá estar expresa en ley que indique los criterios, la forma, los procedimientos, la penalidad, tal como garantiza el debido proceso legal y el amplio derecho de defensa.

## **1.7 DEFINICIÓN DE ABUSO**

Se constata un cambio de paradigmas en la actual visión de la relación tributaria y de la legalidad, que va en el sentido de que, cuando los actos de los particulares fueran efectivizados con la única finalidad de obtenerse una ventaja fiscal, estos no podrán ser admitidos aunque sean realizados en el ejercicio de su libertad y autonomía. De esta forma, los procedimientos de los particulares, utilizados solo para evitar o reducir la incidencia de tributos, pasaron a ser rechazados, pues están desprovistos de motivación extratributaria, económica o propósito de negociación.

De esta forma, aparece la figura del acto o negocio abusivo, siendo que este ocurre cuando, en el acto, se da un exceso en el ejercicio de la libertad o autonomía privada por parte del contribuyente, que busca

macular la capacidad contributiva, la solidaridad, la competencia fiscal, teniendo reflejo en la justicia fiscal.

Son varias las figuras utilizadas por el ordenamiento jurídico, con el objetivo de apartar la práctica de conductas abusivas, tales como abuso de forma, de derecho, fraude a la ley, acto anormal de gestión, negocio indirecto, propósito de negociación, sustancia bajo la forma, realización de actos complejos y en secuencia, entre otros tantos actos.

Se sabe que, cada país, optó por uno de estos parámetros utilizados para identificar un acto o negocio abusivo, de conformidad con los principios y las reglas ya vigentes en su sistema y que pudiese armonizarse mejor a su orden jurídico. En la esencia de todos los tipos legales, no obstante, de forma independiente del criterio seleccionado, se encuentra la nueva mentalidad fiscal-jurídica-social del rechazo y del combate a los actos de negocios concretados con el único objetivo de alcanzar una ventaja fiscal.

Por lo tanto, se caracteriza como una elección de política fiscal realizada para instituir una nueva hipótesis de incidencia tributaria, muchas veces utilizando figuras del Derecho Civil, con el fin de alcanzar actos y negocios y declarar que, a partir de aquel momento, excedieron el liminar de lo que es considerado lícito, pasando a ser tipificados como abusivos, sin, no obstante, ser caracterizado como un ilícito, ya que no violan la ley tributaria. Actuando siempre bajo el argumento de buscar o evaluar la real capacidad del contribuyente.

Cuando se da el avance de la línea que delimita la actitud lícita, tal acontecimiento pasa a justificar la reprobación de estos actos o negocios que no pueden ya ser considerados, como planeamientos tributarios, en vista de que se volvieron actos o negocios abusivos.

Así, el abuso se exterioriza, como resultado de una conducta, en la cual no hay ninguna transgresión que caracterice infracción a las hipótesis de incidencias legales -que tipifican las obligaciones tributarias-, cuya transgresión conduce a una sanción. De esta forma, una conducta abusiva es aquella que extrapola, y permanece en la línea limítrofe entre el acto lícito y el acto ilícito. Esta conducta abusiva difiere de la infracción, del

fraude o de la simulación, esto porque estas conductas violan disposiciones expresas de ley. En el ámbito de la simulación y del fraude, se entra en conductas tipificadas, como delito, de ahí, por lo tanto, prevalece el *crimen sine lege*.

Utilizando el término “abuso” o “conducta abusiva”, para caracterizar el comportamiento, acto o negocio del particular que, a pesar de ser lícito, ha sido realizado con el objetivo elusivo de reducir o extinguir el tributo. Se resalta que, en este acto no hay artificio, simulación o disimulación, siendo que los actos practicados fueron deseados y formalmente realizados, además de informados a la autoridad fiscal, así como a los registros públicos, ellos tampoco contrarían a las leyes imperativas o forzosas, se le dieron la publicidad necesaria, los tributos se pagaron, etc., no obstante, están maculados, pues fueron realizados con un único fin, el de economizar tributos.

El abuso fiscal tributario puede ser clasificado, como el exceso en la acción, o la práctica de conducta abusiva en el intento de utilizar mecanismos solo para tener un ahorro o reducción de tributo.

En los demás países, en sus ordenamientos jurídicos, se busca apuntar en las conductas abusivas un elemento de astucia o maniobra para burlar la ley o la forma jurídica. De esto resulta la tipificación del abuso de forma, abuso de derecho, fraude a la ley, negocio indirecto, sustancia sobre la forma, etc. Pero esta es una zona de difícil identificación, ya que son criterios casi idénticos, siendo muy tenue el límite entre ellos. La identificación de estas figuras da lugar al subjetivismo del intérprete, lo que se une con la seguridad, la previsibilidad y la seguridad necesarias a la relación tributaria.

Por tal motivo, se utiliza, aquí, solo el término genérico “abuso”, siendo que este deberá ser definido por la ley, es decir, será considerado abuso aquello que la ley tipifique, como tal.

Conforme Heleno Torres (2003, pp.182, 188), el acto o negocio que se realiza a partir de la organización de actos lícitos de derecho privado, que pueden ocasionar reacciones del ordenamiento tributario por estar desprovisto de causa, en fraude a la ley o simulados, configura la “elisión”.

Aún, para aquel profesor, la “elisión” se caracteriza, como un paseo de la legítima economía de tributos rumbo a la simulación, no pudiendo ser clasificada, como simulación, ya que sus actos no son disfrazados, camuflados (disimulación), o inexistentes (simulación absoluta), pero, tampoco pueden ser vistos, como una economía legítima de tributos, porque la economía se hace efectiva al contornear el alcance del tipo normativo de la regla de tributación, por lo tanto, es una “violación indirecta” de la ley tributaria.

No obstante, en el corazón de la materia, se verifica que todos se valen de estas figuras jurídicas para justificar su acto o negocio, realizado sin motivo extratributario, como siendo abusivo. La complejidad está, precisamente, en identificar cuándo un acto o negocio abarca un artificio, o cual él es real. Se constata, por consiguiente, que el acto o negocio concretado solo para obtener una ventaja fiscal es comprendido como artificial. No obstante, esta posición no es la adoptada en este trabajo.

No hay nada de artificial cuando los actos y negocios están formalmente correctos, registrados en los órganos públicos, obedecen a las leyes forzosas o imperativas, habiendo sido informados y declarados a las Administraciones Tributarias y a los órganos fiscalizadores y controladores de actividades o de competencia, no obstante, se hicieron efectivos solo para conseguir un ahorro de tributo y obtener ventaja fiscal. Véase que, tales actos y negocios, hasta podrán ser tipificados como abusivos, pero será la ley quien deberá tipificarlos.

Se nota que esta nueva posibilidad de acto o negocio abusivo necesitará, imperiosamente, estar prevista en ley. No pudiendo ser dejada al criterio del aplicador o intérprete de la ley para que él, en el caso concreto, tome la decisión de qué criterio identificará el abuso, bajo pena de, en obediencia a un principio, terminar violando otros principios, dando lugar a abusos de la Administración Tributaria o al activismo jurisprudencial, lo que abalaría el orden jurídico.

Deriva de la realidad jurídica, aquello que será considerado abusivo, al capturar el evento y tipificarlo en una norma. Así, el tipo legal será producido, como una censura con base en una opción de política fiscal.

Siendo la opción la de restringir la libertad y la autonomía del particular, esta deberá ser hecha por la ley, ya que solo la ley tiene este poder de restringir derechos en pos de otro valor que sea más relevante para el ordenamiento jurídico.

No se puede dejar que las jurisprudencias y precedentes tipifiquen lo que es abusivo. En el caso brasileño, ni los precedentes están siendo contruidos por la Suprema Corte del país, ya que las decisiones han sido proferidas por los tribunales administrativos, cuyas decisiones no hacen cosa juzgada definitiva.

De esta forma, un planeamiento tributario solo pierde su legitimidad, si el procedimiento del particular que busque disminuir el tributo, va en contra de un principio o regla del ordenamiento jurídico. Una parte de la doctrina entiende que el acto o negocio abusivo no infringe la ley, meramente la contornea, es decir, estructura la acción para que la ley no incida en el acto practicado, lo que caracterizaría un abuso de derecho o fraude a la ley. Se nota que el fraude a la ley difiere del fraude fiscal, que es una infracción de la ley que caracteriza el delito tributario.

Haciendo un análisis del significado del vocablo abuso, tenemos que este es el acto o efecto de abusar, el uso incorrecto o ilegítimo; el exceso; el uso excesivo de poderes, la falta de comisión, la exageración, es aquello que se opone a los buenos usos y costumbres. Y, la expresión significa hacer uso de manera impropia o inadecuada; usar en exceso, extrapolar en el uso o en la exigencia del uso.

Hecho este análisis, se considera que el abuso está presente en la conducta del sujeto pasivo, cuando esta conducta se encaja en la hipótesis legal que lo tipifica, como tal. De la misma forma, el acto o negocio abusivo será rechazado, tributado de manera diferente de aquella adoptada por el sujeto pasivo y reconocido, esto porque el evento ocurrido debe someterse completamente a la norma legal, que lo transforma en hecho generador tributario, ahora pasible de condena, en caso de no atender a las obligaciones correspondientes.

De acuerdo con el profesor Antônio Carlos Santos (2009, p. 85):

Es planeamiento fiscal abusivo efectivo cualquier forma de planeamiento que, de acuerdo con las cláusulas Antiabuso, sea considerada elisión fiscal o que sea puesta en causa por el Derecho Comunitario o por el Derecho Internacional. Es planeamiento fiscal potencialmente abusivo aquel que, siendo lícito ante el derecho existente, es objeto de un juicio de censura política que originará nuevos instrumentos jurídicos contra esta forma de planeamiento.

La conducta lícita que no infringe la ley será un elemento de desprecio y rechazo solo a efectos fiscales, no obstante, la ley fiscal le imputa efectos diferentes; conforme aclara Gustavo Lopes Courinha (2004, p. 16): “Mientras no sea violador de la ley, la actuación del contribuyente será admitida o no, en cuanto a sus efectos fiscales, a la luz de los requisitos y elementos de la CGAA”.

Así, el abuso se dará cuando el acto, la operación o negocio fuera concretado con el objetivo exclusivo de reducir tributos y alcanzar una ventaja fiscal. No obstante, el abuso no es una transgresión a la ley y no coincide con fraude y simulación, en vista de que estas son conductas ilegales. En la clasificación de abuso, se verifica que no existe violación de ley ni fraude, pero solo la hipótesis legal que apañó un acontecimiento del mundo para colocarlo en un tipo de incidencia tributaria.

Conforme ya fue dicho, en este trabajo no se discutirán las materias de uso de forma o abuso de derecho, fraude a la ley, negocio indirecto, porque la adopción de este tipo de criterio ha llevado, anteriormente, a diferencias doctrinarias en aquellos países que optaron por uno u otro criterio, esto incluso ocasionó un retraso en la respectiva aplicación en sus ordenamientos jurídicos.

Se reitera que el término “abuso” es utilizado de forma genérica, significando un exceso en la utilización de la honda libertad, autonomía particular manifestada por la ausencia de propósito, sea él económico, patrimonial, familiar, sucesorio, etc., o incluso motivo extratributario, que está expresado en la ley, como criterio suficiente para que pueda tomar en consideración el respectivo acto o negocio del particular si es debidamente comprobado.

## **1.8 DIFERENCIACIÓN Y CONCEPTO DE FRAUDE FISCAL Y DE FRAUDE A LA LEY FISCAL**

Es verdad que ningún orden jurídico acepta la práctica de actos o de negocios realizados con la finalidad de escapar o evitar incidencia de las leyes tributarias, burlando, a través de artificio o manipulación de hechos no verídicos, siendo que toda infracción a la ley debe ser rebatida y refutada. No obstante, se debe hacer una distinción entre los mecanismos adoptados por los particulares, para escapar a las obligaciones tributarias, tomando en consideración la proporcionalidad y la razonabilidad que deberán ser observadas por el legislador, así como por el aplicador de la ley. Ante esto, surge la necesaria diferenciación entre elusión, fraude fiscal y fraude a la ley fiscal, en vista de que ellas tienen naturaleza y significados diferentes.

Incluso, ante la dificultad de diferenciar el fraude fiscal del fraude a la ley fiscal, es necesario aclarar este punto. Se observa que el fraude fiscal se refiere a la práctica de infracción o violación de ley expresa, con la utilización de datos falsos, existiendo dolo, mientras que el fraude a la ley fiscal es simplemente el uso indebido de la libertad o de la autonomía privada, comportamiento que se vale de datos falsos o viola la ley tributaria, rodea sus expresas disposiciones. Es lo que nos aclara Sanches (2010, p. 24).

El fraude fiscal es el concepto genérico utilizado para englobar a todos los procedimientos usados por el contribuyente para violar la ley, todos ellos con el fin de burlar las leyes tributarias, frustrar o disminuir, disfrazar o manipular el hecho generador ocurrido, consecuentemente, la incidencia de la obligación tributaria, o hacer que ella surja de manera

diferente de aquella que ocurrió en el mundo de los hechos, con el objetivo de no pagar tributo voy a pagar una cuantía menor.

No hay dudas acerca de la clasificación del fraude, como una infracción a la norma tributaria o delito tributario. Como una infracción a la norma tributaria o delito tributario, ella podrá presentarse en diferentes formas, pudiendo ser identificada en cada acto, negocio, transacción, etc., a través de sus elementos sustanciales, especialmente el dolo, que siempre estará presente. El fraude fiscal tiene el objetivo de reducir o de apartar el pago del tributo, por medio de la utilización de procedimientos que ocultan el hecho generador o engañan al Fisco, a través de una conducta dolosa.

La principal característica del fraude fiscal es la eliminación o reducción de tributo, como resultado de la intención (dolo) de practicar artificios para engañar a la administración tributaria y evitar el tributo.

De acuerdo con Perez Ayala (1998), la palabra *fraude* se utiliza en el derecho tributario para indicar una amplia categoría de infracciones a la ley fiscal, ya que, en todas las infracciones, se puede identificar un punto común de realización con respecto de los elementos constitutivos de la relación jurídico-tributaria, mediante manipulaciones contables, declaraciones falsas o incompletas.

Con relación al fraude, se pueden identificar dos normas, una que posee comportamiento abusivo y tiene el objetivo de eludir, que sería la norma divulgada, por medio de la aplicación de otra norma diferente, aún más benéfica (norma de cobertura). Por medio del fraude a la ley, se quiere conseguir un ¿?, con la utilización de medios jurídicos anormales, medios estos que, de forma natural, tienden a la obtención de fines diversos. No obstante, como ya se dijo, en el fraude a la ley no se da infracción a la ley.

Helena Torres (2012) afirma que:

No es fraude a la ley, en materia tributaria, el incumplimiento directo de normas tributarias, que son forzosas e imperativas. Así piensan muchos, pero se equivocan. Fraude a la ley que importa al derecho tributario es el apartamiento de régimen más gravoso o tributable por incumplimiento indirecto de regla imperativa de derecho privado, en la composición del propio acto o negocio jurídico.

Conforme Peres de Royo (1998), en el fraude a la ley no se agrede directamente al ordenamiento jurídico ni se viola abiertamente una norma, solo se evita, a través de maniobras, la realización del presupuesto de hecho que hace incidir la norma.

Conforme las enseñanzas de Lapatza (1998): “actúa en fraude de ley, amparándose en una norma dictada con otra finalidad, consigue un resultado contrario a la ley”. Para él, presupone una dualidad de normas jurídico-tributarias, donde uno o varios actos hacen surgir el resultado diferente de la norma, siendo ellos amparados en otra norma, pero con finalidad diferente, siendo, tal actitud, clasificada como abuso de formas o por la intención de evadir total o parcialmente el tributo.

Con relación al respeto a la autonomía privada y a la necesidad del respectivo control, para que determinado acto o negocio practicado por el contribuyente sea considerado como ilícito, deberá existir una ley previa y específica que tipifica la conducta, como contraria a la ley. Podemos citar, como ejemplo, en la hipótesis de fraude, a la ejecución, como está descrito en el art. 185 del Código Tributario Nacional, el CTN. De la misma forma podrá ser clasificado, como fraude, el negocio realizado por medio de una secuencia de actos considerados lícitos, buscando la realización de negocio prohibido por el Derecho.

En su art. 72, la Ley brasileña N° 4502/64 estableció, de manera amplia, el fraude fiscal para alcanzar acción u omisión dolosa que busque impedir o atrasar, total o parcialmente, la ocurrencia del hecho que genera la obligación tributaria principal, que busque excluir o modificar sus características esenciales, de manera que haya una reducción en el monto de impuesto adeudado, o evitar o retrasar su pago. Este es el fraude fiscal que posee repercusión criminal.

La doctrina discute si la Ley N° 4502/64 estaría revocada luego de la edición de la Ley N° 8137/90, en vista de que esta pasó a regir los delitos tributarios. Cumple decir que la Ley N° 9430/96, posteriormente editada, y con la actualización de la Ley N° 11.488/2007, en su art. 44, § 1°, continúa estableciendo, como criterio para el aumento de la penalidad de la multa

de oficio, de 75% a 150%, y configuración de delito tributario, a las conductas tipificadas, como fraude, en los arts. 71, 72 y 73 de la Ley N° 4502/64. Se puede concluir que, en lo que respecta a los tributos federales, con la finalidad de imposición de penalidad administrativa, conceptos de evasión, fraude y conspiración son aquellos descritos en la Ley N° 1502/64.

El obstáculo en el reconocimiento del fraude fiscal está en la necesidad que le compete al Fisco la carga de la prueba, esto porque es él quien acusa al contribuyente de la práctica de infracción o delito tributario. El propio reglamento del impuesto sobre la renta, en sus arts. 924 y 925, impone a la autoridad fiscal la carga de la prueba de las falsedades de los hechos relatados en registros contables y fiscales de las empresas. El mismo mandamiento está contenido en el Decreto N° 7574/00 que regula el proceso administrativo tributario.

En la legislación tributaria vigente en el Brasil, no existe ningún tipo de previsión respecto del fraude a la ley. La previsión legal que existe es la del art. 166, VI del Código Civil. Así, la práctica de un acto o negocio jurídico con fraude a la ley, de acuerdo con el referido artículo, resulta en la respectiva nulidad, es decir, genera la consecuente nulidad del acto o negocio para fines civiles, nulidad esta que deberá ser declarada por el juez.

Por lo tanto, el decreto judicial de la nulidad del negocio es que él dejaría de producir efectos tributarios. Aunque se admitiese la importación de la norma civil hacia fines tributarios por la jurisprudencia, se cuestionaría si la regla civil solo podrá ser para justificar el cobro de tributo y la aplicación de penalidad.

Lo que se quiere decir es que, si el fraude a la ley de ley civil se aceptara con fines tributarios, debido a la unicidad del derecho y que su división es meramente didáctica, entonces, esta regla deberá ser adoptada integralmente. De esta forma, solo una autoridad judicial podría aplicar fraude a la ley a fines tributarios, e incluso, la verificación del fraude a la ley de la ley civil ocasiona la nulidad del propio negocio, nulidad esta decretada por el juez para todos los fines. En este punto, ¿cuáles serían los resultados

de la decisión de que el acto o negocio fuera concretado con fraude a la ley por autoridad administrativa?

Esta es la razón por la cual, en el ordenamiento jurídico brasileño, el fraude a la ley previsto en ley civil puede usarse para caracterizar el abuso. De la misma forma, debido a la difícil distinción del linde entre fraude a la ley, abuso de derecho y simulación relativa, sería muy penoso encajar la conducta en una u otra especie.

## **1.9 EL FALSEAMIENTO DE LA REALIDAD: SIMULACIÓN Y DISIMULACIÓN**

Tanto la disimulación, como la simulación representan un relato falso de la realidad, a través de un acto formal que se exterioriza de forma diferente de la realidad subyacente, y guardan relación con la materialidad del hecho. La simulación significa apariencia de algo que no existe; la disimulación indica algo que está siendo ocultado, por medio de manipulación, artificio o subterfugio. Se nota que, en ambas, se verifica el falseamiento de los hechos reales.

En la disimulación hay un encubrimiento de la verdadera operación, a través de una estratagema, con el objetivo de construir hechos que no se condicen con la realidad, para esconder el hecho que verdaderamente ocurrió, que aparece sobre otra forma legal.

La diferenciación entre estas dos figuras jurídicas puede causar una cierta confusión, pero, tal vez, situaciones de la vida común ayuden para comprenderlas mejor. Como ejemplo: el niño simuló haberse caído para ganar un caramelo (simular, con el significado de fingir algo inexistente); el niño disimuló no haber peleado con su hermano para ganar un caramelo (disimular con el significado de ocultar lo real y presentar lo inexistente).

Se entiende, como simulación, el comportamiento del contribuyente en que existe una inadecuación entre la forma jurídica en la cual se muestra el negocio y la sustancia o naturaleza del hecho generador verdaderamente

realizado. Se evidencia una conducta solo aparente, de acuerdo con la norma que oculta el hecho real sobre el cual recae otra norma de tributación más gravosa.

A pesar de perfecta y válida, bajo el aspecto del derecho civil o comercial, jurídicamente revelada no tiene relación con la realidad económica del hecho generador verdaderamente ocurrido, existiendo una gran diferencia entre ellas, lo que revela la intención del contribuyente de evadir o disminuir la incidencia de la tributación, escondiendo el resultado que realmente deseaba.

Podemos caracterizar la simulación por ocultar la realidad y la disimulación por causar una falsa imagen de la realidad. De esta forma, el acto o negocio jurídico es simulado para disimular el contenido de otro acto o negocio efectivamente concretado. Ambas configuran un fraude fiscal o infracción a la ley tributaria.

Disimulación y simulación, a pesar de ser sinónimos, pueden ser percibidas, como una realidad distorsionada, no obstante, cuando son exteriorizadas, presentan significados diferentes: simulación simbolizando apariencia de algo que no existe y disimulación con el significado de ocultar algo. De esta manera, indica disfrazar o esconder una operación con artificio o subterfugios, donde el hecho revelado no posee correspondencia con la realidad.

Conforme relata Lapatza (1998), se puede entender la simulación bajo dos puntos: simulación absoluta, en la cual el negocio hipotéticamente realizado no existe en la realidad, no posee los elementos esenciales para ser considerado real; y la simulación relativa, donde se realiza el negocio y se simula otro.

Existe un suceso, entre la voluntad interna y declarada, generando una apariencia jurídica para ocultar la realidad. Se nota que las partes saben exactamente el real negocio celebrado, por ejemplo: cuando se finge una compra y venta y no hay pago del precio, en consecuencia, lo que ocurrió en la realidad fue una donación. En este ejemplo, el negocio existió y fue verdaderamente realizado, aunque el objetivo buscado es diferente de aquel que fue presentado.

No obstante, no se debe confundir un acto o negocio jurídico efectivo y concretamente realizado, con el único objetivo de conseguir economizar tributos, en vista que, en este caso, no existe simulación o disimulación, pues en la simulación hay una separación entre el acto o negocio formalizado y aquel que fue realmente concretado.

Se destaca que, en la simulación está presente el dolo, como elemento específico, siendo este el objetivo de obtener un beneficio fiscal injustificado, una ventaja patrimonial indebida o incluso una disminución de las obligaciones tributarias con violación de la ley fiscal. La simulación no puede ser vista como inocente, porque en ella siempre está presente el dolo, lo que transforma un comportamiento en fraudulento.

Podrá estar presente, en la simulación, una intención fraudulenta, pero no es este su fin principal. Siendo que en ella prevalecen terceros que creen en el acto aparente, por tal motivo, es válido el negocio disimulado, así, él siempre será preservado con el fin de proteger a terceros, lo que difiere del fraude a la ley, de la cual resulta la nulidad que alcanza hasta al tercero de buena fe.

De la misma manera, para Heleno Torres (2003),

La simulación, así como el fraude a la ley, en los moldes de lo visto arriba, no exigen el dolo. Perfeccionan, por el pacto de simular, con la interposición de personas o constitución de negocio ficticio o para que pueda encubrir otro, disimulándolo con otro aparente (simulado), o mediante la formación de negocio jurídico que tenga, como finalidad exclusiva, impedir la incidencia de ley imperativa (fraude a la ley).

El Código Civil brasileño, en su art. 167, trae las tipificaciones de la simulación y de la disimulación, y expresamente atribuye nulidad del negocio jurídico simulado, pero considera, como válido, al negocio que fue disimulado, si este fuera válido en la sustancia y en la forma. La simulación es definida en el párrafo único del mismo artículo, explicando que ella se dará cuando aparenta conferir o transmitir derechos a personas diferentes de aquellas a las cuales realmente se confieren o transmiten; y, aún, si los instrumentos particulares fueran anteriores o posteriores a la fecha.

Es relevante resaltar que los principios generales del derecho privado son empleados para la investigación de la elucidación de la sustancia y del alcance de sus institutos, conceptos y formas, cuyos efectos podrán ser establecidos de modo diferente para los fines tributarios, esto es lo que dice el art. 109 del CTN. De esta forma, la ley tributaria no puede dejar de reconocer los institutos del derecho privado o no caracterizar su contenido, pero pueden construir su propia realidad a partir de ellos. Para esto, es imprescindible que, dentro de la ley tributaria, exista una previsión específica en este sentido. Así, si la ley civil conceptúa simulación y prevé su efecto para fines civiles (nulidad), para que su aplicación sea posible, pero sus efectos son considerados solo de forma parcial en la legislación tributaria, esta deberá, expresamente, disponer de modo diferente, es decir, la ley tributaria deberá decir que la no consideración de un acto o negocio solo producirá efecto para fines fiscales y no se extenderá a las demás relaciones jurídicas oriundas del acto o negocio, sean ellas societarias, comerciales, etc.

La ley tributaria establece la competencia de las autoridades administrativas para efectivizar el registro de oficio, en el momento de la constatación y comprobación de que el sujeto pasivo actuó con dolo, fraude o simulación, de acuerdo con el art. 149, VIII del CTN. De esta forma, la tipificación de la simulación siempre estuvo presente entre las hipótesis descriptas y pasibles de ser dichas de oficio. Igualmente, la Ley N° 9430/96, expresamente determinó la conminación de la penalidad aumentada de 150%, con aplicación de la multa de oficio, a decretarse en el caso de evaluación de la violación a la ley tributaria, si se comprobase el nítido objetivo de fraude.

En lo que se refiere a la simulación, cumple destacar que existen aquellos que defienden la posibilidad de la desconsideración de actos, negocios y personalidades jurídicas por la propia autoridad administrativa, si existiera la comprobación de que el real objetivo de las partes fuera disimular, a través de una cadena de actos realizados en un corto periodo. Se cuestiona cuál es el plazo que debe ser meditado, para que los actos de negocios no sean vistos como simulación, y que las actitudes

practicadas sean juzgadas como si no hubiesen tenido el único objetivo de evadir la tributación de ganancia de capital. ¿Sería el período de horas, días, meses o años?

La utilización del criterio exclusivo del tiempo para fines de investigación, desconsideración del negocio y registro de criterio tributario, no parece ser muy seguro para ser usado con el propósito de averiguar si el negocio avanzó al límite de lo lícito y penetró en el área del abuso del ilícito o de simulación, teniendo en vista que él contiene otra connotación subjetiva y no está basado en ninguna disposición legal.

De esta forma, las figuras de la simulación y de la disimulación, tampoco sirven como medida para refutar acto o negocio abusivo, esto porque ambos configuran violación de ley expresa, y, para tal, el ordenamiento jurídico ya posee instrumentos adecuados y sanción, justamente porque no poseen ninguna ligazón con el planeamiento tributario. E, incluso, para que las conductas, actos o negocios comprendidos como simulados o disimulados puedan, además de ser comprendidos como infracción a la ley fiscal, también caracterizar delito tributario, el dolo deberá ser probado por la autoridad fiscal, la cual no podrá invertir la carga, ya que no habla respecto de la hipótesis de presunción legal.

De esta forma, se puede concluir que la simulación es hipótesis propia e independiente de un acto ilícito tributario, siendo que no se consustancia con el abuso de la forma en como fue colocado en este trabajo, es decir, como el acto o negocio lícito concretado únicamente con el objetivo de obtener economía fiscal.

Esta es la razón de porqué la simulación y la disimulación no son consideradas, como criterios a incluirse en una NGAA, por cuanto ellos no configuran un simple abuso, sino auténticas violaciones a la ley. De esto nace el gran error de la Ley Complementaria n° 104/2001, al incluir el párrafo único del art. 116 del CTN, donde intentó concebir una norma “antielisiva” en el Brasil, o Antiabuso.

Por consiguiente, la edición de una NGAA debe ser protegida, como la garantía de seguridad de que, si la práctica del acto o negocio no

estuviera prohibida por la ley, el acto practicado por el contribuyente debe ser considerado como lícito, por cuanto solo será considerado abusivo cuando la ley así lo considere, así él está sobre la protección de la seguridad jurídica.

### **1.10 CONCEPTUANDO EL ABUSO DE FORMA Y EL ABUSO DE DERECHO**

Haciendo un análisis sobre el abuso de forma, se comprende que este es el procedimiento del contribuyente que, en el intento de huir de la incidencia tributaria o disminuirla, utiliza, de manera abusiva, la adaptación de las formas o de las posibilidades lícitas del derecho privado, manipulándolas en disconformidad con las consecuencias o efectos económicos anhelados.

Aún sobre el abuso de forma, es importante ponderar si puede haber abuso cuando las formas lícitas son empleadas de conformidad con el derecho, y se puede considerar una ilicitud cuando el procedimiento es tenido, por el derecho, como lícito. Cumple resaltar que, si existe libertad contractual y libertad de iniciativa, es complejo caracterizar, como abusivo, un acto o negocio en el cual fue utilizado un procedimiento de negocios lícito.

Se desprende, de manera clara, que no se puede considerar, como abusivo, el comportamiento del contribuyente que se revela dentro de la legalidad jurídica o fuera del alcance del tipo fiscal, donde ya no existe derecho del Fisco. Tampoco puede tallar como abuso, aquel procedimiento que asume determinada forma de negocios no prohibida por el derecho, sin ninguna intención maculada, sin ningún acto o negocio disfrazado. Lo que significa que, sin que haya una expresa previsión legal indicando que este es un comportamiento pasible de sanción, no será posible encuadrar ningún acto, como habiendo sido concretado con el abuso de forma

Con relación al abuso del derecho, Alfredo Augusto Becker (1972), que es un teórico que no admite que tal figura no puede ser aceptada con fundamento en la legalidad, afirma que “el derecho cesa donde el abuso comienza, y no puede haber uso abusivo de un derecho cualquiera, por la irrefutable razón de que un mismo acto no puede ser, simultáneamente, conforme al derecho y contrario al derecho”. Además, según el mismo autor, si el sujeto extrapola el límite legal, no significa que está abusando del derecho, por cuanto el uso del derecho no está más en esta causa. Así, si alguien actúa de forma contraria a la regla o eficacia jurídica, actúa sin estar amparado por derecho alguno, siendo su acto simplemente ilegal. Luego, el intérprete o juez no podrán prescindir de la realidad jurídica para prestigiar la realidad económica, bajo el argumento del abuso de derecho (para el autor, con connotación moral), el derecho deberá ser aplicado con fundamento en ponderaciones económicas y no morales, bajo pena de que el intérprete esté practicando un acto ilícito y creando una nueva regla, siendo que la competencia para legislar es del Poder Legislativo.

El legislador puede hacer uso de la técnica de estipular presunciones legales, al incluir nuevas hipótesis de incidencia, inclusive puede tasar actos y negocios, como fraudulentos inoponibles al Fisco, con el objetivo de disminuir supuestos abusos de formas jurídicas. Se resalta que el delito tributario no puede resultar de acusación fundamentada en presunción. Igualmente, para que los actos o negocios de los particulares sean comprendidos como abusivos, en lo que atañe a la forma jurídica, es imperioso que ellos sean expresamente previstos en ley.

No obstante, es importante aclarar que, aun cuando el legislador establece las presunciones legales, ellas se caracterizan, como relativas, o *juris tantum*, permitiendo, siempre, la presentación de prueba en contrario por el contribuyente, ya que el ordenamiento jurídico brasileño no acepta las presunciones absolutas, o *jure et jure*, consagrando el debido proceso legal, el contradictorio y el derecho de amplia defensa.

Se destaca que la doctrina diferencia el abuso de forma del abuso de derecho, al decir que la forma es considerada abusiva por ser inadecuada en los casos de abuso de forma y, ya en lo que se refiere al

abuso de derecho, además de que la forma es inadecuada, existe una intención de perjudicar a alguien.

Con relación al abuso de derecho, Heleno Taveira Torres (2003), enseña que:

Toda vez que un individuo, en el ejercicio de un derecho subjetivo, excede los límites impuestos por el Derecho positivo, en cuanto a la regularidad de este ejercicio, causando perjuicio a tercero, se configura lo que se concluyó en denominar abuso del derecho.

Ricardo Lobo Torres, apunta que el abuso del derecho nace cuando son superados los límites de la razonabilidad y de la proporcionalidad, en la práctica de negocios jurídicos o en la formación societaria, y que, en nombre del equilibrio entre la igualdad y los valores jurídicos, debe ser combatida la elisión oriunda del abuso del derecho.

Considerando el sutil límite que separa los conceptos de abuso de forma y de abuso de derecho, y los disensos doctrinarios y jurisprudenciales para indicarse, con exactitud, una u otra figura, es entendido, aquí en este trabajo, que debe ser considerado, como género, la figura del “abuso”, independientemente de haberse demostrado o identificar si es caso de un abuso de forma o abuso de derecho, esto porque se debe proceder con más objetividad y practicidad. Es que el contribuyente puede practicar actos o negocios lícitos y verdaderos, que se concretan solo para conseguir una ventaja fiscal, y no es conveniente dejar que el intérprete decida por una u otra forma, e incluso, sin que ninguna de ellas este prevista en la legislación tributaria. Esto sin adentrarse en la discusión existente sobre si las figuras del Derecho Civil pueden ser empleadas para fines fiscales sin haber sido hecha la respectiva transposición hacia la ley tributaria.

Se propone el criterio general de poner, en la ley, la figura del abuso, de acuerdo con el criterio del propósito de negociación que fuera fijado en la NGAA, esto buscando volver menos arduo el trabajo de la autoridad fiscal, del juzgador y del contribuyente, en el agobiante intento de saber,

exactamente, cuándo un comportamiento específico deja de ser lícito y pasa a configurar abuso de forma o abuso de derecho.

### **1.11 LA TIPIFICACIÓN DEL PROPÓSITO COMERCIAL (*BUSINESS PURPOSE*)**

Cabe aquí reiterar que, la conducta de la economía de tributos posee un propósito comercial en sí misma, siendo este la disminución de gastos y, en consecuencia, la búsqueda de mayor eficiencia y mejor resultado, el lucro, que es una de las principales razones de ser del mundo comercial. No hay nada de ilegal en la reducción de costos materiales humanos y, también, fiscales, pero solo cuando es realizada por medios lícitos. Siendo que esta se incluye en el ejercicio pleno de la libertad y de la autonomía privada, como manifestación de un derecho y garantía fundamental. Por lo tanto, el planeamiento tributario es un acto lícito y debe ser protegido por el orden jurídico.

Cuando se habla de propósito comercial, se refiere al motivo del acto o negocio, es decir, la razón de su realización. Significa que busca identificar si el acto o negocio tiene motivos comerciales, sean ellos económicos, empresariales, familiares y patrimoniales, válidos y distintos de la simple economía tributaria. Lo relevante es que exista otra razón que justifique la concreción el acto o negocio, más allá del motivo tributario. En este punto, se entiende que el propósito comercial es un género que apunta a la causa el negocio, es decir, que la razón de su efectivación no es solo o esencialmente tributaria, pero esta razón puede tener otros impulsos, como familiar, sucesorio, patrimonial, económico, financiero, empresarial, etc.

Lo que va a revelar la verdad material del acto o negocio efectivamente ocurrido es el examen de la causa, siendo ella uno de los elementos sustanciales del negocio jurídico que, al lado del objeto y de la forma, componen la existencia del negocio. Conforme Heleno Torres

(2003), la causa “es la finalidad o función, el fin que las partes pretenden alcanzar con el acto que ponen en ejecución, bajo la forma de contrato, para adquirir relevancia jurídica”.

Conforme las enseñanzas de Heleno Torres (2003, p. 143), es, a través del examen de la causa que se puede:

i) atribuir individualidad al negocio jurídico como requisito de existencia del negocio; ii) servir como criterio de interpretación del negocio jurídico; iii) constituirse como criterio de calificación del tipo comercial o de la modalidad atípica; iv) identificar la función social del contrato; v) clasificar los negocios jurídicos.

Entonces, en las lecciones del citado autor, no es simple la distinción de los motivos que se encuentran en el campo de las intenciones, porque son elementos psicológicos, y la razón, que es siempre subjetiva. Incluso, existe una coincidencia entre ellos, cuando los motivos quedan objetivados, o por voluntad de las partes o por mandamiento legal (motivos vinculados que, en el campo tributario, siempre tendrán que estar en la ley). Se infiere, de esta forma, que el objetivo se vuelve causa dejando de ser una mera intención y pasando a tener un fin formalmente programado, conforme la “declaración de voluntades objetivas (pasibles de pruebas)”, pudiendo ser comprobados todos los medios de prueba.

Así, el acto o negocio deberá ser sometido a un test de la presencia del propósito comercial, semejante al *business purpose test*, en los EE.UU., o sometidos al llamado examen de motivos económicos válidos que lo justifiquen. Para Sanches Saudanha. (2010, p. 176).

El *business purpose test* no es más que una razón comercial legítima, tal como puede ser demostrada por el sujeto pasivo, en particular, en el caso de este haber adoptado una vía poco habitual. El carácter poco vulgar de la vía escogida no constituye, sin embargo, un modo inadecuado para obtener el resultado pretendido ni esta inadecuación puede ser explicada por la ventaja fiscal que subyace. Por el contrario, estamos solo ante una posible forma nueva e imaginativa de realizar una operación, que se puede explicar por razones fiscales.

Dilucidando mejor, un propósito comercial no denota, necesariamente, un efecto económico lucrativo, en vista de que, entre las varias consecuencias posibles, el lucro es una más de ellas, por lo que hay un riesgo en la decisión empresarial. Es obvio que realizar una operación, imaginando que su resultado será un perjuicio, no parece ser razonable, pero es una consecuencia posible, de la misma forma pueden existir otras tantas razones además de obtenerse una ganancia. Las motivaciones humanas, muchas veces, escapan del concepto medio de la razonabilidad, en busca de diversos fines. Por lo tanto, se concluye que la intención jamás podrá ser utilizada, como criterio, para identificar y calificar si un acto o negocio fue hecho con abuso o se realizó, exclusivamente, para economizar tributos.

Las normas antiabuso, antielisivas o antielusivas buscan descubrir estas intenciones, recogerlas y objetivar el criterio para su evaluación. Lo que ocurre, en verdad, es que toda norma antiabuso busca tributar los actos o negocios que tengan, como único fin, disminuir el tributo.

Dentro de este contexto, la propuesta que se hace es que, teniendo en vista que la estricta legalidad está atenuándose, en favor de otros valores, a través de un activismo administrativo y jurisprudencial, que se da sin poseer fundamento legal, sin la utilización de un criterio específico y de manera no uniforme, y tomando en consideración que el Brasil está abrazando la ola mundial de establecer límites a la libertad y autonomía privadas, así como que este combate se someta a reglas y se dé de forma proporcional, con la utilización de criterios y límites anticipadamente expresados en la ley. Se debe respetar la legalidad, para evitar la producción de un efecto contrario y que se realicen abusos y transgresiones, la invasión de los derechos particulares, en virtud del activismo administrativo, que no puede ir más allá de los límites que el ordenamiento jurídico puede acoger.

En cuanto a los estudios de las legislaciones extranjeras, se verificó un punto común que es el de siempre considerar que existe abuso cuando la razón exclusiva del acto o negocio es conseguir una ventaja fiscal. En los otros países, esto se expone por medio de maniobras de figuras

jurídicas, como el abuso de formas, el abuso de derecho, fraude a la ley, etc., por medio de criterios que ya existen en el Derecho Civil y son trasladados hacia el Derecho Tributario por las leyes de los respectivos ordenamientos.

Para justificar que un acto lícito, que no infringe la ley debe ser considerado como abusivo, se utilizan las figuras más diversas posibles. No obstante, existe una tenue línea de diferenciación, esto porque se tratan de conceptos vagos, indeterminados y ambiguos, lo que vuelve más difícil la evaluación de la ocurrencia y vuelve penosa la tarea de identificar cuándo el acto o negocio encaja dentro del concepto de abuso de forma, abuso de derecho o fraude a la ley. De esta forma, con el anhelo de encontrarse un concepto más objetivo es que se recomienda la utilización del llamado propósito comercial, y se recomienda que la ley instituya cuál es el medio de prueba aceptado para que este sea comprobado.

En este punto, no se entra en la discusión sobre la posibilidad o no de la importación directa de los conceptos civiles hacia la materia tributaria sin expresa previsión legal que reglamente los respectivos efectos fiscales, ya que cualquier hipótesis de incidencia tributaria deberá estar explícita en la ley. Aun, debe hacerse un análisis de qué base de la relación civil tiene la disponibilidad de los derechos y de la voluntad por los particulares, como uno de sus pilares, en cuanto la relación tributaria se da de forma obligatoria y fundamentada en la ley. Así, cuando ocurre el hecho generador, genera la obligación de pagar el tributo. Se nota que, tanto en el origen, como en la naturaleza, las dos relaciones son completamente diferentes.

Con el objetivo de capturar un tipo de procedimiento que revele cuál es el acto o negocio que debe ser tratada como abusivo, con la finalidad de obtener mayor transparencia, practicidad y objetividad es que surge la adopción del propósito comercial, como criterio a utilizarse en una norma antiabuso. Así, se comenzó a aceptar que, cuando existiese la comprobación de la ausencia de otro motivo o propósito comercial, podrá considerar el acto o negocio ilícito como abusivo, verificando que su realización fue simplemente para fines tributarios. En consecuencia, la

autoridad fiscal podrá recalificarlo y cobrar el respectivo tributo, como si el acto o negocio no hubiese existido.

Cabe enfatizar que, cuando ocurre la calificación de actos o negocios de los particulares, esto provoca reflejos en otras relaciones jurídicas provocadas por ella, hasta incluso alcanzando otros atributos que puedan haber sido pagados. Estos reflejos deberán ser considerados, principalmente, cuando existiesen pagos de tributos, esto para que se evite la duplicidad de conminaciones tributarias sobre los mismos hechos que significarían confiscación y dañarían la capacidad contributiva.

Para tener seguridad en ocasión de la aplicación de la recalificación, el propósito comercial necesita comprobarse, a través de documentos, tales como informes y documentos técnicos derivados de terceros o de empresas independientes, que disminuyan el margen de inseguridad sobre cuál es el verdadero objetivo que dio causa a la realización del acto o negocio. Con la exhibición de la prueba, la autoridad fiscal, queda obligada a producir otros documentos con la misma fuerza si quisiera negar o descalificar la prueba del propósito comercial del acto o negocio que presentó el contribuyente.

Se comprende que el informe pericial, en la ley brasileña, es considerado un instrumento probatorio de gran fuerza, siendo reconocido tanto por las leyes comerciales y societarias, como por las leyes fiscales, como una demostración de contenido técnico preparado por perito o empresa de notoriedad reconocida y reputación imaculada.

Las leyes del impuesto sobre la renta ordenan que las operaciones específicas de la empresa estén fundamentadas en informes elaborados por tres peritos o por empresa especializada de notorio reconocimiento público, esto para aquellas operaciones que poseen reflejos en la evaluación de la base de cálculo del impuesto, especialmente cuando se trata de aspectos técnicos, siendo que los peritos deben ser nombrados en asamblea general de la compañía.

Del mismo modo, la Ley de las S.A. hace referencia al informe como soporte probatorio, se verifica en los siguientes arts. 45, 88, 115, 182, 227, 228, 251, 252, 256, 287, de la Ley N° 6404/1977. Se puede citar, también,

que la Comisión de Valores Mobiliarios (CVM), mediante las instrucciones normativas N° 436/2006 y N° 361/2002, buscando transparencia y buscando la protección del mercado, igualmente determina que la oferta pública de acciones tenga por base un informe de evaluación que exponga el valor de la compañía para fines de comprobación del precio de cotización de las acciones.

La mayoría de las veces, la presencia de un informe preparado, de acuerdo con las determinaciones legales, comprobando la existencia de motivo extratributario, será suficiente para servir como elemento probatorio utilizado por el contribuyente para comprobar la veracidad de la causa y el real propósito del negocio hecho efectivo. Inclusive, este documento probatorio tendrá el poder de invertir la carga de la prueba, contrariamente a la ausencia de propósito comercial para autoridad fiscal, siendo que ella solo podrá cuestionar la legitimidad del propósito, a través de la invalidez del informe, y fundamentada en elementos técnicos seguros de que, aquel informe, no es verdadero o se trata de un documento fraudulento.

Para que el contribuyente tenga una orientación sobre los caminos más seguros a seguirse, en ocasión de la realización de un acto o negocio, así como para que la autoridad fiscal utilice, en el momento de la averiguación de si el acto o negocio tiene un propósito comercial, se sugiere la verificación de las evidencias *-tax alert-* que son simplemente alertas que indican el cuidado y la investigación.

Explicado mejor, estos *tax alert* son evidencias de que la autoridad fiscal debe verificar si el acto o negocio tiene u propósito comercial (*business purpose test*), sometiéndolo a un test para que sea evaluada la existencia del propósito, esto debe ser hecho en el ejercicio de la “concreción administrativa de un deber de fundamentación: la Administración debe ser capaz de demostrar que una cierta operación solo puede tener lugar por razones de carga fiscal, solo pudiendo justificarla y constituyendo un desvío en relación con las operaciones que serían hechas en la ausencia de este especial estímulo fiscal”, es lo que enseña Sanches Saldanha (2010, p. 176).

Se enfatiza que, habiendo un informe en que no haya sido probada su inutilidad por la autoridad fiscal, él será suficiente para refutar cualquier otro indicio o *tax alert*, que pueda levantar sospechas sobre la verdad del propósito comercial.

Fue, en los Estados Unidos, por medio de construcciones jurisprudenciales, que el *business purpose*, como criterio antiabuso para justificar la desconsideración de negocios, y en el año 2010, fue tipificado como previsión legal.

Se defiende aquí que la falta de propósito comercial o motivo extratributario sea el criterio legal que permite configurar el acto o negocio como abusivo, aunque él sea lícito. Además, se sugiere carga y ventajas para el Fisco y el contribuyente, en vista de que la Administración Tributaria deberá publicar, anticipadamente, qué circunstancias serán pasibles de desconsideración, teniendo, como fundamento, la presunción de ausencia de propósito comercial, siempre admitida la producción de prueba en contrario por parte del contribuyente.

A su turno, el contribuyente, si desea demostrar su buena fe e impedir la conminación de penalidad, necesitará informar, con anticipación, a la administración tributaria respecto de los negocios que anhela concretar y que podrán ser encuadrados, como planeamiento tributario. Consciente de la información del contribuyente, la Administración tendrá un plazo razonable para analizar e instaurar un procedimiento específico, con el objetivo de evaluar la licitud, o no, del acto o negocio, de acuerdo con el parámetro legal del propósito comercial.

La sugerencia de la NGAA, que tiene por objetivo disminuir la incertidumbre y la inseguridad que, hoy, dominan la relación entre el Fisco y el contribuyente en el Brasil, es la de tipificar el propósito comercial, como criterio que tipifique el acto o negocio abusivo.

## 1.12 LA TIPIFICACIÓN DE LA CONDUCTA ILÍCITA COMO DELITO TRIBUTARIO

Conforme el análisis hecho en este trabajo, se verifica que la conducta del particular en la práctica de sus actos o negocios podrá ser: lícita, cuando se hiciera el planeamiento tributario; abusiva, cuando fuera realizado el criterio del abuso electo por la ley, de la forma en cómo está propuesto en este trabajo, es decir, con la ausencia de propósito comercial; conducta ilícita, cuando se entra en el ámbito de las infracciones a la ley fiscal; podrá configurar un delito tributario, cuando presente la simulación, evasión o fraude o, incluso, podrá configurar delito cuando fuera probado el dolo.

No es toda conducta ilícita en el ámbito del Derecho Tributario, que configura delito que pueda ser sancionado por el Derecho Penal. Es necesario que haya una ley penal que tipifique, de forma expresa, la conducta como delito. Solo con base en la ley es que se podrá dar el combate a las conductas delictivas, en la cual, el acto o negocio del particular se encaje de forma perfecta, como práctica violadora de la expresa prohibición legal.

Dentro de este contexto, no se puede apartar las máximas *nullun crimen sine lege* y *nulla poena sine lege*, que están expresados en el art. 5º, XXXIX, de la Constitución Federal del Brasil, y en el art. 1º del Código Penal brasileño. Además de esto, deben estar previstos en *numerus clausulus*, aquellas conductas o negocios que configuran delito. Esto, porque, conforme ya fue dicho, no se puede dejar en manos del aplicador, que está sujeto a influencias ideológico-político-sociales, resolver qué es delito o no lo es. Así, será delito lo que la ley tipifique de forma expresa, que presente una conducta que la sociedad rechaza y desea ver castigada.

No se puede admitir que la conducta delictiva este caracterizada, solamente, en base a los indicios y las presunciones legales. Obligatoriamente, la conducta delictiva deberá estar tipificada y encuadrarse completamente en la hipótesis expresa de la ley. Así, prevalece la tipicidad cerrada o la estricta legalidad, ya que las conductas

delictivas no podrían estar previstas en cláusulas abiertas, que dejan espacio para que el intérprete decida que es o no delito, y cuándo es que ocurre. En esta perspectiva, rige la protección máxima de los bienes más valiosos, la vida y la libertad. Esta es la razón de porqué se exige que todas las conductas delictivas o criminales, que serán combatidas y castigadas, estén expresamente tipificadas en ley.

Por lo tanto, los conceptos indeterminados y las cláusulas generales y abiertas no podrán ser utilizados para el encuadramiento de conductas delictivas, como enseña Misabel Derzi (2007, p373-375), los conceptos indeterminados “son caracterizados por su vaguedad de sentido, por los casos-límites o zona de penumbra”, siendo así, no pueden ser aceptados para imputar la práctica de delito. Los conceptos indeterminados y las cláusulas abiertas poseen, en común, la vaguedad y pobreza de contenido y de concreción, ellos exigen un papel más activo del juez, para verificar la posibilidad de una serie de casos límites y, también, determinar sus consecuencias y efectos de graduación. Además de esto, según la citada profesora, los tipos legales no se confunden vaguedad, siendo, por lo tanto, aplicables o no aplicables. Se trata de subsunción: “la libertad del aplicador se agota en la fijación de la premisa”, pues, “una vez establecida, *in concreto*, la coincidencia o no coincidencia entre el acontecimiento real y el modelo normativo, la solución estará, por así decir, predeterminada”.

Se verifica que las figuras de evasión y de fraude están conectadas con el ocultamiento de la realidad, es decir, se practica un acto que da razón al nacimiento de la obligación tributaria, pero no deja que el Fisco tome conocimiento de lo pactado, sea por medio de la práctica de una conducta que enmascare el negocio realizado (simulación), sea a través de actitudes que, ilícitamente, modifiquen o excluyan los caracteres del hecho (fraude fiscal). Con relación a la conspiración, a su turno, se caracteriza, justamente, por el acuerdo entre dos o más personas que buscan concretar los actos de simulación o fraudulentos.

Para que se configure un delito, además de la previsión legal, el tipo exige que la conducta haya sido practicada con dolo, lo que significa que debe existir la presencia del aspecto subjetivo, la intención decidida de

practicar determinada conducta, para obtener el resultado específico de evadir o esconder tributo. La acusación de ilícito fiscal que también configura delito tributario impone, a la autoridad fiscal, la obligación de indicar y probar la ocurrencia que se infringió la previsión expresada en las leyes fiscal y penal, y que el ilícito fue practicado por medio de conducta dolosa del acusado.

El elemento fundamental para la fijación de la penalidad es la medida de la culpabilidad. Además, el fraude solo se configura ante la prueba inequívoca de su ocurrencia, y solo podrá ser penada si también existiera comprobación de su autoría. Además de que no puede subsistir ninguna acusación de delito o responsabilidad de los supuestos responsables, a través de acusación genérica y destituida la prueba.

El Código Penal brasileño proclama que, sin ley no existe delito o pena y que el delito solo será imputable a quien le diera causa: Art. 1°. No hay delito sin ley anterior que lo defina. No hay pena sin previa conminación legal. (Redacción dada por la Ley N° 7209/84).

El concepto legal de los delitos tributarios, en el Brasil, fue hecho por la Ley N° 8137/90 y por la Ley N° 4502/64, siendo que, esta última, en sus arts. 71 y 73, conceptúa el ocultamiento, como siendo un género que abarca las hipótesis de evasión, fraude o connivencia, poniendo al dolo, como elemento específico del tipo penal presente en todos ellos. Por otro lado, la Ley N° 8137/2001, cuando dispone de los delitos tributarios, del mismo modo exige que exista dolo, para la respectiva configuración, en el caso o dolo específico.

En lo atinente a las sanciones, la ley tributaria diferencia los ilícitos que configuran meras infracciones, de aquellas conductas que se encuadran en el tipo legal de delito, de acuerdo con la Ley N° 9430/96, art. 44. En la esfera federal, los ilícitos tributarios son sancionados con una multa.

Dentro del Consejo Administrativo de Recursos Fiscales (CARF), la jurisprudencia administrativa adopta esta distinción, aplicando la proporcionalidad, en vista de que para la aplicación de la multa agravada, se obliga a la existencia de prueba inequívoca y del claro intento de fraude,

conforme se verifica en el fallo CARF n° 25, que dice que la presunción legal de omisión de receta o de rendimientos, por sí solo, no autoriza a la calificación de la multa de oficio, siendo necesaria la comprobación de una de las hipótesis de los arts. 71, 72 y 73 de la Ley N° 4502/64.

Por lo tanto, en el área de tributación, no se debe admitir que, en la ausencia de una norma específica que permita cobrar tributo, en ocasión de un acto o negocio lícito que haya sido realizado solo para economizar tributos, sean empleadas las presunciones o consideraciones personales para encajar la actitud del contribuyente en el tipo específico de simulación y fraude que posee repercusión criminal, como ha ocurrido en la práctica brasileña.

Para hacer una acusación tributaria con repercusión criminal, no puede fundamentarse solo en indicios y presunciones, aunque sean legales, dando el efecto de invertir la carga de la prueba para con el contribuyente, porque la ley determina la prueba del aspecto subjetivo del dolo, como exige el tipo penal, para que se configure la conducta delictiva, lo que no puede ser exigible, ya que, conforme fue afirmado, cuando se trata de delito tributario, el deber de probar la conducta criminal y el dolo es siempre de la autoridad fiscal.

De esta forma, se infiere que, en el ordenamiento jurídico brasileño, en materia de delitos tributarios caben las presunciones legales, siempre que el contribuyente tenga intenciones de producir prueba en contrario a su favor. No obstante, los ilícitos tributarios que poseen reflejos penales no admiten cláusulas abiertas, interpretaciones extensivas o presunciones para comprobarse el dolo y la culpa, en vista de que estos no pueden ser presumidos, deben ser probados. Siempre en los términos de la expresa previsión legal.

Esto es lo que determina la Constitución Federal, en el art. 5°, XXXIX, cuando dice que no hay delito sin ley anterior que lo defina, ni pena sin previa conminación legal.

## **CAPÍTULO 2 EL PLANEAMIENTO TRIBUTARIO DENTRO DEL CONTEXTO MUNDIAL**

### **2.1 DESARROLLO HISTÓRICO DEL PLANEAMIENTO TRIBUTARIO**

Desde que se le impusieron los tributos a la sociedad, ellos vienen siendo resistidos por parte de los contribuyentes que buscan fórmulas para disminuir el costo del pago de tributos, y siempre las autoridades fiscales reaccionaron contra esta actitud del contribuyente, siendo eterna la disputa entre el fisco y los contribuyentes.

Se dice que la tributación es el precio de la libertad, clasificándolo, como el centro del eterno conflicto entre el poder y la libertad. Ocurrió que, cuando los ciudadanos decidieron crear el estado, dotado del poder de regir la vida en sociedad, quedó también instituido que estos ciudadanos deberían pagar para que el Estado pudiese cumplir con sus objetivos.

Así, hubo una legitimación del poder de un Estado para cobrar tributos y el deber de un ciudadano de contribuir a los encargos públicos. Este poder del Estado no podría ser ejercido desmesuradamente, por esto surgió el principio de la legalidad, como una manera de establecer derechos, deberes e imponer límites a los gobiernos, estableciendo derechos y obligaciones para los ciudadanos.

Con el transcurso del tiempo, el anhelo de disminuir la carga fiscal, mediante los planeamientos tributarios, han hecho surgir ejemplos que revelan la interferencia de la tributación, no solo sobre los aspectos social y cultural, pero también en la arquitectura de las ciudades y en la salud pública.

Es cierto que, en la actualidad, no hay más evasiones hechas de forma grosera. He aquí que se desarrolló, por parte de los contribuyentes, una habilidad fiscal en el uso de los planeamientos tributarios, en el intento de conseguir formas más inteligentes de eliminar o reducir tributos. Como contrapartida, con el objetivo de combatir tales comportamientos, en la

mayoría de los ordenamientos jurídicos, fueron aprobadas normas antiabusivas (GAAR o CGAA).

Es relevante comprender las raíces y las influencias socioeconómicas, políticas e ideológicas que hicieron llegar al actual momento, en que procedimientos y negocios lícitos que no violan ni desobedecen a comandos legales expresos, ni fueron abarcados por hipótesis de incidencia, son comprendidos como abusivos y desconsiderados por las autoridades fiscales.

En el Brasil, así como en los demás países, en este primer momento, para suplir la falta de ley expresa, la Administración Tributaria y la jurisprudencia hacen verdaderas contorciones para que se encuadren conductas y operaciones lícitas, como simulación y fraude.

La consecuente expropiación de patrimonio del particular, para que se realice el pago de tributos es una preocupación que siempre acompaña a la historia de la humanidad. Esto sucede porque el particular nunca quiere pagar el tributo que le adeuda al Estado, esto es, no existe un deseo espontáneo que transforme el acto de recoger tributos en un acto placentero y natural para una conciencia ciudadana.

Se nota que, en la Biblia, se encuentran pasajes en donde Jesús fue cuestionado por esta preocupación, con la cuestión de los indeseados pagos de tributos, le preguntaron si era lícito o no pagarle tributos a César, a lo que Jesús respondió con la célebre frase "dad al César lo que es del César y a Dios lo que es de Dios".

En el siglo XVIII, en Inglaterra, se preveía un impuesto que incidía sobre el número de ventanas que había en las fábricas y en las casas. Este era el llamado impuesto sobre la luz. En la época, se entendía que quien poseyese más ventanas en su casa revelaba mayor capacidad contributiva. No obstante, en realidad, tal tasación demostraba el deseo de recaudar bajo cualquier pretexto. Por otro lado, los contribuyentes, queriendo obtener una reducción del encargo, fueron cerrando las ventanas de sus construcciones con ladrillos dejando solo el diseño de la ventana. Es por este motivo que se ve, por las calles europeas, varias ventanas cerradas, como, por ejemplo, en Francia, Escocia e Italia.

La historia brasileña tampoco fue diferente, en el siglo XVIII, Portugal cobraba, de los brasileños, el impuesto incidente sobre las obras acabadas. De ahí, como forma de evitar el pago del tributo, algunas iglesias eran construidas con dos torres, y a semejanza del caso europeo, ellas nunca finalizaban la obra de una de las torres, esta permanecía sin terminarse y, de esta forma, no podría incidir el impuesto sobre ella. Estas iglesias, de una torre, solo son las llamadas “obras inacabadas”, que pueden ser vistas, hasta hoy, en las ciudades de Olinda y Salvador.

En la Edad Media, las leyes tributarias eran conocidas, como “leyes odiosas” o “normas de rechazo social”. Es notorio que, aún hoy, estas leyes solamente se cumplen por el hecho de que su no observancia da lugar a sanciones.

La voluntad, siempre creciente, de recaudar cada vez más y la mala gestión en la aplicación de recursos, hace que los ciudadanos contribuyentes justifiquen la búsqueda de métodos de reducción de la carga tributaria. No obstante, no se profundizará en la antigua discusión de si la incorrecta moral tributaria del Estado puede justificar los comportamientos incorrectos de los contribuyentes, solo recordando, con Tipke (2002, p. 121), que efectivamente, la actuación del Estado tiene influencia negativa sobre la moral de los contribuyentes.

Por mucho tiempo, los contribuyentes se valieron de medidas groseras de clara evasión fiscal, como las famosas figuras de omisión de ingresos, por medio de saldos acreedores de caja, pasivo ficticio, facturas reducidas, depósitos bancarios sin comprobación del origen, encubiertos por el sigilo bancario, señales exteriores de riqueza sin la correspondiente existencia de la renta. Estas conductas fueron abarcadas en tipos legales, como infracciones, o encuadradas en normas antiabusivas específicas, o incluso caracterizadas, como presunciones legales, debido a la frecuencia con que sucedían y eran detectadas, con fuerza para invertir la carga de la prueba de la autoridad fiscal hacia el contribuyente, como se nota en la legislación brasileña, por ejemplo, en el Decreto ley N° 1598/77, art. 9º, §§ 1º a 3º, Decreto N° 3000/1999, arts. 924 y 925 y Decreto N° 7574/2011, arts. 26 y 27.

Estando las autoridades de hacienda mejor preparadas, habiéndose dado el perfeccionamiento de los mecanismos de fiscalización y de la Procuraduría de Hacienda Nacional, la apertura de los mercados en bolsas, la globalización, los avances tecnológicos y, debido a la necesidad de mayor transparencia y el cobro de una mayor responsabilidad social de las personas y corporaciones, actualmente, no se verifican más estos tipos groseros de evasión.

Con esto, los recursos utilizados por los ciudadanos y empresas, para disminuir los valores gastados con el pago de los tributos, pasaron a ser más hábiles, inteligentes y elaborados, guardando, de esa manera, la correlación con la etapa de desarrollo de cada país. Nace, entonces, el planeamiento tributario, como una forma lícita de disminuir tributos sin que se viole la ley.

No obstante, en repetidas ocasiones, se verifican abusos en el uso del planeamiento tributario por parte de los contribuyentes, igualmente, bajo su manto, pueden ser practicadas conductas ilícitas. Debido a esta práctica de ilícitos tributarios, disfrazados de abusos en el uso del planeamiento tributario, fue que los ánimos fiscales se exaltaron y hubo un gran rechazo y, en consecuencia, el activismo administrativo, contrario a todo y cualquier acto o negocio, aunque lícito, si de él resultase cualquier economía de tributo.

Se verifica que cuanto más desarrollado es un país, mayores son las formas de eliminación de tributos encontradas, y ellas exigen una mayor perspicacia y preparación de las autoridades fiscales para conseguir cohibirlas. De este modo, se crean leyes para intentar alcanzar y combatir las nuevas maneras de disminuir el pago de tributos. No obstante, es forzoso reconocer que es imposible prever todas las hipótesis y registrarlas en leyes, hasta porque la dinámica de la vida empresarial globalizada posee una velocidad imposible de ser acompañada por el proceso legislativo.

Teniendo en vista esta realidad, y para evitar el fracaso de los registros tributarios, por herir la legalidad, en la mayor parte de los países se aprobaron cláusulas generales buscando hacer posible que el Fisco

combata el planeamiento tributario, siempre que se verifique que, a pesar de ser lícito, el planeamiento posea elementos que causen extrañeza, sea atípico o hecho efectivo exclusivamente con la intención de obtener ventaja fiscal y configurar la llamada conducta abusiva.

Al mismo tiempo, no se puede olvidar, como enseña Corrêa (2005, p. 9) que, para que una sociedad alcance un estándar de bienestar mayor:

... es necesario que, además de otras condiciones, se dé una disminución en la tasa de desempleo, aumento de la renta, que implica, también, aumento de consumo y de recaudación tributaria. En fin, el objetivo de mejora del bienestar de una sociedad tiene, como condición necesaria, aunque no suficiente, la obtención de elevadas y permanentes tasas de crecimiento, que pueden ser traducidas por el aumento de la capacidad productiva.

Como resalta el Profesor Paz Ferreira (1994, p. 445):

La generación presente tiene un deber de cooperación para con las generaciones futuras, que corresponde a la extensión temporal de los presupuestos de una sociedad cooperativa, en donde la colaboración corresponde a una regla de funcionamiento de armonía, con la cual a nadie le es lícito obtener satisfacción de sus intereses a costo de los sacrificios de otros miembros de la comunidad.

Continuando con sus lecciones, Paz Ferreira indica que la afirmación de los derechos de los ciudadanos contribuyó mucho para el surgimiento de “sociedades más justas, pero el creciente proceso de globalización de la economía hizo imposible restringir las preocupaciones por la justicia social al espacio de las fronteras nacionales”. Para él:

Mi percepción del mundo pasa por aquello que creo que es una buena sociedad, asentada en la ciudadanía y en la solidaridad y en el entendimiento de que la historia de la humanidad tiene que tener traducción en un intento de encontrar soluciones que viabilicen un creciente bienestar de las poblaciones.

Y, además, muestra que “la concreción del desarrollo exige, entonces, libertades políticas, facilidades económicas, oportunidades sociales, garantías de transparencia y de seguridad”.

Actualmente, la propia sociedad y el mercado imponen obligaciones que deben considerarse en la realidad empresarial, como la consciencia responsable (*accountability*), que abarca el debido cumplimiento de las obligaciones tributarias (*tax compliance*). Se reivindica la transparencia y la publicidad de datos en el sentido de que haya un buen gobierno corporativo (*corporate governance*), para que la optimización del resultado de la corporación se dé de manera eficaz y ética. La gobernanza corporativa es género del cual, la gobernanza fiscal o tributaria (*tax governance*) es especie, colocándose, como forma de colaborar para la obtención del resultado económico, mediante una gestión mejor de las obligaciones tributarias de la empresa.

Conviene recordar que la actual crisis económico-financiera mundial produjo cambios que se reflejaron no solo en el mercado, sino, también, en el campo jurídico. Hoy, es necesario tener una buena gobernanza de las corporaciones, lo que pasa, forzosamente, por la gobernanza tributaria, dado que las empresas necesitan disminuir sus costos y los Estados acrecentar sus recetas.

Conforme el Informe sobre la Promoción de la Buena Gobernanza en cuestiones fiscales de 2009, aprobado por la Comisión de Asuntos Económicos y Monetarios de la Comunidad Europea (CE), la transparencia y el intercambio de informaciones son indispensables para que exista una leal competencia global y una carga tributaria equitativa para todos los contribuyentes honestos. De acuerdo con el ítem 1 de la Exposición de Motivos de la propuesta de Resolución de la CE-2010-, la precisión de mayor transparencia busca crear una táctica coordinada contra el fraude fiscal. Véase lo que dice parte de la exposición de los motivos, *in verbis*:

Los Estados Miembros de la UE (en la UE, a través de acuerdos internacionales bilaterales), así como organizaciones internacionales, como la OCDE subliman que la transparencia y el intercambio de informaciones, en materia fiscal, son la base de una leal competencia en

la economía global y de una carga fiscal equitativa sobre los contribuyentes honestos. Reconocen, también, que la gobernación fiscal es una condición previa importante para preservar la integridad de los mercados financieros. Según una estimación de la OCDE, realizada a finales del 2008, los varios paraísos fiscales, a nivel mundial, atrajeron entre 5 y 7 billones de dólares de activos, aunque el grado de sigilo relativo a estas cuentas haga difícil determinar, con exactitud, los montos localizados en cada una de estas jurisdicciones. Aunque no existan números incontestables sobre el monto del fraude fiscal en la UE, en la literatura económica, las estimaciones apuntan hacia un monto de entre 2 y 2,5% del PBI de la UE, es decir, entre 200 y 250 mil millones de euros. Disponible en: <<http://www.europarl.europa.eu/sides/getDoc.do?pubRef=-//EP//TEXT+REPORT+A7-2010-0007+0+DOC+XML+V0//PT>>. Acceso: 15/1/2016.

La profesora Clotilde Palma, declara que no se puede negar la exigencia de una mayor aproximación de las políticas fiscales y la supresión de las distorsiones ligadas a la fiscalidad. Teniendo en vista este objetivo, consonante con la citada profesora, se produjo un paquete fiscal con la función de combatir la competencia fiscal perjudicial, estando presente en él, un Código de Conducta para la tributación de las empresas, siendo esto considerado, como un compromiso político, un tipo de “gentlemen’s agreement”, no sujeto al Tribunal de Justicia de la Unión Europea. En este Código, está previsto un método de comunicación de informaciones entre los Estados miembros, por medio de cualquier Estado miembro puede ser invitado a presentar informaciones a otro. Aunque exhibiendo ideas idénticas, en el trabajo publicado en 2005, la profesora señaló que “los tiempos áureos del Grupo del Código de Conducta de la Fiscalidad de las Empresas casi que agotaron su objetivo”.

Hoy en día, la transparencia fiscal está presente, inclusive, en el discurso de las entidades supranacionales y de las organizaciones locales, presentándose, como una forma para superar las contradicciones de la globalización. En la Comunidad Europea, la Directiva 77/799/CEE es la herramienta que prevé la asistencia mutua de las autoridades de los

Estados miembro para el intercambio de informaciones (*Exchange of information*, especialmente sobre los hechos referentes a los impuestos, posteriormente abarcando el impuesto sobre el valor agregado y los de consumo (Directiva 79/1070/CEE). Tal normativa tuvo, como objetivo principal, el de regular el combate a la práctica del fraude y de la evasión internacional, principalmente la transferencia ficticia de beneficios entre empresas de los diferentes Estados miembros.

Los estándares de transparencia y el intercambio de informaciones que han sido desarrollados por la OCDE (*Organization for Economic Cooperation and Development*) están contenidos, especialmente, en el art. 26 del Modelo de Convención Fiscal de la OCDE y en el Acuerdo de Modelo 2002, sobre el Intercambio de Informaciones en Materia Fiscal.

El art. 26, de la Convención Modelo OCDE (*the OECD model tax convention*) prevé el cambio y establece un intercambio de informaciones entre los Estados contratantes, mientras que estas informaciones sean conexas a los impuestos previstos en la convención. Este intercambio de informaciones busca facilitar las actividades fiscales y volverlas más eficientes y justas, pero están limitadas a lo que dice respecto de la materia, pues no podrán proporcionarse secretos comerciales, industriales o contrarios al orden público, y tampoco hay límites en razón de la competencia. Esto se da porque los Estados no están obligados a tomar medidas contrarias a su práctica administrativa.

Cabe realizar un breve comentario sobre la constitución de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico, OCDE (*OECD, Organization for Economic Cooperation and Development*). Ella está compuesta por 34 miembros considerados, como países con economías de alta renta y con un alto índice de Desarrollo Humano (IDH). Actualmente, 25 Estados no miembros participan, como observadores o participantes de pleno derecho de regular en las Comisiones de la OCDE, y cerca de 50 no miembros de la OCDE están involucrados en grupos de trabajo, regímenes o programas.

También, en lo que respecta a la OCDE, ha hecho esfuerzos con miras al combate de la evasión fiscal internacional y, también, para la

reglamentación del secreto bancario (en 1985, elaboró el informe: *taxation and the abuse of bank secrecy*). En el Informe OCDE *Harmful tax Competition, an Emerging Global Issue*, de 1988, entre las providencias para combatir la evasión fiscal, se apuntaron criterios de identificación de jurisdicciones consideradas, como paraísos fiscales. En el fueron encuadrados, además de aquellas jurisdicciones con tributación baja o inexistentes y que concedan beneficios fiscales que no afectan la economía local (*ring fencing*), también los países con características que creen imposibilidades de intercambio de informaciones tributarias y en que exista la falta de transparencia en la aplicación de la ley fiscal.

La inserción de las empresas brasileñas en el mercado globalizado contribuyó mucho para el cambio de paradigmas en el Brasil y, también, la apertura del país al capital y a las empresas extranjeras. Después de estos acontecimientos, el país tuvo que adecuarse a los esfuerzos internacionales para el combate a la evasión fiscal. En el año 2011, el Brasil firmó la Convención Multilateral de Asistencia Mutua en Materia Tributaria de la OCDE, inclusive, luego de presiones internacionales, para que se editase una ley para regular con mayor rigor los paraísos fiscales y los precios de transferencia. Actualmente, el Brasil negocia el “sello de transparencia fiscal” de la OCDE y busca ser reconocido, como un país que posee una legislación tributaria y prácticas administrativas transparentes, y por esto, compatibles con las de los otros 108 países que forma parte del Foro Mundial de Transparencia e Intercambio de Informaciones (*Global Transparency Forum*), organizado por la OCDE. En el año 2012, el Brasil fue sede del encuentro de la OCDE para discutir la transparencia fiscal.

En el mundo posmoderno, se vive una época de gran conexión con el mundo, todos los obstáculos territoriales, económicos y de comunicación son superados. Hay una creciente integración y eliminación de barreras ante la globalización económica y digital. Es la llamada era global de la transparencia fiscal, en donde la opacidad, impulsada por el motor de la *soft law*, cede lugar a la transparencia. Esta es la era sin fronteras, con el Google, Twitter, YouTube, Facebook, LinkedIn, entre otras tantas redes sociales.

Hay un incremento en la práctica de los delitos transnacionales en este siglo, tanto lo que son practicados en más de un Estado, como aquellos que manifiestan sus efectos en más de un Estado, o cuyo resultado alcanza a varios países fuera de aquel en que se comete, como es el caso del terrorismo, tráfico internacional de estupefacientes, carteles de droga, delitos cibernéticos, delitos financieros o que involucran activos financieros, lavado de activos, evasión fiscal y de divisas, corrupción, entre otros tantos. Con relación a la evasión fiscal, el aumento también se da a través de empresas ilegales o de procedimientos cometidos con abuso en la utilización de países de tributación favorecida y paraísos fiscales. Se suma a esto la necesidad de una mayor recaudación de los Estados para hacer frente a sus gastos.

Todos estos elementos han conducido a un cambio de paradigmas en la manera como es vista la tributación, en los principios a ella relacionados y en la propia legalidad, especialmente en lo que respecta a la evolución de la antigua opacidad y a la protección inexpugnable de la intimidad hacia una mayor transparencia fiscal. Aunque no todos concuerden, no se puede negar que la idea de Estado liberal, donde existe un privilegio de la individualidad, está cediendo lugar al Estado Social, en que prevalecen los intereses colectivos. Es dentro de este contexto que los derechos fundamentales pasaron a visualizarse.

Véase que, hasta el final del siglo XIX, la jurisprudencia era uniforme en la aplicación de la interpretación literal y restrictiva de las reglas tributarias, como son ejemplo los paradigmáticos casos de *United States vs. Isham*, sucedido en 1873, en los EE.UU (Disponible en <<http://supreme.justia.com/cases/federal/us/84/496/case.html>>. Acceso el 2/2/2016) y *Partington vs. Attorney General*, de 1869, en el Reino Unido (Disponible en: <<http://www.taxresearch.org.uk/Blog/2009/03/18/barclays-what-to-do-3-change-the-way-we-interpret-the-law/>>. Acceso el 2/2/2016)

Tanto en los países de tradición *common law*, como en los del *civil law*, hay mucha jurisprudencia, independientemente de existir una ley expresa autorizando, pasaron a rechazar los planeamientos tributarios, aun cuando fueran realizados sin violación o infracción a la legislación vigente.

Se comprende que varias teorías y figuras fueron utilizadas en la construcción de precedentes, por medio de una interpretación que otorgue este respaldo para combatir lo que pasó a ser considerado, no una infracción, sino un abuso en el uso del planeamiento tributario, en los casos en que se verificó el uso de estratagemas y tengan la única finalidad de disminuir o extinguir el tributo. Fueron importados y utilizados en el campo tributario, figuras y criterios de la ley civil, como el abuso de forma, el abuso de derecho, el fraude a la ley, el negocio indirecto, la sustancia sobre la forma, el propósito de negociación, en el intento de construir precedentes.

El rechazo al planeamiento tributario, en el civil law, tiene por base, la “interpretación económica”, de origen alemán. Hasta la primera década del siglo veinte, no existían mayores preocupaciones doctrinarias de las autoridades aduaneras, de los legisladores y de la jurisprudencia por las cuestiones relacionadas al planeamiento tributario. Había ausencia de normas antiabusivas (llamadas “antielisivas”), o construcciones jurisprudenciales, con miras al combate de manifestaciones en este sentido.

Luego de la Primera Guerra Mundial, como reacción al absolutismo de la libertad de los contribuyentes, derivada de los romanos y del Renacimiento, que coincidió con la necesidad de recaudación fiscal para hacer frente a los gastos de la derrota alemana, se inició la nueva era, en cuanto a la forma de ver los actos y negocios realizados, como planeamiento tributario, buscando la reducción de tributos, dando surgimiento a la consideración de conductas abusivas.

El gran marco fue el Tribunal Tributario del Imperio de Alemania (*Reichsfinanzhof*), del caso Mitropa, en 1919, donde se decidió que, ante la inexistencia de una norma especial o cláusula general antielisiva presente en la ley, no sería posible limitar la libertad del contribuyente. Esta fue la decisión que ejerció gran influencia sobre Enno Becker Bes y, a partir de entonces, se introdujo, en el Código Tributario Alemán, la técnica de la consideración económica (*ökonomische betrachtungsweise*) usada para la interpretación y aplicación de normas tributarias.

Este procedimiento fue defendido por varios juristas de otros países, además de Alemania, como Italia y Suiza. En el Brasil, Amílcar de Araújo Falcão fue uno de los defensores del método y, según Mary Elbe Queiroz (2005, pp. 111 y 112), recibió severas críticas de Alfredo Augusto Becker, de Tito Rezende y Gilberto Ulhôa Canto en ocasión de la elaboración del Anteproyecto del Código Tributario Nacional.

Para estos críticos, este criterio interpretativo solo podría ser utilizado por jueces experimentados, con capacidad de “usarlo sin caer en el arbitrio descontrolado o en lo inicuo, lo irracional”, discordando de la posibilidad de que los jueces administrativos pudiesen asumir este tipo de interpretación, por ser muchos los peligros de la admisibilidad de la interpretación económica, en vista de que ya en la época, se entendía que los juzgadores administrativos estaban obligados a adoptar la interpretación fiscal restricta eran notorios, en los procesos administrativos, “numerosos abusos y distorsiones de la ley, contra el fisco y contra el contribuyente”, es lo que describe Gilberto Ulhôa Canto, en su libro *Codificação do Direito Tributário* (1955, pp. 182-183).

La “interpretación económica” (*wirtschaftliche Betrachtungsweise*) alcanzó su auge con el Código Tributario alemán (RAO - *Reichsabgabenordnung*), de 1919, aunque durante la vigencia de la democrática Constitución de Weimar, luego descaracterizada por el nazismo con la Ley de Adaptación Tributaria, seguida por el Fascismo de Mussolini en Italia y por el “justicialismo” de los “descamisados” de Perón en la Argentina. En Alemania, durante, más o menos, diez años, esta doctrina pasó a ser obligatoria en todos los tribunales, legisladores, estudiosos y en las cátedras universitarias, junto con los “métodos absolutos, totalitarios y exclusivistas en el Nazismo”, según explica Alfredo Augusto Becker (1972, p. 105).

Como consecuencia de la aplicación totalitaria se dio, a la interpretación económica todo preconcepto de los regímenes democráticos al combate al planeamiento tributario, lo que hoy, bajo el argumento del Estado social y de la necesidad de recaudación está siendo desbaratado y ampliamente aplicado bajo otro formato.

En los periodos de crisis económicas, la necesidad de mayor recaudación aumenta con énfasis en el combate al planeamiento tributario. Esta verificación es el asunto para la discusión sobre la ampliación de los límites a la interpretación jurisprudencial sobre los negocios privados. Se debe tomar, como ejemplo, los juzgamientos de la Suprema Corte de los EE.UU. de 1873, en el caso *United States vs. Isham*, donde preponderó la estricta legalidad, y el juzgamiento, en 1935, del emblemático caso *Gregory vs. Helvering*, donde fue aplicada la doctrina de la sustancia sobre la forma y el propósito de negociación.

Respecto de la correlación y reflejos entre la necesidad de recaudar y el combate al planeamiento tributario, se nota que, en el año 2010, a pesar de la resistencia de la doctrina a la creación de una norma antiabuso en los EE.UU., se aprobó la codificación de una norma GAAP (*General Anti-avoidance Rule*), es decir, vivenciando una crisis financiera y existiendo la necesidad de reforma en el sistema de salud, se formó un ambiente favorable para la aprobación de una norma expresa de la GAAR. Así, fue tipificada la sustancia sobre la forma, como el criterio legal para el encuadramiento del rechazo a los planeamientos tributarios comprendidos, como abusivos. El mismo tipo de estándar de comportamiento reactivo a las crisis económicas se observó en otros países.

Por lo tanto, se verifica que la tendencia es la de codificación y creación de una norma expresa para regular las hipótesis de planeamiento tributario que, incluso siendo lícitas, podrán ser declaradas, como abusivas y sufrir la desconsideración de los efectos que tuvieran objetivos exclusivamente fiscales. Esto podrá suceder siempre que este todo en los términos y procedimientos previstos de forma expresa en leyes o precedentes de las Cortes Supremas de cada país.

De esta forma, se dio el reconocimiento de la supremacía del principio de la legalidad, certificando que este es el camino menos incierto, que lleva al punto de seguridad jurídica en la relación Fisco vs. Contribuyente.

Luego de varias discusiones y debates doctrinarios, se ve que los grandes maestros brasileños continúan teniendo razón, entre ellos José

Souto Maior Borges, Alberto Xavier, Paulo de Barros Carvalho y Heleno Torres, que declaraban que, en un Estado Democrático de Derecho debe prevalecer la legalidad. En este punto, la legalidad da lugar a una nueva manera, bajo la cual debe ser considerada la estricta legalidad y la tipicidad cerrada.

Frente a la dinámica acelerada de la globalización y de la complejidad de las relaciones, se debe admitir la imposibilidad de que la ley consiga prever todas las hipótesis de incidencia o establezca reglas que alcancen completamente los actos o negocios que ocurren en el mundo, en tiempo real. Esto no revela, sin embargo, que se deba dejar al libre sabor de la subjetividad, de los aplicadores y juzgadores, actuar en ausencia de estas normas, para sustituir al legislador y navegar en el activismo administrativo, como ha sucedido en el Brasil y ya sucedió en otros países.

Como ya fue explicado, el Brasil va en un camino semejante al que ya fue hecho y superado hasta incluso en los países del common law. Es necesario tener conocimiento de las experiencias ajenas para intentar evitar que se reproduzcan aquí, los equívocos cometidos y corregidos en los otros países.

Por lo expuesto, ante la actual incertidumbre e inseguridad generalizada en que se encuentra la relación jurídica-tributaria, es que se verifica la necesidad de creación de un modelo brasileño de norma antiabuso, que considere las peculiaridades del sistema tributario nacional del país.

Para tener una aceptación de la introducción de una cláusula general es necesaria otra visión sobre la estricta legalidad. Esta norma general debe pasar a regular la posibilidad de desconsideración de actos y negocios, incluso lícitos, que no viole ley tributaria expresa o configure infracción al ordenamiento jurídico existente, es una opción de política fiscal. Esto no significa flexibilizar o mitigar este principio básico del ordenamiento jurídico, es, justamente, lo opuesto. Cuando se defiende la creación de una cláusula general antiabuso, se intenta conservar la legalidad que hoy está siendo flagrantemente violada, bajo el alegato de que se está, en el Brasil, introduciendo la fuerza de los precedentes. Se

registra que esta pretensión no obedece a la mínima regla de los precedentes de los países del common law, y tampoco son el resultado de decisiones emanadas del órgano que tiene el poder para elaborar tales precedentes, en el caso del Brasil, el Supremo Tribunal Federal, que es la Suprema Corte del país.

Se hace hincapié en que la propuesta aquí hecha es la de la creación de una norma antiabuso (NGAA), no se defiende la creación de una norma antielisiva, porque sería enteramente inconstitucional la ley que contuviese la finalidad de capturar y combatir todos los planeamientos tributarios, en vista de que ella resultaría en una restricción a la libertad y a la autonomía privada. Se entiende que el ordenamiento jurídico solo podrá aceptar que sean rechazados los actos y negocios practicados con abuso, en los términos previstos en la ley, esto es, aquellos actos y negocios que tuvieren, como único fin, disminuir o excluir tributos y no posean ningún otro propósito de negocios o motivo extratributario.

Así, se quiere hacer entender que una norma antiabuso no está destinada a combatir infracciones o violaciones de la ley, fraude o simulación. En este contexto, existe una verdadera confusión en el manoseo de estos conceptos y figuras jurídicas. Ya existe una previsión legal en varias leyes brasileñas para contener las infracciones y combatir la simulación y el fraude. Cumple decir que una norma de combate al planeamiento tributario, que pretenda ser una NGAA, pasa por el campo de lo lícito y alcanza una conducta que pasará a ser caracterizada, como abusiva, pero sin que ella se haya adentrado en la esfera de la ilicitud, esto es, cuando estuviera caracterizada la infracción o violación de la ley, ya se dejó el terreno del planeamiento tributario y el abuso, y se adentró en las infracciones que exigen una ley expresa para tipificar cada conducta, en específica hipótesis de incidencia.

El acto o negocio deberá ser considerado como abusivo, no porque él fue cometido con violación o infracción a las leyes vigentes, válidas y eficaces, sino porque una norma antiabuso lo encuadra como abusivo. De esta forma, la NGAA debe tener, por objetivo, regular actos y negocios lícitos que pasaron a tener tratamiento tributario diferente, derivados de la

opción de política fiscal en la ley brasileña, para considerar, como abusivo, el acto o negocio que fuera realizado con la finalidad exclusiva de obtener una ventaja fiscal. Para la obtención de este resultado es imperioso que exista una ley que tipifique lo que es abuso y su respectivo encuadramiento, ella debe establecer los criterios, las consecuencias, los procedimientos, debe regular la cuestión de la carga de la prueba, la sanción y el ámbito donde será ejercido el amplio derecho de defensa y cómo se desarrollará el debido proceso legal.

Explicándolo mejor, en un Estado Democrático de Derecho, aunque existan críticas para aceptar cualquier invasión de la autonomía y de la libertad individual, en nombre de la capacidad contributiva, solidaridad e igualdad, deberá existir una previsión expresa en ley. Solo la ley podrá permitir y disponer sobre la hipótesis de tipificación de conductas pasibles de ser desconsideradas y tributadas de modo distinto de aquel elegido por el contribuyente, es decir, obedeciendo estrictamente a la ley.

Siempre que la cláusula general este prevista en el ordenamiento y sea expresamente fijado el criterio, las hipótesis de cuándo, cuáles y en qué momento se sobrepasa el límite de lo lícito para el abuso y cuáles son los procedimientos a adoptarse para el respectivo rechazo, la legalidad podrá admitir convivir con esta cláusula general para el combate al planeamiento abusivo. Solo la ley podrá declarar cuándo no serán aceptadas las prácticas abusivas y si con ellas serán rechazadas o desconsideradas, garantizada, siempre, la amplia defensa a los alcanzados.

Este rechazo y el combate a actos y negocios abusivos no debe darse solo por la jurisprudencia, con sus influencias jusfilosóficas-políticas-económicas-sociales, la cual podrá contaminar la imparcialidad y no siempre traducir la certeza y la seguridad necesarias al interés público y al mantenimiento del orden jurídico y el bienestar social.

Se debe tener una mirada diferenciada para reconocer que se están viviendo otros tiempos, por este motivo, no se puede ocultar más la realidad de que se necesitan crear reglas para orientar a todos, tanto al Fisco, como

a los contribuyentes, y ofrecer resistencia para limitar y evitar los abusos del activismo administrativo que hoy ocurren.

No obstante, el Brasil no debe incurrir en los mismos errores ya identificados y abandonados por la mayoría de los países que se anticiparon y aprobaron normas antiabuso, en ocasión de la creación de leyes para el combate al abuso de los actos y negocios originados, como planeamientos tributarios. Un ejemplo, es la Ley Complementaria brasileña N° 104/2001, en donde consta, como criterio de desconsideración, la disimulación. Sucede que esta figura estaba presente en la ley francesa y recientemente fue modificada, justamente debido a su difícil aplicación.

En vista de esto, luego de identificar la ausencia de uniformidad y la falta de coherencia de la jurisprudencia en las decisiones de rechazo y desconsideración de los abusos cometidos por los contribuyentes. Se demostrará que la Ley Complementaria N° 104/2001 no alcanzó el objetivo pretendido de combatir los planeamientos abusivos.

Conforme lo expuesto, es imperioso que exista una ley que dé una línea a seguirse, un procedimiento a tomarse para que se tenga una orientación, tanto para la Administración Tributaria, en el legítimo cumplimiento de su deber-poder de lanzar, cobrar y ejecutar los créditos tributarios, y para el contribuyente, que podrá organizar sus negocios, y ejercer su libertad patrimonial y autonomía privada de manera previsible y segura.

Conforme enseña Sainz de Bujanda (1955, p. 4620, “El Derecho Financiero de nuestro tiempo ha de esforzarse por encontrar un punto de equilibrio entre la soberanía fiscal del Estado y los derechos sagrados e irrenunciables de la persona humana”).

## **2.2 LA REALIZACIÓN DEL PLANEAMIENTO TRIBUTARIO EN LOS PAÍSES DEL *COMMON LAW* Y DEL *CIVIL LAW***

Cabe hacer un rápido examen de los sistemas de tradición anglosajona (*common law*) y romano-germánica (*civil law*), considerando las influencias recíprocas y tendencia a la gran aproximación entre ellos, principalmente, con relación a la manera de tratar los planeamientos tributarios. En el Brasil, se discute mucho y ha sido ampliamente adoptada, en la práctica, la posibilidad de que, no existiendo ley o una cláusula general antiabusiva a seguirse, la jurisprudencia construya precedentes que puedan orientar la desconsideración de actos y negocios de los particulares, aunque sean realizados sin violación de la ley, pero que tengan, como único objetivo, la economía de tributos, practicando un verdadero activismo administrativo.

Dentro de la materia tributaria, los principios básicos de cada sistema nacen de la jurisprudencia en el *common law* (*leading case* o *case law*) y de la producción normativa en el *civil law*. No existe un sistema que sea puro.

En el *common law*, hay presencia de leyes tributarias, reglamentos y principios constantes en precedentes judiciales, los cuales poseen la función de normas jurídicas que deben ser obedecidas. En este sistema existe una mayor intervención judicial en la decisión sobre los límites de lo lícito y de lo ilícito, habiendo predominado la *substance over form* y el *business purpose test*, en los EE.UU., hoy, inclusive, presente en ley; y el *step transaction doctrine*, en el Reino Unido. Ya en los países del *civil law*, que, a pesar de estar fundamentado en normas escritas, se está desarrollando una apertura mayor a la construcción jurisprudencial y la opción fue transportar y tipificar, en el Derecho Tributario, figuras del derecho civil, tales como el abuso de forma, el abuso de derecho, el fraude a la ley (*fraus legis*) y la simulación.

### **2.3 MANIFESTACIÓN DEL PLANEAMIENTO TRIBUTARIO EN EL MUNDO**

La carrera para encontrar medidas que puedan combatir el planeamiento tributario es una preocupación que alcanza a todo el mundo. No hay consenso entre las administraciones tributarias, los juristas y la jurisprudencia sobre una fórmula que pueda armonizar los intereses para llegar a un mejor procedimiento que pueda ser adoptado para limitar la libertad y autonomía privada en el comando particular de los negocios y patrimonios, en el ejercicio del derecho de economizar tributo legítimo. No se puede negar que esta libertad es un derecho fundamental del hombre, que debe ser respetado.

Se tiene un gran anhelo por descubrir la fórmula para que la restricción a la libertad y a la autonomía, por medio del combate al planeamiento tributario, se dé más objetiva, proporcional y razonablemente, de forma que no viole el derecho fundamental y que permita una mayor seguridad jurídica. No obstante, la dificultad para encontrarse esta fórmula es enorme.

En los países de tradición *civil law*, que actualmente poseen gran aproximación, se llega a la etapa en que existe semejanza en las soluciones encontradas; ellos utilizan, por ser imperiosa, una cláusula general antiabuso, expresamente prevista en ley, para detener los excesos de los planeamientos tributarios: sea la *General Anti-avoidance Rule* (GARR) en el *common law*, sea la *Cláusula General Antiabuso* (CGAA) en el *civil law*. En todos los casos, se advierte, incluso con la existencia de cláusulas generales, aunque no se tiene los límites bien definidos entre los procedimientos lícitos y los ilícitos, siendo que la mayor parte, sin embargo, diferencia el planeamiento o la elusión, la elusión o el abuso, simulación y fraude.

No existe una contradicción sobre la legitimidad y la total aceptación del planeamiento tributario como siendo lícito. Este derecho es reconocido por todos. En el centro de la cuestión, no obstante, se verifica que las administraciones tributarias intentan, al final, llegar al punto de querer limitar este derecho. Igualmente, es pacífico el rechazo de aquellas conductas que exceden la licitud, con la imposición de penalidades diferenciadas que son más blandas para el caso del abuso o de la elusión.

El punto común a todos los países en los que se avanza en las discusiones sobre el tema es que, con el transcurso del tiempo, especialmente luego de la década de 1980, se pasó a no aceptarse más, en las legislaciones, los actos y negocios concretados con el único o esencial objetivo de disminuir o abolir el pago de tributo, es decir, fueron rechazados los actos y negocios realizados bajo la apariencia de planeamientos tributarios, con el fin de obtener ventaja o economía fiscal. Estos tipos de actos y negocios pasaron a ser considerados, como abusivos, estableciéndose un nuevo límite entre lo lícito y lo ilícito. La diferencia de un ordenamiento jurídico con el otro es la manera encontrada y elegida para tipificar el abuso.

Frente a las críticas y las grandes discusiones sobre la legitimidad del rechazo o no de estos actos y operaciones y de cuáles son los límites entre el poder de tributar y la libertad individual, cada país adoptó un criterio propio para la identificación y la desconsideración de planeamientos tributarios indebidos, tomando en consideración el contexto de su sistema tributario: abuso de forma, abuso de derecho, fraude a la ley, negocio indirecto, sustancia sobre forma, falta de propósito de negocios, etc.

Clotilde Celorico Palma, instruyó que:

En la imposibilidad de tipificar legalmente todos los comportamientos elisivos, ciertos países elaboraron cláusulas generales tan amplias que abarcasen a todos, sea, las cláusulas, de origen judicial o legal. Ex. Alemania, España, Francia, Canadá y Portugal. Algunos EM aplican un concepto general de abuso, basado en la legislación o desarrollado en la jurisprudencia. Otros aplican disposiciones más específicas antiabuso, como las sociedades base y las reglas de subcapitalización. Diversos EM aplican una combinación de reglas antiabuso generales y específicas. Como tipos comunes de reglas antiabuso en la legislación fiscal de los EM, la Comisión (Comunicación de la Comisión al Consejo, al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social Europeo –La aplicación de medidas antiabuso en el área de tributación directa– en la UE y en relación con terceros países, COM/2007/0785 final) indica: (i) Reglas relativas a las CFC (*Controlled Foreign Company*, disposiciones tipo subsección F o *Subpart F rules*); (ii) Reglas relativas a la subcapitalización.

Es importante resaltar que, en muchos países, a pesar de que, hace algún tiempo, ya existe una cláusula general expresa para la lucha contra el abuso, solo recientemente pasó a ser aplicada por la jurisprudencia, como es el caso de Portugal y España, y de otros países que ya realizaron cambios en las leyes aprobadas, ante la dificultad de su respectiva aplicación. Francia, que fue uno de los pioneros en normar una CGAA, tipificando la disimulación, que también es una figura adoptada por el Brasil, en el año 2009, verificó una diferencia de interpretaciones que modificó tal norma.

No obstante, las legislaciones han seguido criterios distintos, existe una cierta semejanza con relación al objeto y al resultado ansiado con la tipificación, pues, en el intento, se considera que hay abuso cuando el acto o negocio, operación o contrato revela una ventaja tributaria, ausencia y propósito de negociación (*business purpose*), o cuando no existe un motivo extraordinario que justifique, incluso, cuando la forma utilizada es incorrecta o inadecuada para el resultado obtenido y se considera que se usó una artimaña en la respectiva realización del acto. Se verifica que todos los otros criterios son oriundos de estos o representan las mismas hipótesis mostradas bajo otras formas aparentes.

Dentro de este contexto, es relevante realizar un muestreo de ejemplos, a través de una rápida visión de aquellos ordenamientos, cuyos modelos, actualmente, ejercen mayor influencia sobre la jurisprudencia brasileña. Conforme será demostrado, en la medida en que cada país definió tipificar una figura, aquella que se ajustase mejor a sus tradiciones y a su sistema jurídico, como un todo, en el Brasil, la jurisprudencia administrativa, ha seguido, indistintamente, todas las figuras, como parámetro para decidir.

Es exactamente esta mezcla y la importación indiscriminada de todos los modelos, que tiene, como consecuencia, la actual falta de coherencia en la elección de criterios y en la ausencia de uniformidad de los registros tributarios por parte de las autoridades fiscales y de la

jurisprudencia administrativa, lo que lleva a las incertidumbres de idas y venidas, esto ha ocurrido siempre en el intento de buscarse precedentes.

De esta forma, se vive un clima de inseguridad general, es decir, tanto para los contribuyentes, como para las autoridades fiscales.

## 2.4 EL CONTEXTO ALEMÁN

Se nota que el Código Tributario alemán, de 1919, registró el inicio del combate al planeamiento tributario abusivo, al admitir la interpretación económica del derecho, incluyendo la figura del abuso de formas, en su parágrafo 42, información que se extrae del prefacio del libro *Planeamiento tributario: análisis de casos*, cuyo organizador fue Leonardo Freitas de Moraes y Castro; Adolpho Bergamini... [et al.] (2010):

§ 42. Abuso de las posibilidades de estructuración jurídica:

1) La ley tributaria no puede ser lograda por medio del abuso de posibilidades de estructuración del derecho. Si el hecho generador, previsto en la norma de una ley tributaria específica, que sirve para evitar evasiones fiscales, fuera cumplido, los efectos serán determinados, conforme aquella norma. Caso contrario, en la hipótesis de que ocurra un abuso, en el sentido del inc. 2, la obligación tributaria nacerá tal como surgiría si para las relaciones económicas hubiese sido adoptada la estructuración jurídica adecuada.

2) Existirá abuso cuando fuera escogida una estructuración jurídica inadecuada que propiciará, al contribuyente o a un tercero, en comparación con una estructuración adecuada, una ventaja tributaria no prevista en ley. Esto no se aplica si el contribuyente prueba, en relación con la estructuración escogida, la existencia de motivos no tributarios que fueren relevantes en el cuadro general de las circunstancias.

En Alemania se diferencian la evasión y el fraude a la ley fiscal y, también, la elisión fiscal y el planeamiento fiscal legítimo. Se reputa, como una especie de evasión fiscal, aquello que consiste en el abuso de las posibilidades de estructuración jurídica, que es una especie de fraude a la

ley. La Ley Fundamental alemana garantiza la libertad, en general, la libertad económica y la libertad contractual, no obstante, el Tribunal Constitucional considera legítimas, las leyes que buscan limitar esta libertad, cuando ella fuera ejercida en disconformidad con el espíritu de la ley y el sistema tributario. De ahí deriva la posibilidad de reprobación del planeamiento fiscal, no obstante, solamente cuando él se da de manera abusiva y se encuadra en el tipo legal de la cláusula antiabuso.

Cabe resaltar, que el Código alemán, de 1919 pasó por diversos cambios, para hoy contemplar, expresamente, según Adolpho Bergamini... [et al.] (2010, pp. 20 y 21), *in verbis*:

a) Su enunciado no se refiere más al “Abuso de Formas Jurídicas” (el texto original trataba del “Abuso de Formas del Derecho Civil”), sino al “Abuso de las Posibilidades de Estructuración Jurídica”. Esta designación refleja el hecho de no aplicarse a actos o negocios jurídicos aislados, sino a la secuencia de operaciones, a un “plan global”. b) Se determinada ley tributaria específica contuviera una norma destinada a evitar evasiones fiscales, los efectos jurídicos serán determinados conforme la norma antielusiva específica y no por la cláusula general del § 42 CTA. Esta innovación del CTA significa que el legislador alemán debe, preferentemente, evitar las posibles evasiones en la propia ley que instituye el tributo y no por cláusula general antielusiva, necesariamente vaga y de difícil aplicación práctica. c) El nuevo inc. 2 del § 42 CTA deja claro que “habrá abuso cuando fuera escogida una estructuración jurídica inadecuada, que propiciaría, al contribuyente o a un tercero, en comparación con una estructuración adecuada, una ventaja tributaria no prevista en ley”. Conforme la jurisprudencia de la Corte Fiscal de Alemania, lo que debe ser considerado estructuración jurídica “inadecuada” son estructuras complejas, complicadas y artificiales. El hecho de ser “normal” o “usual” no es criterio para caracterizar la adecuación y consecuente licitud de la estructuración, ya que las relaciones económicas son altamente dinámicas y están en constante evolución. d) La estructura escogida deja de ser considerada abusiva si el contribuyente prueba la existencia de causas no fiscales que, en el cuadro general de las circunstancias, fueran relevantes. Esta innovación nos remite a la teoría de la causa y al “business purpose”, de la doctrina de influencia

norteamericana, pero es más amplia que esta última, pues admite cualquier motivo, siempre que no sea tributario. A pesar de atribuirle al contribuyente la carga de la prueba de las causas relevantes, se trata, sin duda, de una loable limitación de la aplicación de la cláusula general antielusiva del § 42 del CTA.

Aún en el mismo libro, el autor declara que la innovación del Código alemán:

... remite a la teoría y al “business purpose” de la doctrina de influencia norteamericana, pero es más amplia que esta última, pues admite cualquier motivo, siempre que no sea tributario. A pesar de atribuirle al contribuyente la carga de la prueba de las causas relevantes, se trata, sin duda, de una loable limitación de la aplicación de la cláusula general antielusiva del § 42 del CTA”.

Incluso, en las lecciones del mismo autor, la jurisprudencia de la Corte Fiscal de Alemania entiende que deben ser comprendidas, como estructuración jurídica “inadecuada”, las estructuras complejas, complicadas y artificiales. El hecho de que ellas sean, o no, “normales” o “usuales”, no es criterio para caracterizar la adecuación y la consecuente licitud de la estructuración, ya que las relaciones económicas son altamente dinámicas y están en constante evolución.

Junto con la cláusula general antielusiva o antiabusiva, está presente el § 41 del CTA, en el cual existe la previsión de una norma general antisimulación:

§ 41 Negocios Jurídicos Ineficaces:

(1) Si un negocio jurídico es o se vuelve ineficaz, este hecho será irrelevante para los fines de la tributación, en cuanto las partes contratantes permitan que alcance y perdure su resultado económico. Esta norma no prevalecerá salvo otra manera que dispusiera la ley tributaria.

(2) Son irrelevantes para los fines de la tributación los negocios o actos simulados. Si por medio de un negocio simulado se encubre otro negocio, se toma en cuenta para fines de tributación el negocio encubierto.

De esta forma, en la legislación alemana existe una diferenciación de la simulación con la norma antiabusiva del § 42, siendo que ella solo se aplica cuando las operaciones realizadas tuvieren existencia real y no estuviere configurada una simulación.

De acuerdo con Anderson Furlan (2008, pp. 80-88) la jurisprudencia del Bundesfinanzhof alemán (Corte Fiscal Federal) pasó por tres etapas distintas. La primera, donde fue utilizada la consideración económica en la interpretación y en la aplicación de las leyes tributarias, con inclusión de la utilización del recurso de la analogía, lo que resultó en abusos en los juzgamientos. La segunda etapa, representada por una vuelta a la posición tradicional de carácter más formalista, en donde pasaron a repelerse las interpretaciones que fuesen más allá de los estrictos términos del derecho privado, lo que surge como una reacción a los abusos practicados por medio de la interpretación económica, retrocediéndose en la búsqueda de la igualdad, en nombre de una mayor seguridad jurídica. Y, la tercera etapa, a partir de 1965, en la cual, el Tribunal Constitucional alemán se manifestó, de forma titubeante, en el sentido de que la forma jurídica externa no debería permitir manipulaciones con efectos fiscales. Según Furlan, tal interpretación podrá sacarse de los juzgamientos del Tribunal Constitucional alemán en los casos: BverfGE 22, 56-160 de 11.07.1967 e BverfGE 25,28-35 de 14.01.1969.

Más allá de esto, es significativo resaltar que la jurisprudencia alemana, al legitimar la cláusula general antiabuso, expresada en ley que trata sobre el abuso de "Posibilidades de Estructuración Jurídica", conforme relata Dácio Rolim (1999, p. 101), al mismo tiempo desarrolló el concepto de proporcionalidad, que debe ser adoptado en el combate al planeamiento tributario, justificado por la protección de la confianza del contribuyente. Se manifestó, también, el derecho del contribuyente de actuar de manera de conseguir una disminución del encargo fiscal, siempre que la acción jurídica no configure la hipótesis de "Abuso de las Posibilidades de Estructuración Jurídica", como está prevista en la ley. Además de esto, en algunos casos, está condicionada la aplicación del § 42, el *business purpose test* y la falta

de otra justificación para la operación que no sea la búsqueda de exclusiva ventaja fiscal.

Consonante con las enseñanzas de Violeta Ruiz (2006, pp. 79-80), el Tribunal Constitucional establece, con relación a los precedentes, los requisitos que podrán ser abarcado por la cláusula antiabuso, delineando los criterios para que un procedimiento sea considerado, como sospechoso, inadecuado o impropio, “cuando no se pueda presuponer que haya sido empleada por un ‘tercero racional’ (*Verständige Dritte*), no obstante, no solo económicamente racional, en la conducción de sus negocios”. Además, en lo que respecta al *step transactions* (operaciones en serio), típicas del *common law*, al mismo tiempo se fijaron criterios rectores, como la preexistencia de un objetivo común a toda operación, que los actos intermediarios sean dependientes entre sí material, temporal y jurídicamente.

El *Bundefinanzhof* consagró que no siempre un camino no común será impropio. Solo en ausencia de prueba de una razón económica, además de la economía o exclusión de tributo es que se considera que existe una no adecuación, pudiéndose, también, aceptar la demostración de que no había otra solución más directa que pudiese llevar al mismo objetivo. Para aquel Tribunal, la aplicación del § 42 debe estar asociada a la proporcionalidad y a las demás normas del sistema tributario, en la medida en que no es ilícita la maniobra que intente, solamente, la reducción del tributo, reconociendo que el planeamiento tributario no está prohibido o es punible, incluso en este caso, la ley no prevé ninguna sanción.

No obstante, existe la alternativa de la desconsideración, cuando las prácticas se encuadren en las hipótesis abarcadas por la cláusula antiabuso y con sumisión a los criterios arraigados en los precedentes. En esta hipótesis, solo se cobra la diferencia entre el impuesto que ya se pagó y el que se pondera adeudado, luego de la recalificación de la maniobra. Tendrá lugar la sanción si existiesen hechos escondidos o informaciones falsas que sobrepasen el límite de lo lícito hacia la evasión. A pesar de constar en ley una cláusula general antielisiva, esta cláusula no está abierta a las interpretaciones en ocasión de su aplicación.

De acuerdo con el profesor Gerd Rothmann (2010, p.21):

Como se ve, la tendencia observada en Alemania es exactamente opuesta a aquella observada en el Brasil. Ante la dificultad de aplicación de la cláusula general antielusiva del § 42 del CTA, el legislador alemán está reduciendo su ámbito de aplicación, en tanto que las autoridades fiscales y algunos 'académicos', menos informados, defienden, ardorosamente, su implantación.

De esta forma, no le es prohibido, al contribuyente, moldear sus condiciones jurídicas, de tal modo que resulten en una carga tributaria menor. No obstante, la forma jurídica escogida por el contribuyente puede ser desconsiderada para fines de tributación, cuando ella tenga, por objetivo, exclusivamente, la reducción de tributos y utiliza una forma que no está aprobada por la ley.

Siendo así, se observa que el entendimiento alemán se afirmó en el sentido de que el planeamiento tributario puede ser desconsiderado por el Fisco, si existiese abuso de forma, el cual se configura cuando se adopta una forma inadecuada a la finalidad anhelada, es decir, no es justificable ni por motivos económicos, ni por otros relevantes motivos extratributarios.

## **2.5 EL CONTEXTO ESPAÑOL**

Pasando al análisis de España, cabe decir que el estudio estuvo basado en los escritos de Lapatza (1998), en su libro La nueva ley general tributaria. Pues bien, la Ley General Tributaria (LGT), de 1963 hasta el año 2003, tipificaba el fraude a la ley, como la base de la cláusula general antielusiva, como una excepción a la prohibición de la aplicación de la analogía para fines tributarios. No obstante, jamás existió consenso, en la doctrina, acerca del fraude a la ley tributaria, si ella era la misma de la ley civil o si se trataban de figuras distintas. Para Lapatza, el fraude a la ley tributaria presuponía una regla tributaria violada y otra de cobertura, que podría ser una norma con tributación más favorable, o ausencia de norma.

Para García Novoa (2004), el fraude tributario no podría ser reclasificado, como fraude civil.

Conforme el art. 24, de la Ley General Tributaria española, la administración tributaria solo podría desconsiderar un negocio jurídico a efectos fiscales, si estuviesen presentes dos preceptos, a saber, el abuso de forma jurídica y la finalidad de disminuir o eliminar la imposición tributaria. La obligatoriedad de tener un presupuesto subjetivo y la ausencia de reglamentación procedimental inicial, o la complejidad de esta luego de su creación, hizo que esta CGAA fuese poco operativa en la práctica, quedando relegada al olvido. Para superar tal cuestión, la administración tributaria, entonces, intensificaba la calificación de los hechos, tal como ocurre en el Brasil. En 2010, el Tribunal Constitucional de España aplicó la cláusula antielisiva española.

La figura del fraude a la ley dejó de existir con la LGT 58/2003, y surgió la hipótesis de desconsideración, cuando hubiere “Conflicto en la aplicación de la norma tributaria” en la identificación de la presencia de elementos competentes. Estos elementos son la falta de previsión en norma tributaria, que considere el acto o negocio realizado, y la ventaja tributaria, que es menor gravamen tributario y, también, la utilización de una manera inadecuada o incorrecta al resultado obtenido; e, incluso, la carencia de finalidad económica, así como el acto practicado es diferente de aquel previsto en la hipótesis de incidencia tributaria, pero produce resultado económico igual, es lo que rige la LGT 58/2003. La LGT, en su art. 16, también trae la diferenciación entre la elusión y la simulación. Así, el planeamiento tributario, para ser oponible al Fisco, debe ser acompañado por un propósito extrafiscal y no la simple intención de elidir la incidencia de la norma tributaria.

## **2.6 EL CONTEXTO DE LOS ESTADOS UNIDOS**

Países como Estados Unidos, Canadá, Inglaterra, Australia y Suecia, adoptan expresamente la teoría del propósito de negociación para verificar la existencia de elisión fiscal abusiva. Dentro de esta teoría, los actos y negocios realizados por el contribuyente, que lo apartan de su finalidad mercantil y tiene el único propósito de obtener beneficios fiscales, son considerados *tax avoidance* (elisión fiscal abusiva). La aplicación de la teoría del propósito de negociación se da, a través de dos formas: reglas judiciales antielisivas (*judicial anti-avoidance rules*), que derivan de decisiones del poder judicial, sistema que prevalece en los Estados Unidos e Inglaterra; reglas legales antielisivas (*statutory anti-avoidance rules*; *General anti-avoidance rules* – GAAR) aprobadas por el Parlamento, sistema que prevalece en Canadá, Australia y Suecia. (Ricardo Lobo, 2006, p. 237).

Las operaciones de los contribuyentes son identificadas, en los Estados Unidos, con las expresiones de evasión fiscal y simulación (*tax evasion*), elisión fiscal o fraude a la ley (*tax avoidance*) y planeamiento fiscal legítimo (*tax mitigation, tax planning*). Se verifica que la jurisprudencia norteamericana fue la que más desarrolló y sirve, como fundamento, para la posibilidad de desconsideración de actos, aunque sean realizados sin violar ley alguna, pero se investigaron actos o negocios que tuvieron solo el fin de reducir tributos. Esta fuerte interferencia judicial tiene, como objetivo, disminuir los llamados *agressive tax planning*.

La consolidación de la jurisprudencia norteamericana, con el pasar del tiempo, fue en el sentido de consagrar las figuras del propósito de negociación o motivos económicos válidos (*business purpose*), y sustancia sobre la forma (*substance over form*), y simulación (*sham transaction doctrine*), como formas de criterios “antielisivos” para la desconsideración de negocios, cobro de tributos y aplicación de sanción.

Se estableció la obligatoriedad de comunicación al Fisco (*reportable transactions*), en 2007, así, las informaciones por parte de los promotores de operaciones pasibles de ser encuadradas como *agressive tax planning*, deberían ser reportadas al fisco. Estas informaciones están presentes en una lista (*one step approach*) publicada por el IRS (*Internal Revenue*

*Service*). Aquellos que participan de estas operaciones están obligados a someterlas a la evaluación del *Office of Tax Shelter Analysis*). De la misma forma, los consultores fiscales (*material adviser*) tienen la obligación de informar las transacciones de las que hayan participado.

En los demás países, las interpretaciones dadas al tratamiento de los planeamientos tributarios, han sido bastante influenciadas por la jurisprudencia norteamericana. Hasta, incluso, en aquellos países de tradición civil law, como en el caso del Brasil, ha buscado aproximarse a aquel tipo de sistema, mediante el intento de construir precedentes y de crear hipótesis de incidencias en la ausencia de ley expresa.

Ocurre que, en el país de los precedentes judiciales, curiosamente, se dio la aprobación de una ley, con el objetivo de unificar y aclarar la diversificada jurisprudencia, en vista de que no había uniformidad de la doctrina jurisprudencial. Tal hecho fue reconocido en la propia exposición de los motivos del *Joint Committee on Taxation* (JCT. Disponible en: <<https://www.irs.gov/pub/irs-irbs/irb07-38.pdf>>), donde consta una explicación técnica para justificar la codificación de la doctrina antiabuso en los EE.UU. Como reflexiona Calderón Carrero (2010, pp. 37-75), existe un verdadero “activismo administrativo” en el combate al fraude fiscal, el cual se pretendió fortalecer con la codificación.

La regla antiabuso fue aprobada en la misma época en que se dio la reforma sanitaria, en el momento de una de las grandes crisis de EE.UU., en 2010, la *US Health Care and Education Reconciliation Act of 2010*, que en medio de otras cosas, reformó el *Internal Revenue Code*, art. 7701 (Disponible en: <<https://www.jct.gov/publications.html?func=startdown&id=3673>>), para crear una norma antiabuso, que eligió la sustancia sobre la forma (*substance over form*) y la sustancia económica (*economic substance*) para ser las categorías tipificadas, como normas antiabusos.

En la comprensión de José Manuel Calderón Carrero (2010, pp. 37-75), este salto legislativo que resulta de la:

... extraña situación de la convivencia de un sistema tributario basado en normas (*rule-based system of taxation*) con doctrinas antiabuso de

elaboración jurisprudencial no uniformes, contrasta con la principal crítica que se viene esgrimiendo frente a la articulación de cláusulas generales antiabuso.

En el Informe *Technical Explanation of the Revenue Provisions of the "Reconciliation Act of 2010", as Amended, in Combination with the "Patient Protection and Affordable Care ACT"*, preparado por el *Staff of the Joint Committee on Taxation (JCT)* del Congreso de los Estados Unidos (Equipo de la Comisión Mixta de Tributación), están presentes las justificaciones, el detalle y las consecuencias de los nuevos mandamientos de la norma que, expresamente, eligió y codificó el criterio de la sustancia sobre la forma. Al lado de la codificación de las reglas antiabuso, cuyo límite separa el planeamiento tributario del abuso, la ley también trajo penalidades más severas en los casos de fraudes.

De acuerdo con el JCT, no hay uniformidad en relación con los criterios para demostrar cuando una transacción tiene sustancia económica. Según el informe, algunos tribunales han negado los beneficios fiscales sobre la base de que no se hubiera podido obtener realmente el beneficio de negocios que resulte de una estructura particular, y otros tribunales negaron los beneficios fiscales en las operaciones en que faltaba el potencial beneficio; y, también, otros aplicaron la doctrina de la sustancia económica, donde existió un beneficio fiscal, la operación tuvo un potencial de beneficio, pero el tribunal llegó a la conclusión de que estos, incluyendo los riesgos económicos, eran insignificantes cuando se comparaban con el beneficio tributario. Según el informe del JCT, es nítida la carencia de uniformidad de criterio en los tribunales, para tomar una decisión, cuando se diera la presencia del *business purpose test*, es decir, cuando el beneficio financiero contable es mayor que el beneficio fiscal. La proporción aceptada entre el lucro y la reducción tributaria no está definida.

Se buscó justificar la precisión de la codificación, para situar los criterios, conforme los cuales, las transacciones puedan ser consideradas planeamientos lícitos en la exposición del JCT. Con este fin, las transacciones deberán ser sometidas a un conjunto de análisis y al test

acumulativo (*conjunctive test*) que demuestren la existencia de sustancia económica. Solo habrá sustancia económica en una transacción si, acumulativamente, estuvieren presentes: el aspecto objetivo (*substance over form*), dado cuando la transacción altera significativamente la posición económica del contribuyente, además del efecto tributario. Pero, no basta solo un efecto potencial de la operación (*profit potencial test*), tiene que existir un beneficio económico mínimo; y el aspecto subjetivo (*business purpose*), que ocurre cuando el contribuyente comprueba su propósito empresarial, o finalidad económica importante, que se extienda más allá de los efectos tributarios federales del IRC, y que justifique la transacción. La disposición establece una definición uniforme de sustancia económica, pero no modifica la flexibilidad de los tribunales en otros aspectos hasta comenzar de verdad.

Se verifica que, para la doctrina jurisprudencial, no se puede rechazar una operación hecha, únicamente, para obtener ventaja fiscal, cuando los motivos fiscales derivan de la existencia de una ley editada, exactamente, para permitir este comportamiento a los contribuyentes. Además, se debe analizar las circunstancias del acto, la buena fe, la intención del agente, si existe una justificación razonable (*reasonable cause*) para hacer efectiva la operación, si se informó o declaró a la administración tributaria (*disclosure*), este análisis debe ser hecho, principalmente, para la caracterización de la existencia o no de fraude, cuando va a darse la imposición de penalidad.

Con relación a las sanciones, existe una previsión de penalidad más débil, de 20%, que podrá ser aplicada cuando no exista la intención determinada o dolosa de evadirse al recogimiento del tributo y al pago en valor menor se dio por mera negligencia. En caso de que haya una grosera distorsión, la penalidad será aumentada a 40%, salvo en los casos de paraísos fiscales, la penalidad podrá hasta ser reducida, si el contribuyente demuestra que actuó de buena fe y que había un “motivo razonable” para haber efectuado un pago menor, o, también, si la conducta fue practicada siguiendo un análisis de un consejero fiscal profesional, o si todos los hechos pertinentes fueron adecuadamente divulgados y no existe una base

razonable para el impuesto (esta hipótesis se aplica aun cuando se trate de paraísos fiscales).

Existe, también, la determinación para que el Secretario del Tesoro divulgue y publique las operaciones que poseen un potencial de evasión fiscal y aquellas que son sometidas al régimen de “*disclosure*”, así, el contribuyente está obligado a informarle, a la Administración Tributaria, tal actitud, que configurará la buena fe y atenuará la aplicación de penalidades.

En lo referente a las fuentes normativas, vale resaltar que, aunque el sistema sea del de common law y respete la fuerza de los precedentes, hay una extensa legislación infraconstitucional respecto de la tributación, especialmente del impuesto de renta, con el *Internal Revenue Code* (IRC), que puede ser llamado Código del Impuesto a la Renta, previsto en el título 26 del Código de los Estados Unidos, contando, en 2011, con más de dos mil páginas, es lo que relata Carlos Lopes (2011, p. 67).

## **2.7 EL CONTEXTO FRANCÉS**

La jurisprudencia de Francia acepta la desconsideración de actos y negocios cometidos con abuso de derecho, desde los años 20 del siglo XX. Solo en 1941, es que el *Code Général des Impôts* creó la primera regla antiabuso. A partir del año 1981, hasta el año 2008, rigió, en Francia, una cláusula antielusiva, el art. 64 del *Livre des Procédures Fiscales*. (LPF), que permitía la desconsideración por parte del Fisco de los actos que encerrasen el objetivo de disimular el real contenido de un contrato o de otro acto practicado con la única finalidad de disminuir la carga tributaria. Una parte de la doctrina cree que habría sido la Ley francesa que inspiró el art. 116, párrafo único, del Código Tributaria Nacional brasileño. En Francia, la doctrina diferencia *choix fiscal* (economía legítima de tributos), de *fraude fiscale* (el fraude fiscal considerado, como una conducta prohibida) y la *évasion fiscale* (como siendo la violación indirecta de la ley fiscal).

Gran parte de la doctrina entendía que la hipótesis legal del art. 64, del LPF, solo sería aplicada en casos de simulación; este entendimiento fue acogido, inicialmente, por la jurisprudencia del *Conseil d'Etat*, hasta el

año 1981. Pero, la jurisprudencia minoritaria entendía que la norma alcanzaba, tanto a la simulación, como a la elusión fiscal, y que la disimulación podría derivar, tanto del abuso de derecho, como del fraude a la ley, esta comprensión fue posteriormente acogida por la jurisprudencia.

De esta forma, se hacía una distinción entre el *abus de droit-simulation*, que se daba por medio de actos ficticios, disimulados o por interposición de personas, donde había una operación de apariencia real, pero poseía una esencia falsa, siendo efectivizado con el fin de obtener una ventaja fiscal, y el *abus de droit-fraude d'intention*, que se refería al fraude a la ley, como consecuencia de una operación real, no ficticia, pero artificial, inusual, anormal, con el único intento de disminuir tributos.

Frente a tantas diferencias, la figura del *abus de droit-fraude d'intention* pasó a ser comprendida, como fuente de inseguridad y, por falta de requisitos objetivos, en 2008, fue revocada aquella norma para suprimir la figura de la disimulación. Entonces, desde 2009, con la ley 2008-1443, que modificó el art. 64 de la LPF, Francia pasó a adoptar, como criterio para la desconsideración, además del abuso de derecho, la inoponibilidad ante el Fisco de acto que sea clasificado, como violación a la ley, que tenga carácter ficticio y solo tenga, por objetivo, conseguir ventaja fiscal. Aquel contribuyente que queda disconforme, puede presentar su defensa contra el acto de la administración ante el *Comité consultatif pour l'expression de l'abus de droit*, que está formado por miembros especialistas del *Conseil d'Etat*, de la *Court de Cassation*, el *Directeur Général* des Impôts y un profesor de derecho o economía.

## **2.8 EL CONTEXTO ITALIANO**

Solo en el año 1997, con el Decreto Presidencial N° 358/1997, que modificó el Decreto N° 600/1973, es que, en Italia, se introdujo una cláusula general en la cual, la Administración, no podía oponerse a los actos, hechos y negocios practicados sin una razón económica.

Helena Torres (2003, p. 256) declara que las conductas “antielusivas” con combatidas en Italia, mediante “preventivas y correctivas”, sobre todo luego de la Ley N° 408/1990, art. 10. En Italia existe la diferenciación entre las figuras de *evasione fiscale*, es decir, evasión de tributos por medio de actos ilícitos y *elucione fiscale*, que significa fraude a la ley, y el *lecito risparmio d'imposta*, esto es, la economía legítima del impuesto. No obstante, haciendo una lectura del art. 37 bis, del Decreto 600/1997, se verifica que se trata de una norma que sistematiza la inoponibilidad, frente al Fisco, de actos, hechos o negocios realizados con el objetivo de contornear exigencias o prohibición de ley. De esta forma, se concluye que no se trata de una verdadera CGAA, ya que la norma está dirigida a actos de infracción, y no es aplicada en el combate a los planeamientos tributarios abusivos.

## 2.9 EL CONTEXTO INGLÉS

En Inglaterra también rige el sistema del *common law*, o *leading case* o *law case*, y también la tradición de los precedentes. En lo que respecta a los planeamientos tributarios, se utilizan las expresiones: evasión fiscal, significando disimulación (*tax evasion*), elusión fiscal o fraude a la ley (*tax avoidance*) y planeamiento fiscal legítimo (*tax mitigation, tax planning*). No obstante, hay reglas para la corrección de casos específicos de planeamiento, desde el siglo XIX y, al contrario de lo que ocurre en EE.UU., donde fue consagrado el *substance over form*, en el Reino Unido se le dio amplia importancia a la visualización de las operaciones realizadas en conjunto (*step-by-step doctrine* o *step transaction doctrine*, caso *Furniss v. Dawson*, 1984).

Por mucho tiempo preponderó la máxima consagrada en la decisión *Partington v. Attorney General* de 1869, que determinaba que la tributación debería obedecer “within the letter of de law”, mantenida integralmente en el caso “*Duke of Westminster v. Inland revenue Commissioners*” (1936). El gran cambio sucedió con la decisión de la *House of Lords*, en el caso “*W. T. Ramsay v. Inland Revenue Commissioners* (1981)”, esto es lo que señala Gustavo Courinha (2004, pp. 39-47).

En 1994, fue creado por el IFS el *Tax Law Review Committee* (TLRC), que servía para analizar procedimientos que pudiesen hacer más eficiente y reducir los encargos innecesarios al sistema tributario inglés. Y en el año 1997, el TLRC sugirió la creación de una cláusula general antiabuso (GAAR), siendo que las conclusiones del TLRC fueron de que la GAAR (*the basic rule*), cuyo objetivo de bloquear la realización de operaciones de negocios abusivos presenta grandes ventajas en relación con los precedentes, relativos a la seguridad jurídica y a la justicia fiscal. En los términos de aquel informe, la GAAR, incluso garantizaría los verdaderos planeamientos tributarios y la recaudación.

En el Reino Unido, desde el año 2004, fue incluido un *System of Disclosure of Tax Avoidance Schemes*, como una manera de impedir la elisión fiscal y también controlar la recaudación. Con el *disclosure*, el responsable de una empresa que desea ofrecer o vender operaciones que podrán ser consideradas como elisivas, necesitará informar, tal hecho, a las autoridades del *Inland Revenue*, las cuales clasificarán la operación con un número que deberá ser proporcionado a los clientes. Existe, también, una lista de operaciones para las cuales deberá existir el *disclosure* y tendrán que ser obligatoriamente notificadas al IFS.

En 2007, el Ministro de Finanzas reconoció que el gobierno, en los últimos años, ya había adoptado varias técnicas antielisión y anunció una revisión de la legislación antievasión, porque, de acuerdo con él, no habría una *golden bullet* (bala de oro) para impedir la evasión fiscal. En los años 2009 y 2010, el TLRC propuso, nuevamente, una GAAR, lo que daba énfasis a las operaciones *tax-driven* y al *business purpose test*, para alcanzar a aquellas operaciones que tengan la finalidad, o uno de sus principales objetivos sea la elisión fiscal.

Según el informe del TLRC, para determinar una transacción *tax-driven*, se debe considerar la forma jurídica del acto realizado, incluyendo los derechos y obligaciones legales creadas por la transacción y, también, la sustancia económica y comercial e, incluso, el *timing* de cualquier paso, la duración prevista de cualquier etapa o cualquier recurso en la transacción, incluyendo la modificación de las situaciones financieras. No

obstante, la mayor preocupación se daba con la ventaja obtenida y no con el propósito de la negociación.

Se nota que se trata de un país más del common law que reconoce que la aprobación de una norma expresa (GAAR) es el camino de menor inseguridad jurídica que puede ser utilizado en el combate al planeamiento tributario abusivo.

## **2.10 EL CONTEXTO PORTUGUÉS**

En Portugal, existe una distinción del planeamiento fiscal legítimo, clasificado como una evitación fiscal, el ahorro fiscal o la economía fiscal de las prácticas abusivas, la evasión ilícita o ilegítima. Conforme Antônio Carlos Santos (2009, pp. 63-64), en el “lenguaje político de la comunicación social, el planeamiento fiscal es, además, muchas veces acriticamente equiparado a la fuga al fisco, a formas de evasión e incluso de fraude fiscal”, lo que compone una verdadera “babel terminológica”.

De la misma forma que en los demás países de Europa, en Portugal, el combate a las formas de reducción de tributos, hasta el año 1999, era realizado mediante presunciones y cláusulas antiabuso sectoriales específicas, las cuales buscaban cerrar las brechas de la legislación a la creatividad fiscal de los contribuyentes. En el caso portugués, la jurisprudencia del Supremo Tribunal Administrativo (STA), hace mucho ya entendía que la tipicidad fiscal no exige un detalle que se agote en la norma y que podrían ser aceptados conceptos indeterminados. En 1999 se aprobó una CGAA, verificada en el art. 57, I, de la Ley 87-B/1998, que incluyó el art. 32-A, en el Código Procesal Tributario. La Ley nº 30-G/2000 pasó a ser el art. 38 de la LGT. La CGAA fue acompañada de otras normas que complementaron sus disposiciones, con el objetivo de regular el ámbito de su empleo y los procedimientos, debiendo ser utilizada tanto por las

autoridades fiscales, como por los contribuyentes. En el art. 39 de la LGT, se definió, expresamente, cómo será la tributación de la hipótesis de simulación, cuya declaración de nulidad, a fines de tributación del negocio jurídico real depende de decisión judicial. Para fines de encuadramiento, como simulación, el Código Civil portugués define que se trata de una combinación para engañar a terceros, en donde la declaración de negocios difiere de la voluntad real del declarante, cuya consecuencia es la nulidad, haciendo, incluso, la distinción con la simulación relativa.

Se verifica que la Cláusula General Antiabuso portuguesa determina que, a efectos de la aplicación de esta cláusula, y para que un comportamiento sea relevante al Fisco, es necesario que, conjuntamente se recurra a una configuración jurídica no habitual, articulada de manera artificiosa o fraudulenta y con abuso de las formas jurídicas y, también, es necesario que se obtenga el mismo resultado económico que sería alcanzado en caso de que se utilizase la configuración jurídica normal prevista en la ley fiscal, e incluso, la configuración jurídica no habitual sea utilizada con el objetivo, único o predominante de excluir o disminuir el impuesto o de obtener ventajas fiscales.

Resumidamente, en el sistema portugués son ineficaces los actos y negocios jurídicos artificiosos o fraudulentos, practicados con formas jurídicas que tengan, por objetivo, la disminución, la extinción o el aplazo temporal de tributo, y la aplicación de las normas antiabuso depende de la previa autorización de la autoridad jerárquica superior y el contribuyente debe ser escuchado, y podrá producir prueba en contrario.

Además de esto, el contribuyente también podrá requerirle, a la administración tributaria, información vinculante sobre los hechos, en este caso, las disposiciones antiabuso no serán aplicadas, a no ser que, entre el negocio y su verdadera sustancia haya diferencia. En Portugal también existe una Declaración de Planeamiento Fiscal, que los contribuyentes deben presentar para informar esquemas o actuaciones en planeamiento fiscal, en los cuales, el objetivo exclusivo o mayoritario, sea el de obtener una ventaja fiscal.

Posteriormente a la aprobación de la norma antiabuso, surgieron grandes discusiones doctrinarias respecto de su constitucionalidad, por presentar una violación a la autonomía privada, a la legalidad tributaria y a la seguridad jurídica. Las críticas que prevalecieron hablaban sobre la indeterminación y la amplitud de conceptos empleados en la ley, como, por ejemplo, la ventaja predominantemente fiscal, también hablan de la desproporción de las penalidades, de la inexistencia de obligatoriedad para la Administración de responder a las comunicaciones de los contribuyentes. No obstante, parece que hoy, la doctrina portuguesa más moderna ha aceptado la norma, como constitucional, conforme Anderson Furlan (2008, p. 115).

De forma pionera, en 2011, el Tribunal Central Administrativo Sul (TCAS), en la acordada 04255/10, admitió la constitucionalidad de las normas antiabuso del art. 38, n° 2, de la LGT, y decidió que las normas antiabuso encuentran su razón de existir en el comportamiento evasivo de los contribuyentes y en la necesidad de una reacción adecuada, aunque se reconozca que la economía de impuestos es natural a la racionalidad económica, es decir, al deseo de economizar, siempre por medios legítimos y lícitos. Para el juzgador, la evasión o elisión fiscal se da por actos o negocios lícitos, aunque la ley fiscal clasifica, como no siendo conforme la sustancia de la realidad económica que le es subyacente. Se verifica, en la citada acordada que el TCAS puso límites a la aplicación de la CGAA a los comportamientos evasivos y fraudulentos, en el sentido de su aplicabilidad a los negocios artificiales que buscan, exclusivamente, la disminución o la eliminación de tributos, conforme describe Rogério Fernandes (2011, disponible en: < [www.plmj.com](http://www.plmj.com)>).

## **2.11 EI CONTEXTO DENTRO DE LA UNIÓN EUROPEA**

Es importante hacer una breve nota sobre la Unión Europea (UE), ella es la unión económica de 27 Estados miembros independientes; las

principales instituciones de la UE son: el Parlamento europeo, responsable de representar a los ciudadanos; el Consejo de la Unión Europea, que representa a los gobiernos; la Comisión Europea, que es un órgano para la defensa de los intereses de la UE; el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, compuesto por un juez de cada país de la UE; y el Banco Central Europeo, que es responsable por la política económica.

Los Estados-miembros están vinculados a las normas y a los tratados internacionales del ordenamiento de la UE, las decisiones del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE), y también las normas editadas por los órganos institucionales, principalmente, las Directivas del Consejo de la Unión Europea (CUE), las cuales buscan armonizar las legislaciones de los Estados-miembros.

Las directivas de la Unión Europea no contienen disposiciones relativas al planeamiento tributario, sea elisivo o considerado como abusivo. Sin embargo, buscando la armonización de las legislaciones de los Estados-miembros, se encuentran, en las Directivas de la UE, las autorizaciones para que los Estados-miembros adopten tales reglas. Le compete, al Tribunal de Justicia de la Unión Europea tomar decisiones respecto de las reglas de los Estados-miembros (EM), decisiones estas que tienen, como objetivo, evitar posibles fraudes, evasión y abuso.

Con el transcurso de los años, el TJUE viene construyendo la jurisprudencia en el sentido de delinear la adopción y la aplicación de normas antiabuso por los Estados miembros que posean, por objetivo, evitar posibles fraudes, evasión y abusos. En la construcción del concepto de abuso, el TJUE ha dado importancia al examen de puntos relativos a la finalidad del procedimiento artificioso realizado sin que exista una justificación válida e, incluso, si los resultados de aquel procedimiento están previstos y son alcanzados por los objetivos de las normas comunitarias.

En una recomendación llevada a los Estados miembros, la Comunidad Europea asegura que, muchas empresas, están practicando lo que se intituló de planeamiento fiscal agresivo. Es exactamente la práctica de multinacionales que registran sus controladas o coligadas en los países cuyas leyes tributarias son un poco más flexibles. Impiden, así, los gastos

con determinados impuestos y alcanzan directamente la recaudación de los países europeos y la ampliación de la recaudación es lo que los miembros de la Zona del Euro ansían.

La solución es la creación de una norma general antiabuso (NGAA) aplicable a todos, siendo que así se impediría la utilización de paraísos fiscales para la instalación de *holdings*, por ejemplo.

## **CAPÍTULO 3. DESARROLLO DEL PLANEAMIENTO TRIBUTARIO EN EL BRASIL**

### **3.1 EL DESARROLLO HISTÓRICO-LEGISLATIVO**

La obligación del pago de impuestos y su cobranza siempre fueron tratadas en sede constitucional en el Brasil, y estuvieron bajo el manto de la legalidad. El sistema tributario brasileño se describe en la Constitución Federal de forma explícita, analítica y detallada, dictando todos los principios, las competencias tributarias, los tributos, incluso colocando bajo la reserva de la ley complementaria el disciplinamiento de determinadas cuestiones, tales como la definición de los tributos y sus especies, los hechos imposables, las bases de cálculo y los contribuyentes, las obligaciones, el lanzamiento, el crédito, la prescripción y la caducidad.

Desde la Constitución de 1824, se ha reforzado el principio de la legalidad, dado que se reprodujo en las constituciones de 1891, 1934 y 1946. Después del golpe militar de 1964, se suspendió el orden constitucional y, a través de la Enmienda constitucional N° 18 del 1/12/1965, se cambió todo el sistema tributario nacional, pero se sostuvo el principio de la legalidad en materia tributaria.

El actual Código Tributario Nacional (CTN) consagró la legalidad a lo largo de su texto, un ejemplo de ello son los artículos 3°, 4°, 97, 110, 112, 114, 116, 117, 118, 121. Conforme declara Anderson Furlan (2008, p. 183), hasta incluso parte de la doctrina, que otrora defendía la interpretación económica o funcional, comenzó a abandonar sus propias posiciones en nombre de la estricta legalidad. Según declara Paulo De Barros Carvalho (2005, p. 159), la legalidad que siempre fue la base y el norte del sistema tributario brasileño, en sus interpretaciones de estricta legalidad o tipicidad cerrada, y precisamente por ser un sistema constitucional tributario, siempre adoptó la rigidez de las hipótesis de incidencia expresadas en la ley.

Las modificaciones ocurridas en el resto del mundo, en el impulso de la creciente ola de Estado social, fueron el puntapié inicial de la etapa actual en la que se encuentra el Brasil con respecto al planeamiento tributario.

Se puede inferir, claramente, que el marco inicial fue la Constitución de 1988, llamada Constitución Ciudadana, en la que se consagró la República Federativa del Brasil como un Estado Democrático de Derecho, teniendo en cuenta como valores supremos los derechos y garantías individuales de los ciudadanos y los derechos sociales, la dignidad de la persona humana, la función social de la propiedad, la igualdad, la justicia, la solidaridad, la capacidad contributiva, con el fin de construir una sociedad libre, justa y solidaria, asegurando el desarrollo nacional, la erradicación de la pobreza y la marginación, así como reducir las desigualdades sociales. Esto de acuerdo con los artículos 1º, 3º, 5º, 6º, 145 y 193, solo por nombrar algunos de los presentes en la Constitución.

Otra contribución legislativa importante para el cambio de paradigmas, la interpretación de los actos y negocios emprendidos, y el rechazo de los planeamientos tributarios fue el Código Civil de 2002, que reveló varios conceptos como la superposición de la intención sobre la legalidad, según el art. 112 de la ley, y la interpretación de los negocios de acuerdo con la buena fe y los usos y costumbres, como rige en el art. 113, y el fraude a la ley imperativa, la nulidad de lo simulado y la persistencia de lo que se disimuló, si fuera válido en la sustancia y en la forma, la persistencia del negocio cuyo objetivo se pueda suponer como querido por las partes, el abuso del derecho, la función social del contrato; los contratos deben considerar la probidad y la buena fe. Todos estos acontecimientos se unieron para la transformación de los paradigmas de otros países que ya habían aprobado las Cláusulas Generales Antiabuso (CGAA), incluso, habiendo presión internacional para que el Brasil pasase a adoptar procedimientos para eliminar los planeamientos tributarios internacionales, como en el caso de la legislación (Ley N° 9430/1996) sobre los paraísos fiscales, los países con tributación favorecida y los precios de transferencia (*transfer price*).

Desde entonces, después de haber sido motivada por un nuevo espíritu de “activismo administrativo y judicial”, la Administración Tributaria brasileña, que actuaba de manera tímida, pasó a desarrollar una forma más agresiva. Se destaca la influencia de la creación de las Delegaciones de Grandes Contribuyentes (DEMAC) y las Delegaciones de las Instituciones Financieras (DEINF), que son los órganos de Recaudación Federal del Brasil, especializados en la fiscalización de grandes empresas.

Se puede identificar, dentro de ese contexto, la aparición de las primeras voces para llevar al Brasil a este cambio de paradigmas, que ya ocurría en el resto del mundo con respecto al tratamiento a dar a los planeamientos tributarios, pudiendo destacar las de Heleno Torres (1998) y Marco Aurélio Greco (1998). Se verifica que estos profesores iniciaron la defensa de una conducta intermedia entre lo lícito y la infracción, sin embargo, siempre con previsión legal que discipline tal posibilidad, aunque Marco Aurelio Greco admite la anticipación de la jurisprudencia en ausencia de ley.

Se inició en el Brasil una lucha contra el planeamiento tributario admitido por la jurisprudencia administrativa, con la justificación de que habría de alcanzarse la igualdad, la capacidad contributiva y hacer justicia fiscal. Sin embargo, la ausencia de la ley sobre los criterios y procedimientos dio espacio para que fuese desarrollado un activismo administrativo dentro de la Administración Tributaria, y después fue convalidado por el Consejo Administrativo de Recursos Fiscales (CARF), que es la última instancia juzgadora de los procesos administrativos de cobranza de créditos en relación con los impuestos federales en el Brasil.

Por lo tanto, surgía una nueva era de la tributación en el Brasil realizada por la jurisprudencia administrativa. En este contexto, cabe señalar las palabras de Carlos Maximiliano (2011, p. 83), acerca de la necesidad de hacer una ponderación sobre la subjetividad de esa jurisprudencia que quiere “hacer justicia fiscal”, recordando el juez Château-Thierry, en el tribunal presidido por el juez Magnaud, que era cuidadoso con los débiles y los humildes, enérgico y severo con los poderosos, “en sus manos la ley variaba según la clase, la mentalidad

religiosa o inclinaciones políticas de las personas sometidas a su jurisdicción, para atacar privilegios, proteger al plebeyo contra el potentado —rotunda manifestación de la ideología personal”. Él “tuvo trayectoria meteórica y corta y no quedaron vestigios”, pues:

... el papel de la judicatura no es guiarse por el sentimentalismo; y sí por el equilibrio de los intereses, y dentro de estos distinguir los legítimos de los ilegítimos [...]. Así el juez puede trasponer los límites establecidos por el Código —*quos ultra citraque nequit consistere rectum* (más allá, y por debajo de los cuales no puede lo justo existir).

### **3.2 LA LEGISLACIÓN BRASILEÑA Y EL PLANEAMIENTO TRIBUTARIO**

En el campo del planeamiento tributario, nada hay de nuevo en el Brasil que no haya acontecido en los demás países.

La Administración Tributaria brasileña ha tenido siempre una preocupación por los actos y negocios de los contribuyentes que tuviesen el único propósito de reducir los impuestos. Sin embargo, hasta el año 2001, la forma adoptada para combatir tales conductas ocurría después de los hechos, es decir, después de haber comprobado el episodio frecuente de determinada práctica del contribuyente, se aprobaba una ley para cerrar la brecha; eso significa que las conductas lícitas a la luz de la legislación vigente pasaban a ser consideradas infracción o gravadas de manera diversa, ya que la ley expresamente así lo determinaba.

De este modo, se tipificaron las presunciones legales y normas antiabuso específicas.

La lógica de la presunción legal surge de tener conocimiento de un hecho, es decir, un indicio para llegar a un hecho desconocido, o sea, una infracción, pero de ocurrencia probable. La presunción es puesta en la ley a partir de la construcción de que la ocurrencia frecuente de un hecho (indicio) casi todas las veces dará lugar a la misma consecuencia (la infracción). La “presunción es el resultado del proceso lógico, por el cual

del hecho conocido cuya existencia es cierta se infiere el hecho desconocido cuya existencia es probable”, como expresa Augusto Becker (1972). Según Diego Marín-Barnuevo-Fabo (1996, p. 71):

Presunción es el instituto probatorio que permite al operador jurídico considerar cierta la realización de un hecho mediante la prueba de otro hecho distinto al presupuesto fáctico de la norma, cuyos efectos se pretenden, debido a la existencia de un nexo que vincula ambos hechos o al mandato contenido en una norma.

La importancia de las presunciones en materia tributaria es, solamente la de invertir la carga de la prueba para el contribuyente. En las lecciones de Michelli:

Se suele decir así que actualmente las presunciones influyen sobre la distribución de la carga de la prueba, y en verdad las mismas ayudan cuando la regla (general) sobre la carga de la prueba resultaría prácticamente insuficiente, facilitando, o haciendo más difícil, la prueba misma, de acuerdo con el fin que el legislador se propone.

Por lo tanto, la carga de la prueba de que el contribuyente cometió una infracción es siempre de la autoridad fiscal, salvo que la ley expresamente lo invierta, como en el caso de las presunciones legales. Esto significa que el contribuyente es el que tiene que probar que no cometió la infracción de la que se le acusa. Pero, la ley solo invierte la carga de la prueba de la infracción, dado que la autoridad no está exenta de producir prueba, ya que siempre tendrá que demostrar y probar la ocurrencia del indicio elegido por la ley, suficiente para caracterizar la infracción.

El sistema legal brasileño solo considera las presunciones legales relativas, es decir, las presunciones deben estar previstas en la ley y siempre será admitida la producción de prueba en contrario por parte del contribuyente.

A pesar de algunas críticas, la legislación brasileña posee variadas presunciones legales construidas, objetivando la practicidad y la agilidad

de la recaudación, para suplir la deficiencia probatoria de la autoridad fiscal, ya que no siempre ella consigue pruebas de la práctica de la infracción cometida por el contribuyente. Ellas se establecen en la ley con el fin de facilitar y agilizar el trabajo de la fiscalización, de manera que permita un mayor control de los actos y negocios de los contribuyentes.

El Código Civil brasileño, en los artículos 212, IV, y 230, y el Código de Procedimiento Civil de 1973, art. 334, IV, reconocen expresamente la presunción legal como medio de prueba. Con respecto a la legislación sobre el Impuesto a la Renta, existen las siguientes presunciones legales, de acuerdo con el Reglamento del Impuesto sobre la Renta (RIR), creadas en su mayoría por el Decreto ley N° 1598/1977; Ley N° 8846/1994 o por la Ley N° 9430/1996: saldo acreedor de caja (art. 281, I); falta de contabilidad de pago (artículo 281, II); pasivo ficticio, mantenimiento en el pasivo de obligaciones ya pagadas o cuya exigibilidad no está comprobada (art. 281, III); movimiento de caja o de efectivo (art. 282); falta de emisión de la factura fiscal (art. 283); evaluación de ingresos por indicios de omisión (art. 284); relevamiento cuantitativo por especie (art. 286); depósitos bancarios (art. 287); signos exteriores de riqueza (art. 846); posesión o propiedad de bienes como signo externo de riqueza (art. 847).

Sin embargo, en la actualidad, ya no es frecuente la práctica de infracciones groseras y de fácil constatación. Excepcionalmente, se encuentran indicios de los tipos: signos externos de riqueza, posesión o propiedad de bienes que revelan signos externos de riqueza y depósitos bancarios sin comprobación de su origen. Son cada vez más sofisticadas las formas y fórmulas de los artificios fiscales de los contribuyentes, por medio de los cuales se practican las infracciones.

### **3.3 LAS NORMAS ANTIABUSO**

El instrumento utilizado para combatir los planeamientos tributarios es la ley, mediante la creación de supuestos de incidencia que implican

actos o negocios que, a pesar de ser legales, pasan a no ser más aceptados como lícitos por la Administración Tributaria. Para que esto ocurra, la fácil introducción de medidas provisionales dictadas por el Presidente de la República ha contribuido en gran medida, con fuerza inmediata de ley y después de votadas por el Congreso, que casi nunca rechaza tales medidas. Muchas de estas suposiciones son inspiradas, si no enteramente copiadas de las legislaciones extranjeras, y aplicadas en el Brasil sin la correspondiente adecuación al sistema tributario del país.

Se resalta que todos los actos y negocios introducidos en las leyes antiabuso eran normales, lícitos y regulares en el mundo de los negocios, hasta cuando se promulgó la ley, que pasó a dar un tratamiento tributario diferente, conforme expresa la previsión legal. Siempre sucede de la misma manera: en primer lugar, las autoridades fiscales comienzan a identificar situaciones basadas en algo subjetivo, oriundo de la constatación frecuente de casos que resultan en una gran economía de tributos; después, pasan a labrar autos de infracción, cobrar tributos e imponer penalidades, a veces, con la acusación de la práctica de un delito tributario. En un primer momento, los juzgadores administrativos rechazan tal aplicación de la ley; en un segundo momento, pasan a construir interpretaciones, a menudo incoherentes y no uniformes, y, a partir de entonces, se mantienen los registros tributarios con los más diversos argumentos. En la última etapa, la hipótesis es dispuesta en una medida provisional y surge la ley específica que transforma una conducta que antes era considerada lícita en ilícita. Algunos ejemplos son: impedimento a la sucesora superavitaria de la compensación por perjuicios fiscales de la sucedida deficitaria (art. 13 del Decreto ley N° 2341/1987, art. 514 del RIR); paraísos fiscales, países con tributación favorecida o privilegiada (Ley 9430/1996, Ley N° 11.727/2008 y Ley N° 12.249/2012); subcapitalización (*thin capitalization*) (Ley N° 12.249/2010, art. 26).

### **3.4 ANÁLISIS DE LA LEY COMPLEMENTARIA N° 104/2001**

Ante la imposibilidad de la ley de predecir todas las conductas, la opción legislativa ha sido crear cláusulas generales que puedan tipificar una

figura o establecer un criterio que dé poderes a la autoridad tributaria para no considerar determinadas operaciones, cuando se configuran los supuestos constantes en la ley. La cláusula general, no obstante abrir un espacio mayor para la interpretación del aplicador y del juzgador, no deja abierta la creación o la ampliación de los criterios tipificados, debiendo ella poner los límites al alcance de su aplicación, así como también disciplinar los procedimientos y sanciones, buscando siempre la certeza, la previsibilidad y la seguridad jurídica.

Con el fin de crear una cláusula general antiabuso, a veces equivocadamente llamada “antielisiva”, que fuese capaz de lograr actos y negocios relacionados con el planeamiento tributario y, de acuerdo con la ley, fuesen considerados inoponibles al Fisco y, por lo tanto, pasibles de recusación, en el año 2001, fue publicada la Ley complementaria N° 104, que transformó el Código Tributario Nacional del Brasil. A través de esta ley, se incluyó, en el sistema jurídico, el párrafo único del art. 116, a través del cual se pretendió crear una regla general “antielisiva”. El instrumento legislativo utilizado fue la Ley Complementaria, con el fin de cumplir con el art. 146 de la Constitución Federal, ello porque es una norma tributaria de carácter general que delinea una nueva hipótesis de ocurrencia (hecho generador) y también para que las reglas tuviesen características nacionales, y todos los entes federativos, Unión, Estados y municipios, la aplicasen.

La supuesta regla “antielisiva” quedó así redactada:

Art. 116. Salvo disposición de ley en contrario, se considera ocurrido el hecho generador y existentes sus efectos:

I – tratándose de situación de hecho, desde el momento en que se verifiquen las circunstancias materiales necesarias que produzcan los efectos que normalmente le son propios;

II – tratándose de situación jurídica, desde el momento en que esté definitivamente constituida, en los términos del derecho aplicable.

Párrafo único. La autoridad administrativa podrá no desconsiderar los actos o negocios jurídicos realizados con el fin de disimular la ocurrencia del hecho generador del tributo o la naturaleza de los elementos

constitutivos de la obligación tributaria, observados los procedimientos a ser establecidos en la Ley ordinaria. (Incluido por LCP N° 104, 2001).

La LC N° 104/2001 tenía la intención de establecer en la ley brasileña, una regla que permitiese a los aplicadores de las normas tributarias, desconsiderar los actos o negocios jurídicos realizados con el propósito de elisión, debiendo ser un mecanismo eficaz en la lucha contra los métodos de planeamiento tributario practicados con abuso de forma o de derecho.

Como una regla general instituida en la Ley Complementaria, se observa que los mandamientos en ella insertados abrieron la posibilidad de que los tres niveles políticos (federal, estatal y municipal) formen las condiciones y los requisitos que deben obedecerse para la utilización del procedimiento fiscal de desconsideración de actos, negocios o personalidad jurídica de los contribuyentes. Sin embargo, la aprobación de la norma no logró el objetivo deseado, porque la Ley Complementaria, de forma expresa, colocó bajo la condición de observar los procedimientos a ser instituidos en otra ley para que la aplicación de la nueva norma fuese posible.

La ley que debería reglamentar tal norma debería ser una ley ordinaria, que sería aprobada por cada ente federativo —Unión, Estados, Municipios— cada uno en el ámbito de su competencia constitucional. A nivel federal, esta ley tomó más de 10 años en ser aprobada, y en este período nunca pudo aplicarse. Así cabe resaltar que, aunque se admita la Ley Complementaria N° 104/2001 como una norma “antielisiva”, teniendo en vista la falta de reglamentación, ella no puede ser aplicada en función de la desconsideración de actos y negocios legítimos y lícitos, hasta el año 2015, cuando finalmente se produjo la reglamentación.

### **3.5 LA DEMORA EN LA CREACIÓN DE LEY O CLÁUSULA GENERAL, EN EL BRASIL, CONTRA EL PLANEAMIENTO TRIBUTARIO ABUSIVO**

De una lectura rápida del párrafo único del art. 116 del CTN, se constata que no se trata de una norma “antielisiva” ni de una NGAA (Norma General Antiabuso) que se destina a refutar el planeamiento tributario abusivo, es decir, una norma que tipifique conductas tenidas como lícitas y que el ordenamiento jurídico desea enlazar y considerarlas como abusivas.

A pesar de la loable intención de alinear la legislación brasileña al escenario internacional, lo que fue aprobada en el Brasil en 2001, en verdad, es una norma para combatir las conductas ilícitas y la disimulación. Del análisis del texto legal, es evidente cuál es la finalidad pretendida y expresada en la ley.

El contenido de la ley no condecía con lo que constaba en la Exposición de Motivos del texto de la ley aprobada, por lo que ¡nada de esto ha sido aprobado! En realidad, hubo un gran error en el proyecto de ley, lo que no puede ser resuelto con la simple interpretación de la jurisprudencia. Sucede que las figuras de la disimulación, del abuso de la forma, o del abuso del derecho, son criterios diferenciadores del encuadramiento de conductas, cada uno con sus propias características. Del análisis de los textos legales y de los fundamentos adoptados por los distintos países, se constata que cada uno optó por un tipo de criterio diferente, aplicando sus peculiaridades y el contexto del respectivo ordenamiento jurídico.

En el Brasil, hubo una desconexión completa entre la hipótesis que fue, de hecho, legislada y la intención del objetivo de la propuesta y los dispositivos de la ley que fueron aprobados. Ahora el aplicador de la ley no puede utilizar la exposición de motivos para justificar la aplicación del texto diverso y extensivo. Por lo tanto, si la conducta tipificada fue la disimulación, en aquel momento no hubo en el Brasil la creación de una NGAA o CGAA o GARR, como ya había ocurrido en otros países.

Partiendo de esta premisa y debido a la actual etapa, sin retorno, en lo relativo a la pretensión de la Administración Tributaria, con el apoyo de la jurisprudencia, para combatir los planeamientos tributarios, incluso, a veces, no dejando de reconocer conductas lícitas y no abusivas, era indispensable que fuese aprobada una verdadera NGAA (Regla General

Antiabuso) en el Brasil. Una ley que tiene condiciones para promover un mínimo de seguridad en las relaciones empresariales y de negocios, y que dé también un norte para la actuación de las autoridades fiscales. Ello porque, de lo contrario, resulta una situación caótica, pues un acto, contrato o acuerdo que fuese firmado, cuando no existiese ninguna norma, incluso, realizado en el entendimiento pacificado en la jurisprudencia durante mucho tiempo, podría ser desconsiderado después de algún tiempo .

Por lo tanto, frente a la imposibilidad de desconsiderar actos y negocios basados en el párrafo único del art. 116 del CTN, con la intención de combatir los actos abusivos por medio de la supuesta construcción de precedentes, se utilizaba un mecanismo para combatir otro mecanismo. De este modo, por caminos transversales, el aplicador de la ley sustituía al legislador. Para ello, se utilizaba, a menudo, conceptos extranjeros, sin la profundidad necesaria y el cuidado en el manejo de figuras limítrofes, entre lo lícito, el abuso y lo ilícito, cuyo conocimiento demanda rigor científico en su aplicación. Así, frente a la ausencia de norma que diese respaldo a estas interpretaciones, la solución encontrada era enmarcar todas las conductas como simulación, con todas las penalidades y consecuencias criminales que resultan de ella.

Se concluye que las disposiciones del párrafo único del art. 116 del CTN no caracterizan una regla general “antielisiva” que dé poderes para que las autoridades administrativas desconsideren actos, negocios o personalidad jurídica frente a las conductas lícitas conexas a los planeamientos tributarios, como siempre ocurrió. La norma es específica en el sentido de que solo podría aplicarse en los casos de disimulación, que tiene por sustrato la ilicitud de la conducta. Es importante repetir que el poder para proceder a los registros, cuando se verifica la simulación, ya estaba previsto en el art. 149, VII, del CTN. Hay que recordar que la disimulación presupone la manipulación o artificio o subterfugio, en el que el hecho revelado no posee correspondencia o está divorciado de la efectiva realidad.

Se nota que, de las legislaciones de los demás países, solo Francia utilizó tal vocablo en su CGAA; sin embargo, desde el año 2009, ante las

grandes desarmonías de interpretación que causó, fue excluido del texto de la CGAA francesa.

Sin embargo, las disposiciones contenidas en el párrafo único del art. 116 del CTN juegan un papel importante en cuanto a la consagración de la seguridad jurídica, de la legalidad, del debido proceso legal, del contradictorio y de la amplia defensa en el ámbito de la competencia de la Administración Tributaria federal, distrital, estadual y municipal. Hubo un progreso al garantizar que las autoridades fiscales solo podrán desconsiderar los actos o negocios de los particulares cuando la disimulación estuviera presente, y fuera constatado que la práctica del contribuyente buscó disimular otro acto, operación o negocio en un intento por reducir o excluir el pago de un tributo.

Se verifica un nuevo tipo legal de conducta ilícita, que presupone disfraz, artificio y manipulación. La desconsideración introducida por el párrafo único del art. 116 del CTN tiene su aplicación condicionada a la realización de cierto acto o negocio, que se manifestó de manera lícita y de conformidad con la ley civil o societaria, sobre el cual incide la imposición más blanda o no recibe tributación, sin embargo, tal acto o negocio fue realizado solo para disimular (esconder, disfrazar) otro acto o negocio consolidado, siendo esto lo realmente deseado por los interesados. Nótese que la verdadera razón para la realización del último acto, que tiene una mayor presión fiscal, fue enmascarada o disfrazada por el acto formalmente revelado por tener una tributación más blanda. Con la aparición de este dispositivo en el sistema jurídico brasileño, es posible que sea realizado el registro y la constitución de crédito relativo a la desconsideración del acto, negocio o personalidad jurídica por las autoridades fiscales, procurando depreciar el acto formalmente practicado por el contribuyente y considerado como viciado y disimulado, con el fin de alcanzar y cobrar el impuesto incidente sobre el acto o negocio realizado efectivamente.

De hecho, el dispositivo trata de una norma antidisimulación que fija los límites de acción del Fisco, dado que el registro de crédito tributario solo se podrá dar, de acuerdo con la ley vigente, si el acto o negocio configura

violación a la ley o estuviere manchado por fraude, dolo, colusión o simulación, y no por simple desestimación.

Contrariamente a lo que pudiera pensarse, la norma restringió el poder del Fisco, que antes podía iniciar actuaciones por actos o negocios disimulados, para apartarlos, y proceder con su respectiva recalificación y tributación. Desde el año 2001, ya no se pudo labrar auto de infracción hasta aprobar la ley que regula los respectivos procedimientos. Con el fin de dar cumplimiento a la previsión legal, sin embargo, es menester que el Fisco pruebe la infracción a la ley, que se encuentra disimulada por otra operación, respecto al debido proceso legal, al contradictorio y a la amplia defensa.

### **3.6 PRESUPUESTOS PARA LA POSIBLE DESCONSIDERACIÓN DE ACTOS, NEGOCIOS Y PERSONALIDAD JURÍDICA**

Se consagra en la Constitución brasileña la libertad de actuar y la autonomía privada, garantizando también a la vida empresarial, la libertad de contratar, la libre iniciativa, la libre competencia y la libertad de disponer de la propiedad privada y del patrimonio, como una forma de ejercicio de Derecho Fundamental de los ciudadanos. Sin embargo, el ejercicio de esta libertad no es irrestricto y sin límites. El derecho impone los límites necesarios a la convivencia en sociedad, como una forma de garantizar esa misma libertad.

Es la ley civil que regula derechos, obligaciones, contratos y la respectiva adquisición, de la misma forma la constitución y la extinción de la personalidad jurídica de las personas. El Código Civil, Ley N° 10.406/2002, en el art. 45, regula que la existencia y la adquisición de la personalidad de una persona jurídica de derecho privado tiene su inicio con la inscripción de su acto constitutivo en el respectivo registro. Por otra parte, el art. 50 dispone expresamente sobre la hipótesis de desconsideración de la personalidad de una persona jurídica.

La desconsideración de actos, negocios o personalidad jurídica es una manera de desprestigiar, desproteger el negocio o personalidad jurídica que se presenta de manera lícita y de conformidad con el Derecho Privado, pero que, en su núcleo, contiene abuso y perjuicio para el tercero de buena fe. La desconsideración, entonces, acontece para alcanzar a los socios o terceros como verdaderos beneficiarios de los resultados de la sociedad, con el objetivo de responsabilizarlos para que adquieran la carga por los daños causados a esos terceros.

El propósito de la desconsideración es proteger a terceros de buena fe de los abusos o tentativas de limitar la responsabilidad de los socios o de los verdaderos dueños de una empresa, a través del empleo o creación de persona jurídica. También habrá desconsideración en el caso de interposición de personas, en el que los verdaderos dueños, “los dueños de hecho” se esconden bajo el disfraz de socios de derecho, llamados “naranjas”.

Hace mucho tiempo existían leyes con previsión acerca de la posibilidad de desconsideración de la personalidad jurídica de la sociedad, a fin de ser los respectivos socios alcanzados y responsabilizados, tanto para fines civiles como para fines penales, como por ejemplo el Decreto N° 22.626/1993, art. 13, párrafo único, Ley de Usura; Decreto ley N° 5452/1943, art. 2°, § 2°, Consolidación de las Leyes del Trabajo; Ley N° 4137/1962, art. 6°, Ley de Represión al Abuso Económico; Ley N° 4595/1964, art. 34, Ley del Sistema Financiero; Ley N° 4729/1965, art. 6°, Ley de Evasión Fiscal; Ley N° 8078/1990, art. 18, Código de Defensa del Consumidor; Ley N° 8884/1994, Ley Antitrust; Ley N° 9605/1998, art. 4°, Ley del Medio Ambiente.

En un intento por combatir actos y negocios realizados como planeamientos tributarios que son considerados abusivos, las Administraciones Tributarias de la mayor parte de los países tratan de transferir al Derecho Tributario la idea de la prescindencia de la personalidad jurídica en el sentido de proteger el crédito tributario. La introducción de la desconsideración en un sistema jurídico, como medio de reacción del Fisco contra actos o negocios abusivos, tanto puede ocurrir

por medio de normas preventivas, como por normas correctivas. Entre las normas correctivas, se encuentran las “normas generales antiabuso”; es lo que explica Torres Heleno (2001, pp. 35-51).

La lucha contra el planeamiento tributario hecho en otros sistemas jurídicos, tanto se puede dar a través de cláusula general antiabuso, como por desconsideración de actos y negocios, así como por tipos específicos, tales como abusos de forma, fraude a la ley, etc. En cada caso, hay una tipificación de mayor importancia como la prevalencia de la sustancia sobre la forma y el propósito del negocio; *substance over form or business purpose*, en los Estados Unidos e Inglaterra; fraude a la ley, en España; abuso de derecho y recalificación de hechos, *repression dès aus de droit*, en Francia; abuso de la forma, *Misbrauch von rechilichen Gestaltungsmöglichkeiten*, en Alemania; desconocimiento de la persona jurídica en la Argentina; principio *arm's length*; tipos colocados en leyes específicas, en Italia. En ese contexto, incluso en el mismo sentido, se utilizan prohibiciones al desvío de finalidad, a la simulación, al negocio jurídico indirecto, a la interposición de personas, etc., todo ello expresado en la ley o, en los países de tradición del *common law*, en los precedentes de la Suprema Corte.

Se verifica que, en casi todos los países, se crean normas para impedir o evitar los actos o negocios abusivos. En varias, está presente la posibilidad de desconsideración, con diferentes nomenclaturas. Sin embargo, se debe tener cuidado al intentar trasponer al ordenamiento brasileño normas de otras realidades jurídicas, sin someterlas a una depuración crítica, pues las bases del contexto en las que están, así como los fundamentos y las influencias históricas, culturales, económicas, sociales de los países son completamente diversas.

La desconsideración de la personalidad puede resumirse como la hipótesis en la que se deja de considerar el acto o negocio aparente, aunque manifestado bajo la forma jurídica de conformidad con la ley civil, para alcanzar la sustancia del verdadero negocio jurídico, efectivamente realizado y practicado, imputando la responsabilidad a los respectivos socios de la persona jurídica. La base de esta posibilidad está en el hecho

de que las maniobras artificiosas, reveladas bajo las formas jurídicas, de conformidad con el derecho privado, no pueden ocultar la realidad de los hechos y prevalecer sobre ella para perjudicar a terceros, en el ejercicio de las omisiones, actos o negocios que tengan como objetivo lesionar o causar daños a terceros de buena fe.

La doctrina destaca que la desconsideración de la personalidad jurídica, dentro del sistema del *common law* de Inglaterra, alrededor de 1897, surge cuando la justicia inglesa resuelve desconsiderar una sociedad legalmente constituida con siete socios, en la que un socio tenía 20 mil acciones y los seis restantes tenían solamente una acción cada uno, y eran todos parientes del socio principal. En este caso, la decisión se basó en el hecho de que, después de la constitución, la compañía fue considerada como insolvente por ser el respectivo activo insuficiente para saldar las deudas contraídas por ella, y nada quedaba para los acreedores. Por lo tanto, se concluyó que el comerciante había utilizado el artificio para limitar su responsabilidad personal.

### **3.7 ACTUAL CONJETURA DE APLICACIÓN DE LA DESCONSIDERACIÓN DE LA PERSONALIDAD JURÍDICA**

El Código Civil, en su art. 50, establece expresamente los casos en los que podrá prescindirse de la personalidad jurídica, fijando la hipótesis, la forma, las condiciones y la autoridad competente para el ejercicio de ese procedimiento, *in verbis*:

... en caso de abuso de personalidad jurídica, caracterizado por el desvío de finalidad, o por confusión patrimonial, puede el juez decidir, a requerimiento de parte, o del Ministerio Público cuando le correspondiera intervenir en el proceso, que los efectos de ciertas y determinadas relaciones de obligaciones se extiendan a los bienes particulares de los socios de la persona jurídica.

Por lo tanto, la desconsideración solo podrá aplicarse para objetar la constitución de una sociedad, que la personalidad jurídica haya sido adquirida de conformidad con las prerrogativas legales, pero presentes, y cumplidos los requisitos de la ley.

Los efectos de esa desconsideración será el desplazamiento de la responsabilidad por el incumplimiento de la obligación de la persona jurídica para con los socios o los administradores encuadrados como los verdaderos responsables. Esta sanción se aplica cuando son los seres detrás de la empresa los que se aprovechan y se benefician del abuso. El abuso se caracteriza cuando la constitución de la persona jurídica tuvo la intención de impedir que la persona física practique actos que comprometan su patrimonio personal; escapar del cumplimiento de la obligación legal o contractual; defraudar a los terceros acreedores; violar las normas de derechos societarios.

Se verifica que la desconsideración de la personalidad jurídica, como está previsto en la ley civil, no podrá ser utilizada para fines tributarios, entre otras razones, porque la previsión legal expresa es que la norma solo podrá ser aplicada por un juez. Así, las autoridades administrativas no podrán hacer uso de tal disposición legal.

### **3.8 LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA Y LA FORMA DE APLICACIÓN DE LA DESCONSIDERACIÓN DE ACTOS, NEGOCIOS Y PERSONALIDAD JURÍDICA**

En el contexto tributario, no se puede reconocer que la autoridad administrativa-fiscal, el intérprete o el juez puedan usurpar el papel del legislador para establecer tipos legales, sin ninguna competencia legislativa, y adoptar la desconsideración de la personalidad jurídica para imponer una tributación solo de acuerdo con lo que se considera la verdadera capacidad contributiva, o el resultado económico presuntamente

obtenido, aplicando una tributación más gravosa, sobre la base de la decisión subjetiva del aplicador de la ley.

Para que haya claridad y seguridad jurídica, la evaluación de la capacidad contributiva, la igualdad, la solidaridad o la simple desconsideración de los negocios privados por las autoridades administrativas no podrán acontecer sin una ley que cree tal posibilidad. Por lo tanto, en la realidad jurídica brasileña, es inaceptable que la Administración Tributaria tenga la facultad de utilizar procedimientos o interpretaciones discrecionales y despremiar las formas jurídicas lícitas, las cuales fueron elegidas por los contribuyentes con vista a la economía de tributos, para ir en busca de una supuesta realidad económica o capacidad contributiva, sobre la base de simples consideraciones personales. Tal poder resultaría en inseguridades e incertezas que deben ser refutadas por el derecho. *A contrario sensu*, es la obligación de la autoridad fiscal efectuar el registro del crédito tributario e imponer penalidad cuando fuera constatado y comprobado el procedimiento del contribuyente, concretado mediante negocios simulados, donde no hay coincidencia entre la forma revelada y el verdadero contenido realizado. Del mismo modo, deberá proceder al registro tributario cuando se compruebe el uso de estratagemas, de manipulación, o se descubriera simulación en operaciones o registros contables, con el objetivo de reducir o menguar valores en el laberinto de la tributación. Se hace hincapié en que la carga de la prueba corresponde a la autoridad fiscal.

La comprobación del uso de procedimientos ilícitos autoriza el registro del tributo, independientemente de autorización judicial, sobre el acto real implícito y la imposición de penalidades más severas, con desconsideración total del negocio o acto aparentemente concretado, a la vista que, en la práctica, no existe. Un ejemplo de fácil asimilación se produce cuando la empresa es formalmente registrada, en nombre de un tercero “naranja”, que no es de derecho el verdadero dueño o socio de la persona jurídica. Verificado este hecho, la autoridad administrativa, basándose en pruebas irrefutables, deberá efectuar el registro tributario, considerando sujeto pasivo al dueño del hecho.

Se verifica que, sin que haya los elementos que caracterizan la ilicitud, la autoridad administrativa no tiene competencia para desconsiderar el acto, negocio o personalidad jurídica. Vale la pena señalar que, para las conductas que se encuadren como evasión revelada por fraude, evasión, simulación, colusión, aun cuando también configuren delito tributario, el propio CTN, en el art. 149, VII, prevé el deber-poder para los agentes del Fisco realizar el respectivo registro.

Por lo tanto, sin que exista una NGAA, es perfectamente admisible que el contribuyente utilice cualquier medio lícito para economizar tributos y, por lo tanto, considerar como legítimo el derecho al planeamiento tributario, incluso sin otro motivo extratributario.

A diferencia de lo que se imaginaba, la norma restringió el poder del Fisco que antes podía hacer actuaciones basadas en actos o negocios disimulados para apartarlos y proceder a la respectiva recalificación y tributación. A partir del año 2001, no era posible labrar auto de infracción antes de que fuese aprobada una ley para regular los respectivos procedimientos.

Por lo tanto, se infiere que la aplicabilidad de las disposiciones del párrafo único del artículo 116 de la CTN no constituye una NGAA y, por lo tanto, no tiene la facultad de prohibir el planeamiento tributario o las conductas elisivas que se encuentran protegidas por la legalidad o tipicidad cerrada, ni ser aplicada a conductas abusivas. Esto no puede ser negado por el intérprete o aplicador de la ley en el momento de crear o interpretar la norma y entender que ella puede alcanzar actos o negocios que no se encuentren tipificados expresamente como hipótesis de incidencias, aunque abusivos, ya que, en ausencia de una disposición expresa, ellos están permitidos por la ley.

### **3.9 AUSENCIA DE UNIFORMIDAD Y COHERENCIA EN LA JURISPRUDENCIA Y EL CONSECUENTE ACTIVISMO ADMINISTRATIVO**

La manipulación abusiva del planeamiento tributario hizo surgir el activismo administrativo, tal como ha ocurrido en otros países. En el Brasil, la reacción de la Administración Tributaria ocurrió, en primer lugar, con la fiscalización y luego con los órganos administrativos-juzgadores, siguiendo el mismo camino mundial. Sin embargo, al igual que en otros países, se buscó un criterio propio a las características de la nación, que guardase conexión con el sistema jurídico, incluso estableciendo procedimientos específicos, todo ello dentro de un contexto y luego tipificado en la ley; la opción brasileña fue importar de manera acrítica, todos los criterios utilizados en diversas naciones y aplicar indiscriminadamente todas las figuras existentes. La inclusión de estas normas dentro del sistema jurídico brasileño fue realizada cometiendo los mismos errores ya corregidos en otros lugares, dado que fueron insertadas de manera pincelada copiando figuras apartadas del contexto del sistema en el que estaban.

La consecuencia fue la falta de coherencia y de uniformidad de criterio actuales con los que están siendo cobrados los tributos y juzgados los respectivos procesos por los tribunales administrativos, respecto del planeamiento tributario. Todo ello con el argumento de construirse precedentes, con la intención de flexibilizar la tradición del *civil law* y buscar un acercamiento hacia el *common law*. Nada nuevo en ello también. Se recuerda que, en los EE.UU., sede del *common law*, en el año 2010, se consagró una ley tipificando la sustancia de la forma y del propósito del negocio, cuyo objetivo era rectificar las distorsiones que surgieron de la lucha contra el abuso en el planeamiento tributario por medio de simples precedentes. Del mismo modo, en el Reino Unido, desde 2009, se está procesando una discusión análoga.

Se destaca la presente fluidez y la falta de uniformidad con que los institutos jurídicos son invocados y manejados tanto por las autoridades fiscales registradoras como por las autoridades juzgadoras del CARF. Así,

en ausencia de una norma antiabuso, las actuaciones están siendo juzgadas con criterios subjetivos y variables, conforme el entendimiento de cada sala juzgadora, encuadrándose un acto o negocio como abuso de forma, como abuso de derecho, como fraude a la ley, etc.

## **CAPÍTULO 4. NECESIDAD DE UNA NORMA GENERAL ANTIABUSO BRASILEÑA (NGAA)**

No hay manera de oponerse a la aprobación de una NGAA en el Brasil. El antiguo pensamiento ingenuo respecto de que la ausencia de una norma antiabuso evitaría que las autoridades fiscales pudiesen rechazar las operaciones lícitas de planeamiento tributario, dio como resultado el efecto contrario, y llevó a un estado de inseguridad a los contribuyentes, y también a las autoridades fiscales.

Frente a las divergencias en la interpretación de las leyes, tanto por parte de los agentes del Fisco como por la jurisprudencia administrativa, con el objetivo de extinguir la incertidumbre y dar mayor seguridad a la relación tributaria, se sostiene que sean fijados criterios, de los más objetivos posibles, que puedan limitar y orientar, tanto los procedimientos de las autoridades fiscales y especializadas, como los de los contribuyentes. La inseguridad con que los actos o negocios se realizan resulta de la incertidumbre hasta, incluso, de los actos pasados, dado que una operación ocurrida en determinado año queda bajo el riesgo de tener alguna modificación durante un plazo mínimo de 5 años, sujeta a los cambios posteriores de interpretación de la misma ley, incluso de modo contrario a aquella pacificada cuando se tuvo lugar.

Según Lapatza:

En la aplicación de la Ley (Título I) la seguridad jurídica de los ciudadanos exige una interpretación administrativa unitaria y el preciso deslinde entre Interpretación y analogía (con una regulación más rigurosa que resalte la excepcionalidad de la cláusula antielusiva) y simulación. (2004, p. 9).

Hay algunas señales que sirven de alerta para considerar todos los actos y negocios de forma preventiva y correctiva por los contribuyentes, y como una forma de orientación y represión por las autoridades fiscales. Además, para que se pueda abrir cualquier posibilidad de restricción a la libertad y a la autonomía privada, así como a la desconsideración de actos

y negocios por parte de la Administración Tributaria, es conveniente que se conserven no solo la legalidad, sino también otros derechos fundamentales asegurados a los contribuyentes, tales como el debido proceso legal, el contradictorio y la amplia defensa, siempre con la aplicación de la proporcionalidad, de la razonabilidad y de los procedimientos previstos en la ley, los cuales también determinan expresamente a quién corresponde la carga de la prueba.

## **4.2 LAS TAX ALERTS: CONCEPTO Y APLICACIÓN**

El concepto de *tax alert* es que son simples avisos que sirven para advertir respecto al cuidado o vigilancia sobre ciertos actos o negocios abusivos o ilícitos que pueden ser evitados, en el caso de los contribuyentes, o combatidos por las autoridades fiscales. En la vida tributaria práctica, hay algunos hechos y situaciones, cuya ocurrencia pueden despertar la atención de aquellos que los observan, es decir, pueden acentuar los sentidos del hombre común y también de la autoridad fiscal, siendo que, en su esencia, ellos no presentan indicios o pruebas de ilicitud. Por lo tanto, se verifica que las *tax alerts* son meras “sospechas” o presunciones humanas, por lo tanto, no revisten en sí mismo del carácter indiciario de presunción legal, porque no constan de texto legal, por no estar tipificados en una norma legal, el conjunto de ellos no significa un dato capaz de revertir la carga de la prueba en perjuicio del contribuyente o dispensar a la autoridad fiscal de producir pruebas en contrario. Cumple recordar que la ley fiscal reconoce expresamente que el registro regular es prueba a favor del contribuyente, y que solo podrá ser desechada si hubiera prueba de falsedad por la autoridad fiscal, conforme el Decreto ley N° 1598/1977, art. 9°.

Las *tax alerts* son relevantes para los contribuyentes, ya que actúan de manera preventiva, aportando ciencia en la realización de actos o negocios, cuáles deberán ser evitados y qué cuidados deben tomarse para

reducir los riesgos y construir un camino más seguro, donde las etapas deberán ser probadas. Por otra parte, en caso de ser blanco de procedimientos fiscales, implican conocer de forma previa el objeto inicial de la indagación, la investigación de las autoridades fiscales y sobre qué hechos o circunstancias se tendrá que demostrar su veracidad. En cuanto a las autoridades fiscales, las *tax alerts* sirven para ser utilizadas con el fin de orientar a los contribuyentes y también para combatir el abuso, ya que son señales, es decir, solo pautas, rasgos que pueden señalar indicios reveladores de la práctica de actos y negocios que se aceptarán o no como oponibles al Fisco, o que configuran infracción para la ley fiscal o, incluso, delitos tributarios.

Se sugiere que, en el Brasil, se prevea una NGAA que obligue a la Administración Tributaria a adoptar el procedimiento de publicar las operaciones que no serán aceptadas como oponibles al Fisco, salvo prueba en contrario del propósito del negocio por el contribuyente, como ocurre en Portugal, donde la Administración Tributaria, a pesar de la existencia de una NGAA también publica la lista de *tax alerts* (filtros) con operaciones que podrán ser objeto de encuadramiento como conducta abusiva.

Las autoridades fiscales y las autoridades han interpretado erróneamente juzgar la alerta de impuestos, por lo que como prueba real, sin más investigación, ya menudo el hallazgo de uno o dos de los supuestas pruebas se consideran pruebas sólidas provenientes de ocurrencia infracción.

Es importante consignar que, debido a que son apenas señales, solo después de una cuidadosa investigación es que se podrá revelar la existencia de un comportamiento lícito, abusivo, infracción a la ley, simulación o fraude, ya que el hecho deberá ser probado por la autoridad fiscal. Debe llevarse a cabo un juicio de valor de los actos o negocios jurídicos a ser realizado tanto por los contribuyentes como por las autoridades fiscales con fines preventivos, antes de realizar cualquier acto o negocio para evitar riesgos, o como correctivos, después de la finalización del acto o negocio, pero antes del inicio de cualquier procedimiento fiscal, en cuanto exista la espontaneidad, así como la finalidad probatoria, en

cualquier momento, incluso durante la fase de concepción es necesario que se registren todos los eventos, ya que posteriormente son estos elementos o documentos los que acreditarán el propósito del negocio; o incluso represivos por la autoridad fiscal, como indicativos de la necesidad de una mayor profundización de la investigación fiscal.

#### **4.3 EL DEBIDO PROCESO LEGAL DENTRO DEL PROCESAMIENTO DE UNA NGAA EN EL BRASIL**

El debido proceso legal es un derecho fundamental consagrado en los Estados Democráticos de Derecho; en la Constitución brasileña, fue consagrado en el art. 5º, LIV, como un principio aplicable a todo tipo de proceso en el que se discuta la privación de la libertad o la expropiación de bienes o cualquier otro tipo de imputación a la persona. En el ámbito administrativo tributario, el respeto al debido proceso legal se traduce por la concreción de un proceso justo que está totalmente gobernado por la legalidad y en el cual se asegure la estricta observancia de las leyes formales, materiales y de cuño administrativo-sancionatorio. El equilibrio entre las partes, el sometimiento del proceso a un juicio libre e imparcial, en el que se respete el contradictorio y la amplia defensa, también son manifestaciones del debido proceso legal. También él impone que haya garantías para las partes, para que puedan sustentar sus razones y producir pruebas a su favor, con el fin de influir en la formación del libre convencimiento del juzgador.

Para la realización del debido proceso legal es necesario que no haya la cobranza de tributo, imposición de penalidad o la comisión de infracciones sin la debida prueba, cuya carga será del Fisco, salvo en caso de presunciones legales, consideradas estas las de carácter *iuris tantum*, y también que haya garantía del derecho del contribuyente a rebelarse y producir pruebas en sentido contrario.

Así, además de la previsión legal, la desconsideración de actos o negocios, dentro del criterio legalmente establecido, solo podrá ocurrir sobre la base de un proceso administrativo donde se respete el debido proceso legal y las garantías fundamentales aseguradas a los contribuyentes, especialmente, en relación con la producción pruebas y amplio derecho de defensa.

#### **4.4 FORMAS DE FISCALIZACIÓN Y CARGA DE LA PRUEBA**

La autoridad administrativa tributaria, cuando ejecuta el procedimiento de fiscalización, tiene una cierta discrecionalidad en la elección de los medios, siempre que sean lícitos, para la recolección de pruebas, con libertad de indagación e investigación, buscando la ejecución del acto de registro, teniendo en vista la multiplicidad, la variabilidad y la complejidad de las situaciones económicas que generan los hechos jurídicos tributarios, los cuales serían imposibles para el legislador prever integralmente *a priori*. Por lo tanto, la cobranza del tributo, la imposición de penalidad y la formalización del acto de registro, no obstante, son actos vinculados y solo podrán ocurrir en los estrictos términos y de acuerdo con la ley; ello es lo que enseña Geraldo Ataliba (1990, p. 47).

Se destaca que compete a la autoridad responsable del registro el deber y la carga de investigar, diligenciar, demostrar y probar la ocurrencia o no del hecho jurídico tributario, así como determinar el *quantum* debido por el sujeto pasivo, conforme a lo dispuesto por la ley. Eso es porque la ley solo admite que se transfiera o revierta al contribuyente el *onus probandi* en los casos expresamente determinados; un ejemplo son las presunciones legales, que, en realidad, se trata de indicios construidos por la ley como satisfactorios para revertir la carga de la prueba.

Como enseña Alberto Xavier (1997, p. 338), se permite probar un hecho presunto, sin embargo, es imperativo que haya prueba de hecho indiciante. Por lo tanto, se dispensa la prueba de la infracción si se ha

comprobado el indicio elegido por la ley como suficiente para suponer la ocurrencia de la infracción. Así, la autoridad registradora debe demostrar la ocurrencia de la presunción que caracteriza la infracción, buscando garantizar el debido proceso legal, el contradictorio y dando al sujeto pasivo el conocimiento de los hechos para que ejerza su amplio derecho de defensa, de lo contrario, el acto de registro se torna viciado.

La prueba de la situación base del tributo se refiere al Fisco, dado que la prueba de la inexistencia o del impedimento de tal situación, o incluso, del hecho que extingue la obligación compete al contribuyente. Sin embargo, concluye aquel maestro que, salvo en las presunciones legales relacionadas, la prueba en el proceso tributario incumbe al Fisco, que debe motivar y fundamentar el acto de imposición de la situación base, ya que, haciendo uso de su poder, impondrá las exigencias al contribuyente García de Enterría (2014, p. 441), al comentar sobre el Derecho Administrativo español, enseña que:

La Administración es titular de la obligación de prueba con normalidad en el plano de las relaciones [...], de modo que se ha desentendido y, no obstante, no ha dado ninguna prueba de ciertos hechos la decisión que adopte será inválida [...]. El administrado tendrá la obligación de impugnar esa decisión y de justificar su ilegalidad, está claro, pero para ello, será suficiente con invocar la desatención de la obligación de prueba que correspondía a la Administración, argumento formal que no le impone en el proceso la obligación de demostrar lo contrario muchas veces.

Una vez dicho esto, se concluye que no debe haber una ley que fije cuál es el criterio para que un planeamiento tributario pueda ser considerado abusivo por la NGAA, y también que esta ley establezca los medios probatorios que, si son presentados por el contribuyente, solo podrán ser despreciados con fundamento en pruebas de la autoridad fiscal de la misma magnitud, y no sobre la base de supuestos indicios o sospechas. Con este fin, la NGAA debe imponer el deber de demostrar a la autoridad fiscal.

Se argumenta que la practicidad está en la búsqueda de una mayor certeza y menor inseguridad en la relación jurídico-tributaria en el Brasil. Se debe procurar el equilibrio entre los principios que dan base a la tributación, a saber, la libertad, la autonomía, la legalidad, el derecho a reducir los costos y la seguridad frente a la capacidad contributiva, la igualdad, la solidaridad, la competencia y la necesidad de recaudar. No se puede negar que la estricta legalidad, frente a la acelerada dinámica de las relaciones virtuales y globalizadas, no consigue captar todos los eventos en el mundo y tener todo en hipótesis de incidencia. Ante ello, se admite que haya una NGAA, pues es imperioso fijar parámetros previos que guíen o encaminen a los contribuyentes y a las autoridades fiscales. Solo la ley es la que tiene el poder de decir qué criterios, momento, procedimientos y sanciones podrán adoptarse; no puede el intérprete actuar, en ausencia de ley, para tratar de enmarcar conductas no previstas en hipótesis legales ya existentes, es decir, todo tiene que ser expresado y rígidamente previsto en la ley, bajo pena de que las consecuencias de la subjetividad personal creen incluso más incertezas y generen inseguridad jurídica.

De esta manera, para que en el Brasil se pueda rechazar y combatir los planeamientos tributarios lícitos y pasar a someterlos a otra tributación, es forzoso que sea aprobada una verdadera Norma General Antiabuso (NGAA). Para que esta no padezca de vicio de inconstitucionalidad, no puede avanzar sin límite sobre los derechos y libertades de los particulares, ni siquiera con justificaciones loables. Se debe establecer expresamente en la ley, qué es el abuso y cuándo se configura.

El “propósito de negocios”, de la forma en que ha sido tratado en este trabajo, parece ser el parámetro ideal para la tipificación del abuso, la forma menos insegura para constar en la NGAA, esto permitiendo la fijación de parámetros objetivos que puedan ser material y documentalmente comprobados. Como lo explica Heleno Torres (2003, p. 267):

El abuso de formas que veda la elección de la mejor forma, el “fraude a la ley”, en cierto modo, veda la elección del mejor tipo, y el “abuso de derecho” termina por limitar el recurso a la mejor causa, acaban como instrumentos inadecuados e incompatibles con el derecho brasileño.

Tras el análisis de los criterios adoptados en varios países y considerando el sistema constitucional tributario brasileño, se concluye que la presencia del propósito de negocios, como un motivo extratributario, podrá medirse por medio de elementos y pruebas objetivas, ya sea por la autoridad fiscal, ya sea por el contribuyente. Por lo tanto, una operación, aunque sea lícita y que no viole o infrinja una norma tributaria, pero que sea llevada a cabo con el único propósito de obtener ventaja fiscal podrá ser ignorada únicamente con fines fiscales, y de forma expresa en la ley. En consecuencia, habría solo la cobranza del tributo o de la diferencia del tributo que dejó de pagarse.

Es importante destacar que, en la cuestión de la recalificación de los actos y negocios por la autoridad fiscal para gravarlos de manera diferente de la adoptada por el contribuyente, sobre todo, cuando este ya hubo pagado impuestos de acuerdo con la forma elegida por él, en tales casos, se debe hacer la compensación de los tributos para evitar la duplicación de la incidencia, que configuraría una desconsideración a la capacidad contributiva y a la confiscación, la cual está expresamente prohibida por la Constitución brasileña. Se enfatiza, la búsqueda de la capacidad contributiva no podrá caracterizar un desprecio a la propia capacidad contributiva, por lo tanto, solo tiene sentido desconsiderar los actos y negocios como una manera de lograr la igualdad, la solidaridad y la capacidad contributiva si, también, fue prestigiada la proporcionalidad y la razonabilidad.

#### **4.5 LA MEDIDA PROVISORIA N° 685/2015 E SUA CONVERSIÓN EN LA LEY N° 13.202/2015**

En este inicio de siglo, se verifica una revolución tributaria que diverge de la sucedida hace 800 años con la Carta Magna y su principio de tributación consentida. Resulta que, debido a los esfuerzos multilaterales, está ocurriendo una relativización de paradigmas de soberanía tributaria. Se verifica eso en la multiplicación de tratados de asistencia mutua y el

intercambio de información fiscal que se producen entre los países. Este hecho se debe a la necesidad de valores como la transparencia y la cooperación internacional y la presión existente por la nivelación de reglas de competencia tributaria, conforme lo señala Heleno Torres (2015, disponible en: <[http://www.conjur.com.br/2015-out-14/consultor-tributario-fiscalizaca o-tributaria-ganha-forca-fisco-global](http://www.conjur.com.br/2015-out-14/consultor-tributario-fiscalizaca-o-tributaria-ganha-forca-fisco-global)>).

En el año 2015, se produjo la promulgación de la Medida Provisoria N° 685/2015, quedando claro que tal MP se inspiró en el ordenamiento global en curso, principalmente, en el programa *Base Erosion and Profit Shifting-BEPS* (OCDE).

Como se ha dicho, las posiciones más conservadoras, que luchan contra las reglas de antielisión en el Brasil, con el argumento de principios absolutos, perdieron su relevancia. RICARDO RIBEIRO (2002, p. 83) también había advertido sobre este acontecimiento. Se verifica, como señala ZIMMER (2002), una de las conclusiones de la Conferencia de 2002 de la *International Fiscal Association* en los países que no tienen una regla general antielisiva, el Fisco combate planeamientos tributarios basándose en conceptos de *Civil Law* o en construcciones doctrinarias del *Common Law*. Destaca que el sistema jurídico brasileño se ha adaptado lentamente a un mundo donde no se admite la libertad de planeamiento como un valor absoluto.

Se reitera que, en el ámbito tributario, la introducción de una regla general antielisiva se produjo con la LC N° 104/2001 (párrafo único del artículo 116 del CTN). Sin embargo, su primera reglamentación dada por la MP N° 66/2002 fue rechazada por el Congreso Nacional. Después de más de una década sin tal reglamentación, el Fisco ha luchado contra los planeamientos sin coherencia, revelando la inseguridad jurídica y la construcción de precedentes sobre bases casuísticas.

La MP N° 685 abrió un nuevo capítulo en el campo de las tendencias tributarias. Lamentablemente, en el Brasil, la discusión fue conducida con el argumento de la autoridad internacional, es decir, como si la norma antielisiva aplicada por la MP fuese una creencia procedente de otros países para convencer al particular a aceptar una nueva obligación

tributaria, consistente en prestar información sobre actos o negocios elisivos y bajo la amenaza de una sanción en caso de incumplimiento del precepto legal. No obstante, se reprocha que un asunto de tal repercusión haya sido encaminado por la MP, en medio de una crisis, junto con otros temas relevantes, sin que hubiese el respectivo debate.

Como la MP N° 685 reveló que se había inspirado en la adopción de una norma antielisión del extranjero, debería haber un desglose de las experiencias vividas y de lo aprendido con los aciertos y errores. Se debería haber observado que la Renta Sudafricana (SARS) elaboró un estudio comparativo, que puede ser elogiado, que quedó abierto a las contribuciones públicas hasta desarrollar la norma vigente. El Reino Unido, después de décadas de debate, a través de un grupo de estudios designado por el Parlamento y encabezado por el abogado Graham Aaronson (2011), elaboró un estudio comparado, *Aaronson Report* (2010); posteriormente, se hizo una larga consulta pública hasta que se editó la norma actual.

El Brasil, al conducir la cuestión por medio de la MP, se apartó de la senda democrática (Rosenblatt, 2015). Además, hubo una mezcla de sistemas de otros países, se observa que, mientras que la LC N° 104 se inspiró en Francia, la MP N° 685/2015 utiliza conceptos del *Common Law* y del *Civil Law*.

Además, de la forma como se introdujo, es decir, a través de una MP, el contenido de la norma antielisión brasileña sigue siendo problemática, ya que la mezcla de elementos disímiles no atiende el claro objetivo de aumentar la seguridad jurídica en el ámbito de negocios del país y de provocar la economía de recursos públicos en litigios innecesarios y demorados. Sin embargo, la MP fue mal recibida y eso demuestra que la incertidumbre jurídica continúa; se verifica que, el 19/8/2015, el Partido Socialista Brasileño presentó la ADIN N° 5366 en el STF para cuestionar la constitucionalidad de la MP, pero el resultado de esa ADIN fue improcedente y la norma permanece intocable.

En un primer momento, parece infundada la crítica a la obligación accesoria de información de actos o negocios jurídicos que ocasionen

supresión, reducción o aplazamiento del tributo. Demuestra ser una previsión análoga a la de otros países que han seguido la recomendación *Action 12, Mandatory Disclosure Rules* (BEPS). En Inglaterra, se utilizaron comisiones paritarias del Fisco y de representantes de los contribuyentes para estudiar los cuestionamientos formulados con relación a la aplicación de la norma de antielisiva. Pues bien, lo que ocurrió fue que la MP trivializó el deber instrumental en un país de registro de horas pasadas en el cumplimiento de las obligaciones accesorias.

Se constata que las conductas objetivo de la norma general antielisión son amplias y se hicieron referencias abiertas a actos y negocios jurídicos, lo que demuestra ser una réplica de la definición de la LC N° 104. En la MP, hubo acierto cuando se evitaron adjetivos indefinidos como actos o negocios “inaceptables” o “inadmisibles”, que son términos encontrados en otros países, pero erró por la falta de detalles y reservas, ya que no todo acto o negocio que alude ventajas fiscales se puede presumir como ilegal.

Cuando el legislador se refirió a la supresión, reducción o aplazamiento de tributo, la nomenclatura adoptada de ventajas fiscales es utilizada en algunas normas generales antielisión recientes de manera más clara que en el CTN, sin embargo, todavía es cuestionable debido a su apertura normativa. Un modelo de la forma en que se creó, es decir, híbrido tendría la combinación de una fórmula legal genérica y habría la publicación obligatoria y periódica, por el Fisco, de una lista que no fuese vinculante de ejemplos de ventajas fiscales indebidas. Se observa que el art. 7°, III, de la MP N° 685, que trata de “actos o negocios jurídicos específicos previstos en acto de la Secretaría de Hacienda del Brasil”, en teoría, incluso podría resultar en una disminución de la inseguridad jurídica si este tipo de apertura infralegal no resultase con efecto contrario en el Brasil. Se concluye que el dispositivo garantiza poderes discrecionales y abusivos a Hacienda, y autoriza la tributación hecha por analogía, en violación directa a la libre iniciativa, con consecuencias extrafiscales de obstrucción al desarrollo económico y financiero.

También fue utilizado por la MP el precepto de propósito o razón de actos o negocios, que se basa en presunciones, y su empleo se armoniza

con las técnicas legislativas que buscan un enfoque objetivo de los efectos, resultados y consecuencias de los actos o negocios elisivos.

Por la MP, se utilizó una combinación de tres de ellas: actos o negocios jurídicos sin razones extratributarias relevantes; forma adoptada no usual, y utilización de negocio jurídico indirecto o con cláusula que desnaturalice, aunque sea parcialmente, los efectos de un contrato típico. Sin embargo, tales figuras se mezclaron sin el debido cuidado y análisis criterioso sobre la variabilidad de aplicación en el Brasil.

La doctrina del propósito negocial (*Business Purpose Test*) es originaria de la Suprema Corte de los Estados Unidos, como ya se ha tratado en este trabajo; la crítica que se hace es respecto a sus limitaciones, por la tendencia a la aplicación de amplio criterio de la “razón extratributaria”, que incluye razones empresariales y privatistas (hasta negocios familiares). Se verifica que la MP N° 685 eligió relacionar forma y motivación de las razones extratributarias, en detrimento del propósito negocial de la rechazada MP N° 66. Como ha señalado Rosenblatt (2015), fue un error utilizar la palabra *relevante*, por aumentar la indeterminación en cuanto a la evaluación de la ventaja fiscal obtenida. Habría sido mejor reducir al principal o a uno de los principales propósitos extratributarios, como fijaron Australia, Canadá, Reino Unido y Sudáfrica, para equilibrar las razones contradictorias de una mejor manera.

Una importación más hecha del *Common Law*, por la MP, fueron los criterios asentados en forma y sustancia o realidad económica, con la utilización de expresiones del tipo *atípico*, *artificial*, *complejo* y *anormal*. Estas pruebas se basan en el concepto de que los actos o negocios ocultan la naturaleza a ser revelada. El CTN se refiere a la “naturaleza de los elementos constitutivos de la obligación tributaria”, y la MP a “no usual”. Las operaciones pueden ser simplemente innovadoras, siendo nociones relativas; y el sistema tributario es complejo y crea artificialidades.

Hubiera sido mejor utilizar la figura del abuso de derecho, haciendo una lista de indicios de anormalidad abusiva. Como se ha dicho en el capítulo anterior, se trata de un test de coherencia, con fines de

desconsiderar los actos o negocios que no tienen correspondencia lógico-racional con otros actos o negocios relacionados.

Además, el concepto civilista de negocio jurídico indirecto fue aportado por la MP, donde algunos actos o negocios son desconsiderados a los fines fiscales, de manera que la operación sea observada en su totalidad o finalidad, especialmente si un negocio típico llegase a resultado semejante sin el beneficio fiscal alcanzado con el acto atípico. Sucede que el negocio indirecto, así como el fraude a la ley, el abuso de forma y el abuso de derecho, siendo ellos institutos de derecho civil, deberían tener disciplinamiento específico en el ámbito tributario.

Otro grave error cometido por la MP fue la confusión de evasión, elisión e incumplimiento de obligación accesoria, instituyendo multas por evasión y fraude fiscal (150%) y penalizando indiscriminadamente cualquier forma de planificación tributaria considerada lícita. Se sabe que Canadá, Reino Unido, España y Sudáfrica no imponen multas en tales casos; Francia, Nueva Zelanda y los Estados Unidos tienen multas de 80%, 50% y 20%, respectivamente. Existe en el Brasil la imputación de multa más punitiva y desproporcionada, lo que aparta la inversión y genera el aumento de litigiosidad.

Existe más de una falla de la MP cuando ignora la parte final del párrafo único del art. 116, CTN, que requiere normas específicas de procedimiento. Además, todas las normas generales antielisivas de la actualidad tienen procedimientos especiales de aplicación uniforme por parte de las autoridades fiscales y con derecho a la amplia defensa del contribuyente (Almendral, 2005). Sin embargo, en su ausencia, se deberán aplicar las normas vigentes de revisión de registro, en un momento de nítido desprestigio del principal órgano administrativo de control tributario.

Por lo tanto, la MP tuvo la función de suplir la laguna existente en la ley; sin embargo, la consecuencia extrafiscal de la MP N° 685/2015 resulta ser otra mal planeada intervención del Estado en la economía, que ha tratado de remediar problemas gravísimos tomando medidas puntuales y equivocadas, sin resolver de manera eficiente problemas de crisis financiera o de administración tributaria.

#### **4.6 EL PELIGRO DE LA EROSIÓN DE BASE. FUGA DE LOS ELEMENTOS CONSTITUYENTES DE LA RENTA**

Desde hace algún tiempo, los países participantes de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) desean formas de combatir la pérdida de recaudación tributaria resultante de estratagemas de planeamiento tributario internacional. Es de gran conocimiento las quejas formuladas contra las compañías multinacionales que, a pesar de su grandiosismo y gran capacidad operativa incluso a escala mundial y del poder intrínseco del que son investidas, efectúan pagos irrelevantes de tributos en los países en los que operan, con total incoherencia con los volúmenes magistrales de ingresos que generan, así como la dimensión de su clientela y con los niveles más altos de ingresos obtenidos por sus principales ejecutivos.

Para confrontar ese fenómeno, llamado “erosión de la base imponible y desplazamiento de beneficios” (*Base Erosion and Profit Shifting*, BEPS), se han sugerido algunas acciones políticas en el ámbito de la OCDE. Entre ellas, se destacan la intolerancia progresiva al planeamiento tributario agresivo, así como la cooperación entre los países y el aumento de la recolección de datos respecto de los contribuyentes y de sus consumidores.

El Brasil finalmente ensaya los primeros pasos con el fin de adoptar una serie de procedimientos inspirados en la política de eliminación de las condiciones que inducen a la fuga de los elementos constitutivos de la renta. De los ejemplos que pueden citarse, está la tributación anticipada de participación en los lucros debido a las empresas controladoras o coligadas en el territorio nacional, y la reciente declaración de planeamiento tributario, conforme la MP N° 685/2015.

Lo que realmente ocurre es que cuando los países atacan el fenómeno BEPS, ellos se muestran preocupados con la propia pérdida de recaudación, es decir, la lucha contra la planificación fiscal no es hacer justicia. Es bien sabido que la misma globalización que posibilita el desmembramiento del proceso productivo en la búsqueda desenfrenada de mano de obra más barata es también responsable por el proceso que concibió mecanismos que resultaron en la manipulación de la forma de contabilizar ciertos costos o “insumos” del proceso productivo, con la sobrevaloración de elementos intangibles como, por ejemplo, la propiedad intelectual.

Así uno de los riesgos que pueden resultar de la aplicación del plan de acción BEPS radica en las consecuencias que las nuevas políticas de fiscalización tributaria pueden provocar en el espacio nacional para los negocios. El objetivo de la BEPS es hacer que las empresas empiecen a pagar los impuestos debidos, sin importar a qué país. Es probable que este *surplus* de ingresos sea canalizado a ese país o países en los que ocurre la etapa de mayor creación o agregación de valor al producto o al servicio prestado. En la modernidad actual, la información es el bien de mayor valor de los procesos productivos. Si el Brasil no corrige la forma como viene actuando y no concede mayor valor agregado a su proceso productivo interno, abandonando el hábito de ser simplemente exportador de *commodities*, dará lugar a la pérdida de ingresos, como consecuencia de las políticas que vienen realizándose en el plano internacional.

Es igualmente importante, como se ha dicho anteriormente, la adopción de cautela en la lucha contra el fenómeno BEPS, para que este no se convierta en un pretexto para la inspiración de normas demasiado invasivas, desproporcionadas o contrarias a la Constitución. Al parecer, el novísimo deber de declarar a las autoridades fiscales el planeamiento tributario tensa las relaciones innecesariamente entre el Estado y los contribuyentes. Se destaca, nuevamente, que la MP N° 685 empleó vocablos vagos y ambiguos que poca ayudan en la definición de criterios precisos en la determinación del tipo de planeamiento tributario que debería ser informado. Por otra parte, el texto de la MP no hace lo suficiente para

indicar criterios precisos de admisibilidad o inadmisibilidad del planeamiento tributario.

#### **4.7 LA CONVERSIÓN DE LA MP N° 685 EN LA LEY N° 13.202/2015. AUSENCIA DE UNA VERDADERA NGAA**

El Presidente de la República sancionó el proyecto de ley que establece el Programa de Reducción de Litigios Tributarios (PRORELIT), que es el resultado de la conversión de la controvertida Medida Provisoria N° 685/2015, que preveía la obligatoriedad de la declaración de planeamiento tributario (DPLAT), por lo que surge la Ley N° 13.202 de 8 de diciembre de 2015. La norma determina las condiciones para adherir al programa y también las alícuotas que deben aplicarse en el valor del crédito utilizado para la liquidación.

Se verifica que la ley preservó los dispositivos relativos al PRORELIT que constaban en la MP N° 685/2015, en particular, los arts. 1° a 6°. Sin embargo, el art. 7° del texto original, que causó gran controversia, fue excluido en la votación en la Cámara, así como los que se insertaron entre los arts. 7° a 15 de la referida MP; también el art. 9° fue vetado por la presidencia.

El programa PRORELIT permite la liquidación de deudas tributarias con la Recaudación Federal (RFB) o la Procuraduría General de la Hacienda Nacional (PGFN) vencidos hasta el 30 de junio de 2015, en los procedimientos administrativos o judiciales, dado que el plazo para la adhesión al PRORELIT finalizó el 30 de noviembre de 2015.

De manera diferente de las cuotas incentivadas, como los diversos REFIS abiertos en los últimos años, los programas anteriores de refinanciación de deudas ignoraban al contribuyente que paga puntualmente la obligación tributaria.

De acuerdo con la Ley N° 13.202/2015, al menos el 43% del valor total de la deuda debería ser pagado en especie hasta el último día hábil

del mes de la opción, dado que el saldo se puede pagar a través de créditos por pérdidas fiscales y de base de cálculo negativa de la propia CSLL, del responsable o corresponsable determinados hasta 31 de diciembre de 2013 y declarados hasta el 30 de junio de 2015. El PRORELIT también permitió el uso de estos créditos entre empresas matrices y filiales, directa o indirectamente, y entre empresas que estaban directa o indirectamente controladas por la misma empresa.

La liquidación de las deudas realizada mediante el PRORELIT elimina el crédito tributario siempre que haya homologación posterior. La RFB y la PGFN tienen el plazo de 5 años a partir de la fecha de presentación del requerimiento para analizar la regularidad de la liquidación. En el momento de la publicación de la MP N° 685, la Recaudación Federal estimaba que más de 28 mil empresas con deudas en lo contencioso administrativo o judicial poseían créditos por pérdida fiscal del IRPJ o base de cálculo negativa de la CSLL, que podrían ser utilizados para liquidación del 57% del pasivo tributario por medio del PRORELIT.

Se incluyeron otros puntos en el proceso de conversión de la MP en ley por el Congreso, tales como los acuerdos y convenios internacionales para evitar la doble imposición de los ingresos, firmados por el Brasil, que involucran tanto la CSLL como el IR, es decir, la ley dio nueva interpretación a esta posibilidad, lo que finalmente abrió espacio para el entendimiento en favor de la no incidencia de la CSLL sobre ganancias y rendimientos del exterior, procedentes de países con los cuales el Brasil tenga tales acuerdos.

El art. 7° de la MP N° 685/2015, que era la que obligaba a las empresas a informar a la Recaudación Federal las estrategias utilizadas para pagar menos tributos, fue derogado junto con los artículos siguientes que describían formas de combatir los planeamientos tributarios. Se observa:

Art. 7°.— El conjunto de operaciones realizadas en el año calendario anterior que involucra actos o negocios jurídicos que impliquen supresión, reducción o aplazamiento de tributo deberá ser declarado por el sujeto

pasivo a la Secretaría de Ingresos Federales de Brasil, hasta el 30 de septiembre de cada año, cuando:

I - los actos o negocios jurídicos practicados no poseyeran razones extratributarias relevantes;

II - la forma adoptada no fuera usual, se utilizara de negocio jurídico indirecto o contuviera cláusula que desnaturalice, aunque sea parcialmente, los efectos de un contrato típico; o

III – se tratare de actos o negocios jurídicos específicos previstos en el acto de la Secretaría de Ingresos Federales del Brasil.

Párrafo único. El sujeto pasivo presentará una declaración para cada conjunto de operaciones ejecutadas de forma interconectada, en los términos de la reglamentación.

Art. 8º.— La declaración del sujeto pasivo que reporta actos o negocios jurídicos no ocurridos todavía será tratada como consulta a la legislación tributaria, en los términos de los arts. 46 a 58 del Decreto N° 70.235, de 6 de marzo de 1972.

Art. 9º.— En la hipótesis de no reconocer la Secretaría de Ingresos Federales del Brasil, para fines tributarios, las operaciones declaradas en los términos del art. 7º, el sujeto pasivo será intimado a recaudar o parcelar, dentro de los treinta días, los impuestos adeudados más los intereses por mora.

Párrafo único. Lo dispuesto en el caput no se aplica a las transacciones que están bajo el procedimiento de fiscalización cuando se presenta la declaración.

Art. 10.— La forma, plazo y condiciones de presentación de la declaración a que se refiere el art. 7º, incluyendo hipótesis de dispensa de la obligación, serán reguladas por la Secretaría de Ingresos Federales del Brasil.

Art. 11.— La declaración a que se refiere el art. 7º, incluyendo la rectificadora o la complementaria, será ineficaz cuando:

I - sea presentada por quien no fuera sujeto pasivo de las obligaciones tributarias eventualmente resultantes de las operaciones referidas a los actos o negocios jurídicos declarados;

II - omisa con relación a datos esenciales para la comprensión del acto o negocio jurídico;

III - contuviera hipótesis de falsedad material o ideológica; y

IV - implicase interposición fraudulenta de personas.

Art. 12.— El incumplimiento de lo dispuesto en el art. 7° o la ocurrencia de cualquiera de las situaciones previstas en el art. 11 caracteriza omisión dolosa del sujeto pasivo con la intención de evasión o fraude y los tributos debidos serán cobrados con una multa por mora y la prevista en el § 1° del art. 44 de la Ley N° 9430, de 27 de diciembre de 1996.

Art. 13.— La Secretaría de Ingresos Federales del Brasil y la Procuraduría General de la Hacienda Nacional, dentro de sus competencias, editarán los actos necesarios para la ejecución de los procedimientos de que trata esta Medida Provisoria.

Todos estos artículos de la MP N° 685 fueron excluidos de la Ley N° 13.202/15, por lo que se verifica que, con la conversión de la MP en ley complementaria, se perdieron aquellos artículos que introducirían en el ordenamiento jurídico brasileño las hipótesis de desconsideración de actos y negocios realizados con el único propósito de reducir o suprimir tributos. Es cierto que había una confusión de términos y sistemas utilizados en la referida MP, pero esto podría haber sido subsanado en el momento de su conversión en LC a fin de crear una efectiva Norma General Antiabuso para el Brasil.

Dicho esto, permanece la laguna de la ley; esta traería normas que permitirían una mayor certeza en la caracterización de lo que sería una conducta abusiva, pasible de ser combatida y rechazada por el ordenamiento jurídico. No habiendo parámetros legales para la medición de la regularidad o irregularidad de un comportamiento que pudiese permitir una restricción en la interpretación y en el activismo administrativo, cabe señalar que la seguridad jurídica en la relación tributaria se basa en el establecimiento previo de reglas que fijen derechos, deberes y límites; de esta forma se aplica el derecho, a través de la tipificación y calificación de actos, situaciones o negocios.

En consecuencia, para que en el Brasil se pueda rechazar y combatir los planeamientos tributarios lícitos y pasar a someterlos a otro tipo de imposición, es esencial que se apruebe una verdadera Norma General Antiabuso en la que conste, expresamente, los atributos que configuran el abuso en la planificación fiscal.



## CONCLUSIÓN

El planeamiento tributario con el fin de pagar menos impuestos es una práctica legítima de todo contribuyente. Sin embargo, muchas empresas utilizan la premisa del planeamiento tributario para simular operaciones con empresas “de fachada”, solo para burlar las leyes tributarias brasileñas.

El Brasil aún carece de una legislación para reprimir y castigar el abuso en el planeamiento tributario, de ahí derivan los conflictos librados entre la Recaudación Federal y los contribuyentes en lo contencioso administrativo. Ello porque no puede el intérprete actuar, ante la carencia de ley, para tratar de enmarcar conductas no previstas en las hipótesis existentes. Todas las hipótesis deben expresarse y estar rígidamente prescritas en la ley, de lo contrario, las consecuencias de la subjetividad personal crean más incertezas y trabajo contra la seguridad jurídica.

El Brasil hizo un ensayo dando los primeros pasos con el fin de adoptar mecanismos inspirados en la política de erradicación de las condiciones que conducen a la erosión de la llamada base imponible y la fuga de los componentes constitutivos de los ingresos; un ejemplo de ello fue la tributación anticipada de participación en las ganancias debidas a las empresas controladoras o asociadas en el territorio nacional, y la reciente declaración de planeamiento tributario (MP N° 685/2015).

No obstante, de la conversión de la MP N° 685 en Ley Complementaria hubo supresión de aquellos artículos que se ocupaban de la posibilidad de desconsiderar los actos y negocios realizados con el único fin de reducir o suprimir tributo.

Las reglas ejercen un papel clave primordial en la reglamentación del planeamiento tributario, dado que estabilizan las expectativas de los sujetos de la relación tributaria, reduciendo los costos de transacción, de conformidad, así como de los problemas de coordinación, conocimiento y control del poder tributario.

Se concluye que la reglamentación del planeamiento tributario debe ocurrir mediante las reglas generales antielisivas (*general antiavoidance rule*), para que sea garantizado tanto al contribuyente como al Estado la objetividad, previsibilidad y cálculo de las consecuencias jurídicas de los actos y negocios elisivos.

Las reglas antielisivas son normas empleadas por los diferentes sistemas jurídicos, con el fin de prevenir y reglamentar los actos y negocios elisivos; estas reglas se introducen en diferentes configuraciones (abuso de las formas, prevalencia de la sustancia sobre la forma, abuso del derecho y fraude a la ley), a partir de la tradición y experiencia jurídica de cada Estado, aunque haya un trazo común que es el requisito del propósito comercial en los actos y negocios que buscan reducir o evitar la incidencia de tributación.

Se verifica que los Estados democráticos permiten el derecho lícito y legítimo de los contribuyentes de buscar la economía tributaria, pero aplican sanciones penales a las conductas delictivas, y que buscan corregir y evitar los actos y negocios ilegítimos realizados por los contribuyentes con el fin de alterar, manipular o disimular una situación de hecho para escapar de la incidencia tributaria. De este modo, se confiere que los comportamientos de los contribuyentes se dividen en tres frentes: la elisión (lícita, legítima y eficaz); la evasión fiscal (ilícita y sujeta a sanciones penales); y la elusión tributaria (lícita aunque ilegítima e ineficaz ante el Fisco).

El Brasil está tratando de dar sus primeros pasos hacia la creación de reglas generales antiabuso, sin embargo aún no existe una legislación que se preste a este fin de contener los planeamientos tributarios que posean como único propósito economizar o excluir completamente la incidencia del tributo a través de artimañas, aunque aparente y formalmente legales, pero con ese objetivo censurable.

Frente a las diferencias en la interpretación de las leyes, tanto por parte de agentes del Fisco como por la jurisprudencia administrativa, con el fin de extinguir la incerteza y dar mayor seguridad a la relación tributaria, se argumenta que se fijen los criterios, de lo más objetivos posibles, que

puedan limitar y orientar tanto los procedimientos de las autoridades fiscales y juzgadoras, como los de los contribuyentes.

## REFERENCIAS

- ALMENDRAL, Violeta Ruiz, Tax Avoidance and the European Court of Justice: What is at Stake for European General Anti-Avoidance Rules? *Intertax* n. 12, v. 33, 2005.
- ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. San Pablo: Saraiva, 2006.
- ÁVILA, Humberto. *Teoria da igualdade tributária*. San Pablo: Malheiros, 2008.
- ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 4ª ed. San Pablo: Revista dos tribunais, 1990.
- BECKER, Alfredo Augusto. *Carnaval tributário*. San Pablo: Lejus, 2004.
- \_\_\_\_\_. *Teoria geral do direito tributário*. 2ª ed. San Pablo: Saraiva, 1972.
- BETTI, Emílio. *Teoria geral do negócio jurídico*. Tomo II. Campinas: LZN, 2003.
- BOBBIO, Norberto. *La funzione promozionale del Diritto: dalla struttura alla funzione*. Milano: Edizioni di Comunità, 1977.
- BOGO, Luciano Alaor. *Elisão tributária. Licitude e abuso do direito*. Curitiba: Juruá, 2006.
- BORGES, José Souto Maior. Elisão fiscal. *Revista Fórum de Direito Tributário*, 2003. Disponible en: . Acceso el: 17/12/2015.
- BUJANDA, Fernando Sainz de. *Hacienda y derecho*. Madrid: Institutos de Estudios Políticos, 1955.
- CANOTILHO, J. Joaquim Gomes. *Direito constitucional*. Coimbra: Almedina, 1995.
- CANTO, Gilberto Ulhoa. *Codificação do direito tributário*. Rio de Janeiro: Instituto Brasileiro de Direito Financeiro, 1955.
- CARRERO, José Manuel Calderón; Almendral, Violeta Ruiz. La codificación de la “doctrina de la sustancia económica” en EE.UU. como nuevo modelo de norma general antiabuso: la tendencia hacia el “sustancialismo”. *Quincena Fiscal*, nº 15/16, pp. 37-75, set. 2010.

- CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 23ª ed. San Pablo: Saraiva, 2011.
- \_\_\_\_\_. *Derivação e positivação no direito tributário*. V. 1. San Pablo: Noeses, 2011.
- CARVALHO, Raquel Melo Urbano de. *Curso de direito administrativo: parte geral, intervenção do estado e estrutura da administração*. Salvador: Podivm, 2008.
- COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 1999.
- \_\_\_\_\_. Fraude à lei, abuso do direito e abuso da personalidade jurídica em direito tributário: denominações distintas para o instituto da evasão fiscal. In: YAMASHITA, Douglas (Coord.). *Planejamento tributário à luz da jurisprudência*. San Pablo: Lex, 2007.
- \_\_\_\_\_. *Evasão e Elisão Fiscal: O parágrafo único do art. 116, CTN, e o direito comparado*. Rio de Janeiro: Forense, 2006.
- \_\_\_\_\_. Os limites atuais do planejamento tributário. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *O planejamento tributário e a lei complementar 104*. San Pablo: Dialética, 2002.
- CORRÊA, Elessandra Pombo. *Desenvolvimento do sistema financeiro e crescimento econômico: revisão da literatura e dos estudos empíricos aplicados ao Brasil*. Monografia apresentada em el Instituto de Economia de la Universidade Federal do Rio de Janeiro. 2005.
- COURINHA, Gustavo Lopes. *A cláusula geral anti-abuso no direito tributário: contributos para a sua compreensão*. Coimbra: Almedina, 2004.
- COSTA, Regina Helena. *Praticabilidade e justiça tributária: exequibilidade de lei tributária e direitos do contribuinte*. San Pablo: Malheiros, 2007.
- CRUZ, Álvaro Ricardo de Souza. *Hermenêutica jurídica e(m) debate. O constitucionalismo brasileiro entre a teoria do discurso e a ontologia existencial*. Belo Horizonte: Fórum, 2007.
- \_\_\_\_\_. *Habermas e o direito brasileiro*. Rio de Janeiro: Lumen Júris, 2006.

- DELGADO, Maurício Godinho. *Curso de direito do trabalho*. San Pablo: LTr, 2002.
- DERZI, Misabel de Abreu Machado. A desconsideração dos atos e negócios jurídicos dissimulados, segundo a lei complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *O planejamento tributário e a lei complementar 104*. San Pablo: Dialética, 2002.
- \_\_\_\_\_. Mutações, complexidade, tipo e conceito, sob o signo da segurança e da proteção da confiança. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Coord.). *Tratado de direito constitucional tributário. Estudos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. San Pablo: Saraiva, 2005.
- \_\_\_\_\_. O direito à economia de imposto: seus limites (estudo de casos). In: YAMASHITA, Douglas (Coord.). *Planejamento tributário à luz da jurisprudência*. San Pablo: Lex, 2007.
- \_\_\_\_\_. *Direito tributário, direito penal e tipo*. San Pablo: RT, 2007.
- DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. *Elisão e evasão fiscal*. San Pablo: Bushatsky, 1977.
- DWORKIN, Ronald. *Levando os direitos a sério*. San Pablo: Martins Fontes, 2002.
- FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Fato gerador da obrigação tributária*. Rio de Janeiro: Forense, 1977.
- FAVEIRO, Vítor. *O estatuto do contribuinte: a pessoa do contribuinte no estado social de direito*. Coimbra: Coimbra Editora, 2002.
- FERNANDES, Rogério. *Cláusula geral anti-abuso: primeira decisão judicial. Informação Fiscal PLMJ, jun. de 2011*. Disponível em: <[http://afp.pt/content/NEWSLETTERS/CLAUSULA\\_GERAL\\_ANTI-ABUSO\\_\\_PRIMEIRA\\_DECISAO\\_\\_JUDICIAL.pdf](http://afp.pt/content/NEWSLETTERS/CLAUSULA_GERAL_ANTI-ABUSO__PRIMEIRA_DECISAO__JUDICIAL.pdf)>. Acesso em: 4/1/2016.
- FERRARA, Francisco. *A simulação dos negócios jurídicos*. Campinas: Red Livros, 1999.
- FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. Notas sobre contribuições sociais e solidariedade no contexto do estado democrático de direito. In:

- GRECO, M.A.; GODOI, M. S. *Solidariedade social e tributação*. San Pablo: Dialética, 2005.
- FERREIRA, Eduardo Paz. *Da dívida pública e das garantias dos credores do Estado*. Coimbra: Almedina, 1994.
- \_\_\_\_\_. *Valores e interesses: desenvolvimento econômico e política comunitária de cooperação*. Coimbra: Almedina, 2004.
- \_\_\_\_\_. *Aspectos de harmonização fiscal europeia*. In: *Fisco*, n. 105/106, nov. 2002. Ano XIII, pp. 3-19.
- \_\_\_\_\_. Do mito do sector empresarial do Estado ao mito das privatizações. In: *Revista da Banca*, n. 9, ene-mar. 1989, pp. 23-37.
- FILHO, José Abreu. *O negócio jurídico e sua teoria geral*. San Pablo: Saraiva, 2003.
- FRANÇA, Pedro Arruda. *Contratos atípicos: legislação, doutrina e jurisprudência*. Rio de Janeiro: Forense, 2006.
- FRIEDMAN, Thomas L. *O mundo é plano: uma breve história do século XXI*. Rio de Janeiro: Objetiva, 2005.
- GAINO, Itamar. *Simulação dos negócios jurídicos*. San Pablo: Saraiva, 2008.
- GARCIA, Eusebio González. Algunos problemas subsistentes em la interpretación de las normas tributárias. In: Martins, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Desafios do século XXI*. San Pablo: Pioneira, 1997.
- GODOI, Marciano Seabra de. *Fraude a la ley y conflicto en la aplicación de las leyes tributarias*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 2005.
- \_\_\_\_\_. Uma proposta de compreensão e controle dos limites da elisão fiscal no direito brasileiro. Estudo de casos. In: YAMASHITA, Douglas (Coord.). *Planejamento tributário à luz da jurisprudência*. San Pablo: Lex, 2007.
- \_\_\_\_\_. *O quê e o porquê da tipicidade tributária*. In: RIBEIRO, R. L.; ROCHA, S.A. (Coords.). *Legalidade e tipicidade no direito tributário*. San Pablo: Quartier Latin, 2008.

- \_\_\_\_\_ A figura da fraude à lei prevista no parágrafo único do art. 116 do CTN. *Revista Dialética de Direito Tributário*, San Pablo, n. 68, 2001.
- \_\_\_\_\_ A figura da fraude à lei tributária na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. *Revista Dialética de Direito Tributário*, San Pablo, n. 79, p. 75- 85, 2002.
- \_\_\_\_\_ Dois conceitos de simulação e suas conseqüências para os limites da elisão fiscal. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Grandes questões atuais do direito tributário*. San Pablo: Dialética, v. 11, pp. 272-298, 2007.
- GOMES, Orlando. *Introdução ao direito civil*. Rio de Janeiro: Forense, 1988.
- GÓMEZ, Rafael Jesus San. *Las clausulas anti-abuso específicas tributárias frente a las libertades de circulación de La Unión Europea*. Barcelona: Bosh, 2010.
- GONZALES, Eusebio; Lejeune, Ernesto. *Derecho tributário I*. 2ª ed. Salamanca: Plaza Universitária, 2000.
- GRAHAM AARONSON, *GAAR study: A study to consider whether a general anti-avoidance rule should be introduced into the UK tax system*. Londres: H. Treasury, 2011.
- GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento tributário*. 3ª ed. San Pablo: Dialética. 2011.
- \_\_\_\_\_ Planejamento fiscal e abuso de direito, In: Martins, Ives Gandra da Silva. *Imposto de renda: conceitos, princípios e comentários*. San Pablo: Atlas, 1994, pp. 91-105.
- HART, Herbert Lionel Adolphus. *O conceito de direito*. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1994.
- KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito*. San Pablo: Martins Fontes. 2006.
- LAPATZA, José Juan Ferreiro. *Cursos de derecho financeiro español*. Madrid: Macial Pons, 1998, p. 141.
- LARENZ, Karl. *Metodologia da ciência do direito*. 3ª ed. Trad. José Lamego. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1997.

- LOPES, Carlos Côrtes Vieira. *Breves considerações acerca do sistema tributário nos Estados Unidos da América*. Publicações da Escola da AGU: 1º Curso de introdução ao direito americano: Fundamental of US Law Course - Escola da Advocacia-Geral da União Ministro Victor Nunes Leal, Año III, n. 12, (set./oct. 2011). Brasília: EAGU, 2011.
- MACIEL, Taísa Oliveira. *Tributação dos lucros das controladas e coligadas estrangeiras*. Rio de Janeiro: Renovar, 2007.
- MARTINS, António Carvalho. *Simulação na lei geral tributária e pressuposto do tributo: em contexto de fraude, evasão e planeamento fiscal*. Coimbra: Coimbra Editora, 2006.
- MARTINS-COSTA, Judith (Org.). *A reconstrução do direito privado*. San Pablo: RT, 2002.
- MARTINS, Ive Gandra da Silva. *Teoria da imposição tributária*. San Pablo: Saraiva, 1993.
- MARTINS, I.G.S; MARONE, J.R. Elisão e evasão de tributos: estudo de casos. In: YAMASHITA, Douglas (Coord.). *Planejamento tributário à luz da jurisprudência*. San Pablo: Lex, 2007.
- MAXIMILIANO, Carlos. *Hermenêutica e Aplicação do Direito*. 20ª ed. Rio de Janeiro: Ed. Forense, 2011.
- MATTIETO, Leonardo de Andrade. Invalidez dos atos e negócios jurídicos. In: TEPEDINO, Gustavo (Coord.). *A parte geral do novo Código Civil*. Rio de Janeiro: Renovar, 2007.
- MENDES, Gilmar Ferreira. *Jurisdição constitucional: o controle abstrato de normas no Brasil e na Alemanha*. 5ª ed. San Pablo: Saraiva, 2005.
- MICHELLI, Gian Antonio. *La carga de la prueba*. Trad. de Santiago Sentís Melendo. Bogotá: Colombia, 2004.
- MIRANDA, Custódio da Piedade Ubaldino. *A simulação no direito civil brasileiro*. San Pablo: Saraiva, 1980.
- MIRANDA, Pontes de. *Tratado de direito privado: parte geral*. Rio de Janeiro: Borsoi, 1954.

- MONTEIRO, Washington de Barros. *Curso de direito civil*. San Pablo: Saraiva, 1989.
- MORENO, Abraham Castro. *Elusiones fiscales atípicas*. Barcelona: Atelier, 2008.
- MORGADO, Abílio Manuel de Almeida. A evasão fiscal face a teoria da interpretação da lei fiscal – abordagem do tema e suas implicações metodológicas. In *Documentação e direito comparado*. Lisboa: Boletim do Ministério da Justiça, 1990.
- NABAIS, José Casalta. Solidariedade social, cidadania e direito fiscal. In: GRECO, M. A.; GODOI, M.S. *Solidariedade social e tributação*. San Pablo: Dialética, 2005.
- NOVOA, César García. *El Concepto de Tributo*. Lima: Tax Editor, 2009.
- \_\_\_\_\_. *El Principio de seguridad jurídica em matéria tributária*. Madrid: Marcial Pos, 2000.
- \_\_\_\_\_. *La cláusula antelisiva em la nueva LGT*. Madrid: Marcial Pos, 2004.
- PALMA, Clotilde Celórico. *A aplicação da cláusula geral antiabuso em Portugal*. Recife: Congresso de Direito Tributário de Pernambuco.
- PEREIRA, Caio Mário da Silva. *Instituições de direito civil*. Rio de Janeiro: Forense, 1995.
- PEREZ DE AYALA, José Luis. *Fundamento de derecho tributário*. Madrid: Edersa, 1998.
- PHILIP BAKER, The UK GAAR and the Indian GAAR. *Journal of International Taxation*, n. 5, v. 6, 2012, pp. 590-592.
- QUEIROZ, Mary Elbe. A transparência fiscal e a inexistência de sigilo bancário para o Fisco. In: *Livro em homenagem ao Alberto Xavier*. Lisboa: Almedina, 2012.
- RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Justiça, interpretação e elisão tributária*. Rio de Janeiro: Lumen Juris. 2003.
- \_\_\_\_\_. A Elisão Fiscal e a LC n. 104/2001. *RDDT*, nº 83, 2002.

- ROLIM, João Dácio. Reflexões sobre normas gerais antielusivas na jurisprudência. In: YAMASHITA, Douglas (Coord.). *Planejamento tributário à luz da jurisprudência*. San Pablo: Lex, 2007.
- \_\_\_\_\_. Dez Anos da Norma Geral Antielusiva no Brasil. *RDDT*, nº 197, 2012.
- \_\_\_\_\_. *Normas antielusivas tributárias*. San Pablo: Dialética, 2001.
- ROSENBLATT, Paulo. *General Anti-Avoidance Rules for Major Developing Countries*. Rotterdam: Kluwer, 2015.
- ROTHMANN, Gerd Wille. Prefácio do livro *Planejamento Tributário. Análise de casos concretos*. Castro, Leonardo Freitas de Morais e. (Coord.). *O Código Tributário da Alemanha (AO)*, San Pablo, MP Ed. 2010.
- ROYO, Fernando Perez. *Derecho financeiro y tributário*. Madrid: Civitas, 1998.
- SACCHETTO, Cláudio. O dever de solidariedade no direito tributário: o ordenamento italiano. In: GRECO, M.A.; GODOI, M.S. *Solidariedade social e tributação*. San Pablo: Dialética, 2005.
- SANCHES, José Luís Saldanha. *Justiça fiscal*. Lisboa: Fundação Francisco Manuel dos Santos, 2010.
- \_\_\_\_\_. *Os limites do planeamento fiscal*. Coimbra: Coimbra 2010.
- \_\_\_\_\_. *Os limites do planeamento fiscal: substância e forma no direito fiscal português, comunitário e internacional*. Coimbra: Coimbra Editora, 2006.
- SAMPAIO, Marília de Ávila e Silva. *Aplicação dos direitos fundamentais nas relações entre particulares e a boa-fé objetiva*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2006.
- SANTOS, Antonio Carlos. *A simulação em direito civil*. San Pablo: Lejus, 2009.
- SILVA, Anderson Furlan Feire da. *Elisao fiscal: reflexões sobre a evolução jurídico doutrinária e situação actual*. Coimbra: Almedina, 2007.
- \_\_\_\_\_. *Planejamento discal no direito brasileiro: limites e possibilidades*. Lisboa: Universidade de Lisboa, 2008.

- SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo*. San Pablo: Malheiros, 1999.
- SOUZA, Rubens Gomes. *Compendio da legislação tributaria* San Pablo: Edições Financeiras AS, 1954.
- \_\_\_\_ *Normas de interpretação no Código tributário Nacional: interpretação no direito tributário*. San Pablo: Editora da Universidade Católica, 1975.
- SÜSSEKIND, A.; MARANHÃO, D.; VIANNA, S. *Instituições de direito do trabalho*. San Pablo: LTr, v.1, 1993.
- THEODORO JUNIOR, Humberto. Dos fatos jurídicos: do negócio jurídico. In: TEIXEIRA, Sálvio de Figueiredo. *Comentários ao novo Código Civil*. Rio de Janeiro: Forense, 2003.
- TEPEDINO, Gustavo (Coord.). *A parte geral do novo Código Civil*. Rio de Janeiro: Renovar, 2007.
- TIPKE, Klaus YAMASHITA, D. *Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva*. San Pablo: Malheiros. 2002.
- \_\_\_\_ *Moral tributaria del estado y de os contribuyentes* (Bestuerungsmoral und Steuemoal). Madrid: Marcial Pons, 2002.
- TORRES, Heleno. *Direito tributário e direito privado: autonomia privada, simulação e elusão tributária*. San Pablo: RT, 2003.
- \_\_\_\_ *Direito tributário internacional: planejamento tributário e operações transacionais*. San Pablo: Revista dos Tribunais, 2001.
- \_\_\_\_ Enquadramento fiscal da subcapitalização das empresas. In: *XIX Jornadas Latino-Americanas de Direito Tributario*. Livro 3. Lisboa: Associação Fiscal Portuguesa, 1998.
- \_\_\_\_ *Segurança Jurídica do sistema constitucional tributário*. San Pablo: [s.n], 2009.
- \_\_\_\_ *Direito constitucional tributário e segurança jurídica: metódica da segurança jurídica do sistema constitucional tributário*. San Pablo: Revista dos Tribunais, 2011.

- \_\_\_\_ *A fiscalização tributária ganha força no Fisco global*. Disponible en: <<http://www.conjur.com.br/2015-out-14/consultor-tributario-fiscalizacao-tributaria-ganha-forca-fisco-global>>. Acceso: 21/2/2016.
- \_\_\_\_ *O planejamento Tributário Abusivo*. Disponible en: <<http://www.conjur.com.br/2015-jul-26/helena-torres-planejamento-tributarioabusivo-alvo-fisco-global>>. Acceso: 19/8/2015.
- TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário. Valores e princípios constitucionais tributários*. Rio de Janeiro: Renovar, v. 2, 2005a.
- \_\_\_\_ *Normas de interpretação e integração do direito tributário*. 4ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 237.
- \_\_\_\_ *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário. Os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia*. Rio de Janeiro: Renovar, v. 3, 2005b.
- \_\_\_\_ Normas gerais antielisivas. In: TORRES, Ricardo Lobo (Org.) *Temas de interpretação do direito tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 2003.
- \_\_\_\_ Elisão abusiva e simulação na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal e do Conselho de Contribuintes. In: YAMASHITA, Douglas (Coord.). *Planejamento tributário à luz da jurisprudência*. San Pablo: Lex, 2007.
- \_\_\_\_ O princípio da tipicidade no direito tributário. In: RIBEIRO, R.L.; ROCHA, S.A. (Coords.). *Legalidade e tipicidade no direito tributário*. San Pablo: Quartier Latin, 2008.
- \_\_\_\_ *Normas gerais antielisivas*, REDAE, 2005, Disponible en: <[www.direitodoestado.com.br](http://www.direitodoestado.com.br)>. Acceso: 11/7/2015, pp. 1-5.
- VARELA, L.B.; LUDWIG, M.C. Da propriedade às propriedades: função social e reconstrução de um direito. In: MARTINS-COSTA, Judith (Org.). *A reconstrução do direito privado*. San Pablo: RT, 2002.
- XAVIER, Alberto. *Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva*. San Pablo: Dialética. 2002.

YAMASHITA, Douglas (Coord.). *Planejamento tributário à luz da jurisprudência*. San Pablo: Lex, 2007.

ZILVETI, Fernando Aurélio. Tipo e linguagem: a gênese da igualdade na tributação. In: RIBEIRO, R.L.; ROCHA, S.A. (Coords.). *Legalidade e tipicidade no direito tributário*. San Pablo: Quartier Latin, 2008.

ZIMMER, Frederik. *IFA General Report: Form and Substance in Tax Law*, IFA, v. 87A, 2002.