La gestión tributaria de la empresa*

Maurice Cozian**

Sumario: I. El principio de la libertad de ¡as opciones tributarias y la teoría del abuso del derecho. /
I. El principio de la libertad de las opciones tributarias. / A. *Las opciones directas entre las técnicas tributarias. /*
1° Ejemplos extraídos de la tributación familiar. / 2° Ejemplos extraídos de la tributación de las empresas. /
B. *Las opciones indirectas entre las técnicas jurídicas.* / 2. La teoría del abuso del derecho. /
A. *El abuso del derecho no es sino la simulación del derecho civil.* / Iº La simulación mediante acto ficticio. /
2º La simulación mediante acto encubierto. / a) La donación encubierta bajo la apariencia de una venta. /
b) La cesión de derechos sociales encubriendo una cesión de empresa. / c) El régimen especial de las simulaciones de precios. /
3º La simulación mediante interposición de persona. / B. *El abuso de derecho no sanciona el fraude* a la ley tributaria. /
II. *El principio de no-ingerencia en la gestión de las empresas y la teoría del acto anormal de gestión (omissis).*

Todo el mundo reconoce la necesidad de una buena gestión financiera, de una buena gestión comercial, de una buena gestión social; ellas condicionan el desarrollo y hasta la supervivencia de las empresas. Por el contrario, se duda que pueda haber una buena gestión tributaria: algunos la rechazan en nombre del fatalismo tributario; otros la reprueban, confundiéndola con la fullería tributaria. Los más sagaces la practican: no son ni fatalistas ni fulleros, sino buenos administradores. Se trata todavía de una actitud muy poco extendida, como lo constata el profesor Jean Schmidt:[1]

"Las empresas pueden soportar el impuesto, limitándose a llenar los formularios administrativos y pagando las cantidades debidas al Tesoro." Desgraciadamente, éste es el caso de un gran número de ellas, generalmente de pequeña o mediana importancia. Por lo demás, los regímenes de cuota fija favorecen esta pasividad.

"Las empresas tienen también la posibilidad de previsión del impuesto y de máxima utilización de los medios brindados por un derecho tributario que ofrece opciones múltiples. Las empresas consideran entonces al impuesto como una carga, cuyas incidencias financieras importa prever. Ellas practican la gestión tributaria, así estrechamente ligada a la gestión financiera de la empresa."

Como el buen padre de familia del Código Civil, o como el prudente y sagaz jefe empresarial del derecho contable, el contribuyente ilustrado debe manejar la tributación como mejor convenga a sus intereses. Contrariamente a una idea muy difundida, nuestro derecho tributario está impregnado de cierto liberalismo, que frecuentemente permite optar entre varias soluciones; por otra parte, la diversidad de los andamiajes jurídicos influye sobre las opciones tributarias. Aquí, como en lo demás, hay buenas opciones y malas opciones. Se percibe inmediatamente que si una cierta habilidad tributaria es recomendable, ésta no debería degenerar en defraudación fiscal. Es el problema -que no es propio del derecho tributario- de toda libertad y de sus límites en caso de abuso.[2]

Lo verificaremos examinando sucesivamente los dos puntos siguientes:

* Traducción directa del francés, por León CORTIÑAS-PELÁEZ y Guillermo Manuel PINEDA-GONZÁLEZ, de! artículo publicado en la *Revue de jurisprudence fiscale "Dupont",* París, 1980, núm. 5, pp. 202-205. Partiendo inicialmentede esta traducción, surgió un estudio mayor: v. de CORTINAS PELÁEZ, León, "De la planeación tributaria y del abuso del derecho (legitimidad sustantiva y legalidad formal)", en *Tribunal Fiscal de la Federación-cincuenta años al servicio de México*, 1986-1988, 6 vols., en el vol V, pp. 115-184 [nota de los traductores].

** El presente artículo forma parte del Curso de derecho tributario de los negocios que imparto en la Universidad de París II y que seedita, en forma policopiada, por Les cours de droit (158, rué Saint-Jacques - 75005 París). Con el amable permiso del editor, se reproduce empero únicamente la primera sección del capítulo V, consagrada a la gestión tributaria de la empresa, puesto que la teoría del acto anormal de gestión -correspondiente a la segunda sección- ya ha sido objeto en esta *Revista* de los extensos y eruditos comentarios de mi colega Jean-Frangois PICARD *(Revue de jurisprudence fiscale "Dupont",* 9/79, p. 276; y 10/79, p. 328). (Nota del autor).

1. Jean SCHMIDT, *L'entreprise devant l'impót,* París: Bordas-Connaissance, 1972, p. 117.

2. E. LE DOLLEY, *L'entreprise et les distributions "irregaliéres" en droit fiscal,* tesis, Rennes, 1979, pp. 8-124.

I. El principio de la libertad de las opciones tributarias y la teoría del abuso del derecho;

II. El principio de noingerencia en la gestión de las empresas y la teoría del acto anormal de gestión.[3]

1. El principio de la libertad de las opciones tributarias y la teoría del abuso del derecho

La exposición de este principio es tan clásica como delicados son los límites que implica en caso de abuso.[4]

1. El principio de la libertad de las opciones tributarias

La tributación no es una fatalidad que no deje lugar a opción alguna: por el contrario, frecuentemente se presenta como un sutil juego de opciones. Estas están previstas por el propio legislador, quien jamás indicó que el contribuyente deba elegir necesariamente la más onerosa entre dos soluciones posibles. Por el contrario, el simple sentido común indica que la elección de la vía menos gravada es una reacción tan legítima como natural. Al respecto, veamos cómo se expresa Víctor Gothot:[5]

"En esta elección, no veo otra cosa sino la libertad dejada a los ciudadanos por la ley civil y por la constitución para hacer todo lo que no está prohibido. Con seguridad, no está prohibido el evitar colocarse en las condiciones dé exigibilidad de un impuesto. El deseo de escapar a un impuesto es normal. No es fácil imaginarse que el contribuyente tenga una actitud diferente: ¿qué se pensaría de quien, buscando un fin económico cualquiera, empezara por preguntarse cómo debe hacer para tornar exigible el mayor impuesto posible? ¿No sería más natural que se planteara la pregunta inversa? Y haciéndolo, ¿no se conduciría como un buen padre de familia, en el sentido latino del término, es decir, como un hombre diligente y cuidadoso?".

Igualmente, en sus conclusiones, el Comisario del Gobierno Martín Laprade, reflexiona así:[6]

"Para terminar, destacaremos que la sociedad A... actuó con mucha habilidad en este negocio. Pero, al contrario de lo que podría considerar la administración, la habilidad de los contribuyentes no es necesariamente un vicio cuya naturaleza justifique una rectificación".

Las opciones fiscales pueden ser directas, cuando se refieren a las técnicas fiscales en sí mismas, o indirectas cuando se refieren a las técnicas jurídicas previas.[7]

A. Las opciones directas entre las técnicas tributarias

Daremos ejemplos de estas opciones directas, tanto en la tributación de las familias como en la de las empresas.

1^{0} *Ejemplos extraídos de la tributación familiar*. La tributación de las parejas es, en principio, más rígida que la de las empresas y las opciones son menos amplias, sin estar ausentes del todo. Nos limitaremos a algunos ejemplos muy conocidos:

- Los ingresos de *los menores a cargo* tributan, en principio, a nombre del jefe de familia, en razón del carácter familiar del impuesto sobre la renta, pero el sujeto pasivo puede pedir que los menores tributen a título personal;

- Los *gastos profesionales* de los asalariados son, en principio, evaluados en el 10% alzado del monto de los salarios brutos, pero con posibilidad de pedir la deducción de los gastos reales debidamente justificados;

- Los *intereses* están normalmente sometidos al impuesto con tarifa progresiva; pero los contribuyentes pueden optar por una deducción liberatoria con tarifa proporcional.

Una sana gestión del patrimonio privado no es, pues, excluyente de opciones entre varias técnicas tributarias. Es verdad que la forma de las inversiones entraña principalmente diferencias de trato tributario: el contribuyente que compra lingotes de oro, fuera de la tarifa al alzada del 6%, está en paz con el Fisco y podrá realizar sustanciales plusvalías en régimen de franquicia tributaria. Por el contrario, quien compra un inmueble queda sujeto a una tributación copiosa:

- derechos de transmisión de la propiedad, en el acto de la adquisición;

- impuesto territorial e impuesto de habitación, en caso de goce personal;

- imposición de las plusvalías, al momento de la reventa.

3. Como se indicara*supra,* en Nota del autor (**), los comentarios relativos a esta cuestión no son reproducidos en esta *Revista,*

4. Sobre este tema dentro de una nutrida bibliografía, señalaremos el excelente trabajo de Thomas DELAHAYE, *Le choix de la voie la moins imposée. Etude de droit comparé: Belgique, France, Pays-Ras.Royaume-Uni,* Bruselas, 1977, *prólogo* de Jolin KIRKPATRICK.

5. Conferencia pronunciada en la Escuela superior de las ciencias tributarias en marzo de 1961, reproducida en *Problémes fiscaux d'au- jourd'hui*, serie núm. 2, 1962, p. 89.

6. Relativas al tallo C.E., 8 julio 1977, demanda 4158, 7e y 9e ss.: *D.F.*, 1978, núm. 8 com., 280.

7. J. SCHMIDT, "Les choix fiscaux des contribuables", *Dalloz*, 1974, chr., p. 24

Cualquiera diría que el legislador tiende a favorecer el atesoramiento en lingotes de oro y desea penalizar las *transacciones inmobiliarias.*

2° Ejemplos extraídos de la tributación de las empresas. Ya hemos encontrado, con la teoría de las *decisiones de gestión*, por oposición a los errores contables, un cierto número de opciones estrictamente tributarias. Inclusive nos encontramos a veces a contribuyentes exonerados, autorizados a optar por el pago del impuesto: este género de opción se encuentra frecuentemente en materia de IVA, donde la exoneración asume generalmente cariz de una penalización.

B. Las opciones indirectas entre las técnicas jurídicas

Evidentemente, los andamiajes jurídicos y financieros deben tener en cuenta el parámetro tributario. Ciertas soluciones son tributariamente onerosas, mientras que otras son particularmente ventajosas. Si de ello resultan algunos desajustes, éstos son imputables al legislador mismo, quien provoca estas divergencias de tratamiento tributario.

En alguna forma, la tributación ha influido para que nos encontremos en Francia con tantas *sociedades de capital* y tan pocas sociedades de personas. Así se explica la malsana proliferación de sociedades anónimas, que son cerca de 120 000 en Francia, mientras que sólo existen 2.500 en Alemania Federal.[8] Igualmente, es por razones tributarias que encontramos tantas sociedades de responsabilidad limitada, por lo demás esencialmente con gerencia minoritaria: con el 50% del capital, el gerente minoritario de una sociedad de responsabilidad limitada tiene un estatuto tributario y social calcado sobre el de los asalariados, mientas que con un 51% su estatuto es netamente más desfavorable. ¿En nombre de qué se reprocharía a un gerente el que limite su participación al 50% y no la eleve al 51%?

Del mismo modo, una sociedad que desea liquidar su activo inmobiliario, puede hacerlo según diversas técnicas jurídicas; venta, cesiones de derechos sociales, aportación parcial de activo... Aquí también, el principio es la libertad de elección de la vía menos gravada. La Corte de casación en 1932, salvo en caso de fraude, confirmó la libertad de adquisición de un bien inmueble social mediante la compra de los derechos sociales:[9]

"Considerando que, bajo la condición de que la operación no sea de carácter ficticio y fraudulento,

para hacerse propietario de un inmueble constitutivo del único activo de una sociedad, no existe ley que prohiba compras sucesivas de la totalidad de las acciones de dicha sociedad, lo que evita el pago de los derechos exigibles sobre una venta de inmuebles". Parece oportuno exponer, ahora, estos límites relativos al carácter ficticio o fraudulento de las operaciones.

2. La teoría del abuso del derecho

La represión de los abusos de derecho fue prevista expresamente en el antiguo Código General de los Impuestos, artículo 1649 *quinquiés* B; ahora en su nuevo texto del artículo L. 64 del Libro de los Procedimientos Tributarios:

"Son inoponibles a la administración tributaria los actos que disimulan el verdadero alcance de un contrato o de un convenio, mediante algunas de las cláusulas siguientes:

a. Las que permiten derechos de registro o un tributo de publicidad inmobiliaria menos elevados;

b. Las que encubren, sea una realización, sea una transferencia, de beneficio o de ingresos;

c. O las que permiten la evitación, total o parcial, del pago de los impuestos generados por el monto de los negocios relativos a las operaciones efectuadas en ejecución de un contrato o de un convenio".

"La administración tiene el derecho de restituir su verdadero carácter a la operación litigiosa. Si se abstuvo de solicitar el dictamen del Comité consultivo para la represión de los abusos de derecho, si no siguió el dictamen de este Comité, la administración debe probar lo bien fundado de la recalificación".

Si se demuestra el abuso de derecho, la administración aplica una multa del 200%, prevista en el artículo 1732 del Código General de los Impuestos: "En los casos de simulación definidos por el artículo 1649 *quinquiés* B, se pagará un multa igual al doble de los derechos, impuestos o tasas realmente exigibles".

"Esta multa se impone a todas las partes del acto o convenio, solidariamente obligadas a ella". Innegablemente, el abuso de derecho tiene una naturaleza diversa al simple *error* tributario, justificativo de una rectificación por parte de la administración, y hasta de la aplicación de sanciones cuya tarifa podrá variar según la buena o mala fe del contribuyente.

8. Conceptos del Secretario de Estado encargado de la pequeña y mediana industria: J.O., 6 nov. 1979, *cléb. A.N.,* p. 9391.
9. Cass. 19 abril 1932 en: SIREY, 1933, I, 321, nota ESMEIN, *Dalloz périodique,* 1932, 1, 125, nota. E.P.

El abuso de derecho se distingue igualmente de la *defraudación* tributaria, entendida *stricto sensu* como la violación deliberada de una obligación tributaria: el contribuyente que omite declarar una parte de sus ingresos incurre en una defraudación tributaria, sin necesidad de recurrir a la teoría del abuso de derecho.

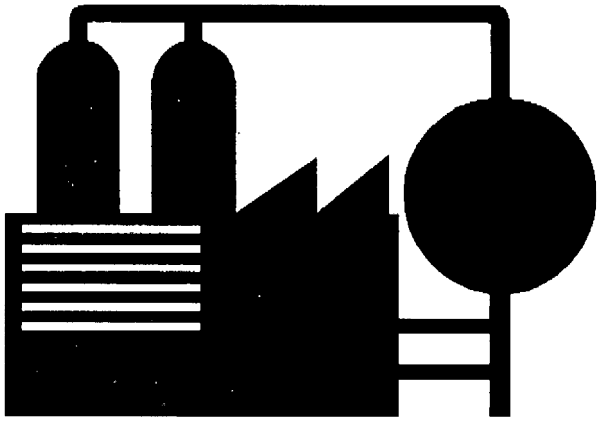
El abuso de derecho supone un acto jurídico aparentemente correcto, pero que la administración descalifica para asegurar la recaudación de un impuesto que ha sido eludido. *Esta facultad de descalificación* suele presentarse como una prerrogativa excepcional de la administración, como una manifestación de la autonomía y del realismo del derecho tributario.

He aquí, por ejemplo, cómo la analiza un autor:[10]

"Esta facultad de descalificación, ofrecida por el legislador a la administración tributaria, constituye sin duda la expresión más acabada de la autonomía y del realismo del derecho tributario, dado que permite al fisco el desechamiento del aspecto formal de un acto jurídico, por otra parte regular, para sustituirlo por otra etiqueta susceptible de producir efectos tributarios totalmente diferentes de los resultantes de la calificación querida. por las partes".

En razón de la gravedad de esta recalificación ha sido creado un Comité consultivo de los abusos de derecho, integrado por cuatro miembros: un consejero de Estado, un consejero de la Corte de Casación, un profesor por oposición de las facultades de derecho y el director general de los impuestos. Sin embargo, ante este Comité -cuyo papel es, por otra parte, simplemente consultivo- ya casi no se formulan demandas.

Se ha exagerado ciertamente el carácter exorbitante de este procedimiento del abuso de derecho. En efecto, si analizamos la letra del artículo 1649 *quinquiés* B y la jurisprudencia que lo invoca, percibimos que este procedimiento no es sino la expresión del derecho común de la simulación y que no consagra, en modo alguno y dígase lo que se diga, la teoría del fraude a la ley tributaria.[11]



A. El abuso del derecho no es sino la simulación del derecho civil

Si leemos des prejuiciadamente el artículo 1649 *quinquiés* B, ineludiblemente deduciremos que sanciona comportamientos que el derecho civil califica de simulación:

"Los actos que *disimulan* el alcance verdadero de un contrato o de un convenio... o que *disfrazan,* sea una realización, sea una transferencia de beneficios".

10. Chr. GOSSEREZ, "Répression des abus de droit", *Jurisclasseurfiscal,* fascículo 1493, núm. 5.

11. Sobre este tema existe una literatura abundante; además de los autores ya señalados (DGLAHAYE, GOSSEREZ, GOTHOT, SCHMIDT), citaremos los siguientes estudios:

- COURTOIS (P.), "Des pouvoirs du service des impóts direets vis-á-vis des actes et des situations de droit privé", *G.P.* 1960, I. Doct. p. 84;
- COURTOIS (P.), "Répression des abus de droit et des dissimulations jtiridiques", *G.P.* 1964,1, Doct., p. 85;
- LALUMIÉRR (P.), "La répression des abus de droit en matiére de contributions directes", *AJDA* 1961, p. 519;
- LEROUGE (G.), ***Traite de ¡a fraude en droit fiscal,*** 1944, préface G. RIPERT;
- DE LONGUEVILLE (J.), "Simulation et voie juridique la moins oné- reuse", *Líber amicorum Professor Barón Jean Van Houtte,* Bruselas, 1975, t. 1, p. 315;
- NAVATTE (B.), "La fraude et l'habilité en droit fiscal", *Dalloz,* 1951, chr., p. 87;
- SCAILTEUR (C.), *Le conlribuable et l 'Etat. Déontologie de ta psea- lité,* Bruselas, 1961;
- SiBiLLE (P.), "Fraude, réalité et fiction. A propos de plusicurs arréts récents", *Répertoire fiscal* (belge), 1956, p. 3;
- TADDER (B.), *La fraude ftscale,* 1974, *préface* R. HOUTN;
- UNTERMAIER (J.), "Déqualification et rcqualification en droit fiscal- Réflexions á propos de la répression des abus de droit", Lyon: *Armales de l'Université Jean Moulin de Lyon III,* 1974.1.1, p. 153;
- VAN HOUTTE (J.), "La sécurité des relations juridiques et la lutte contre l'évasion fiscale", *Mélanges Camille Hauchamps*, Bruselas, 1957, p. 45.
- VAN OMMESLAGHE (P.), "Abus de droit, fraude aux droits des tiers et fraude á la loi", *Revue critique de jurisprudence bel^e,* 1976, p. 300.

El artículo 1732 del Código General de los Impuestos no es menos explícito, cuando apunta a "los casos de *simulación* definidos en el artículo 1649 *quinquiés* B".

Por lo demás, si consultamos la jurisprudencia, constatamos que reprime, bajo la cobertura del procedimiento del abuso de derecho, las tres formas tradicionales de simulación: la simulación por acto ficticio, la simulación por acto disfrazado, la simulación por interposición de persona. I°. *La simulación mediante acto ficticio.* Los actos ficticios, presentados -como reflejo de la realidad- a la administración tributaria, están lejos de ser excepcionales. Existe, por ejemplo, toda una "industria" de defraudaciones alimentadas mediante *facturas falsas,* que encubren ventas falsas y pagos falsos.[12]

La jurisprudencia revela igualmente numerosos ejemplos de *arrendamientos falsos.* Citaremos el caso de dos hijos que habían pactado un arrendamiento en beneficio de su madre, respecto de un castillo que habitaban las tres personas, arrendamiento ficticio destinado a permitir la deducción de importantes obras de reparación. Uno de los hijos impugnó la rectificación practicada por la administración y la aplicación de la multa del 200%; el Consejo de Estado, invocando la autoridad del artículo 1649 *quinquiés* B, falló de la manera siguiente:[13]

"Considerando que -en estas condiciones y dado que ha omitido la declaración de su alquiler con posterioridad a la ejecución de las obras- el señor X... quien no ha dejado de ocupar el castillo durante los ejercicios fiscales correspondientes, debe ser considerado como habiendo celebrado un contrato ficticio para escapar al impuesto, por la parte de su ingreso gravable relativa al monto de los gastos ejecutados sobre el inmueble y por él presentados como deducibles; que, de este modo, el arrendamiento es inoponible a la administración".

2°. *La simulación mediante acto encubierto.* Hay encubrimiento cuando el contrato presentado a la administración no corresponde al contrato realmente concluido entre las partes. Recordaremos los clásicos ejemplos de la *donación* encubierta bajo la forma de *venta* y de la *cesión de derechos sociales encubriendo una cesión de empresa.* Estos ejemplos demuestran perfectamente que la operación de recalificación se realiza de la misma manera en derecho privado que en derecho tributario, con las inevitables dificultades relativas a la prueba de la verdadera intención de las partes. Por el contrario, la simulación de parte del precio, que los civilistas analizan como una simulación parcial del precio, no se vincula con el régimen tributario del abuso de derecho sino con el régimen de nulidad previsto en el artículo 1840 del Código general de los impuestos.

a. *La donación encubierta bajo la apariencia de una venta.* En la materia existe una abundante jurisprudencia, tanto en derecho civil como en derecho tributario; el razonamiento del juez es idéntico en los dos casos. He aquí lo que escribía, ya en 1927, el profesor Desbois:[14]

"El juez resolverá en materia tributaria como en materia civil, ya que la voluntad de las partes no puede presentar una doble cara: ellas deben aceptar las consecuencias, desde el punto de vista tributario, de lo que han querido desde el punto de vista civil".

El juez penal, por su parte, puede ser llamado a resolver en el mismo asunto, puesto que el hecho de disimular una donación, bajo la apariencia de una venta, constituye en ciertos casos el delito de sustracción fraudulenta al pago del impuesto, apuntado en el artículo 1741 del Código general de los impuestos.[15]

b. *La cesión de derechos sociales encubriendo una cesión de empresa.* Constituye un delicado problema la investigación de si una cesión de derechos sociales encubre una cesión-de empresa.[16] Lo encontramos en derecho comercial cuando, por ejemplo, el adquirente pide la nulidad de la cesión de los derechos sociales por encubrir ésta, una cesión de establecimiento comercial. Sabemos que la Corte de Casación se atrinchera en la soberana facultad de apreciación de los jueces del fondo, quienes, según los casos, admiten[17] o rechazan[18] la simulación.

La misma diversidad de apreciación se encuentra en derecho tributario.[19] De ello surge una enojosa inse-

12. M. COSSON ha vulgarizado estos fraudes en su trabajo *Les industries de la fraude fiscale,* París: Le Seuil, 1971. Véase igualmente, del mismo autor, "La fraude par opérations lictives", *G.P.* 1969, I, Doct., p. 81.

13. C.E. 11 oct. 1978, demanda 6744, 8°'. y 9°'. Subsecciones: D.F., 1979, núm. 20. com. 1023, concl. Martin LAPRADE; RJF 11/78, p. 328.

14. DESBOIS, *La notion de fraude á la loi et la jurisprudence,* tesis, París, 1927, núm. 23, p. 95.

15. Cass. crim. 19 marzo 1979; RJF 7-8 /79, p. 268.

16. DE LA VILLEGUÉRTN (J.), "L'achat d'une entreprise sous forme de droits sociaux", París: Revista *Droit et économie*, 1975, núm. 1, p. 3.

17. Cass. com., 29 nov. 1971: *Rev. soc.,* 1972, núm. 4. p. 703, nota 13. Oppétit.

18. Cass. com., 13 feb. 1979: JCP 1979, ed. G, IV, p. 137.

19. Se encontrará una síntesis jurisprudencial en la nota de Michcl MÉLFN, *JCP,* 1977, ed. CI, IT, 12508, relativa al fallo de Cass. com., 16 junio 1975.

guridad, pues ciertos auditores tienden a presumir que las cesiones globales del control de una sociedad encubren una cesión del activo social.[20] En numerosas contestaciones, a parlamentarios que denunciaban esta inseguridad, la administración tuvo ocasión de recordar con firmeza que la recalificación sólo es posible a condición de que se presente la *prueba* de que la *voluntad real de las partes* era ceder los elementos integrantes del activo social. Así, en 1969, precisó que tal sería el caso:[21]

"Si la administración estuviera en condiciones de establecer que bajo el disfraz de cesiones simultáneas o sucesivas, con anterioridad y de común acuerdo, los socios dieron fin a la persona colectiva y que la aparente cesión de sus derechos sociales, en verdad, encubre la transmisión concertada de los bienes que integraban el activo social". En una respuesta más reciente,[22] la administración confirmó que, por sí mismo, el cambio de manos de 1a. mayor parte del capital social no constituye un indicio suficiente para la prueba del encubrimiento de la cesión del activo social, c) *El régimen especial de las simulaciones de precios.* Según el artículo 1840:

"Es nulo, y no tiene efecto alguno, todo contradocumento que tenga por objeto un aumento del precio estipulado en un convenio de cesión de un oficio ministerial y toda convención que busque disimular parte del precio de una venta de inmuebles o de una cesión de establecimiento comercial..." La Corte de Casación subraya firmemente que la nulidad afecta solamente a la *convención secreta,* sin rozar la validez de la *convención aparente*, aunque hubiera indivisibilidad entre ambas. He aquí la postura de principio, reafirmada en 1979:[23]

"Considerando: que el Tribunal de apelación decidió fundadamente, que la nulidad preceptuada por el artículo 1840, respecto de todo convenio que tenga por fin disimular una parte del precio de venta de un establecimiento comercial, no se aplica sino a la convención secreta, sin rozar la validez de la convención aparente; que esta regla debe aplicarse aunque entre los dos convenios exista una indivisibilidad que el Tribunal de apelación no tuvo por qué investigar".

El derecho tributario *distingue*, pues, netamente:

- la simulación relativa a la naturaleza del contrato, sancionada por el artículo 1649 ***quinquiés*** B;

- la simulación relativa al precio estipulado en el contrato, sancionada por el artículo 1840.

Acontece que algunos tribunales mezclan ambos géneros: así, un Tribunal de apelación anuló, con fundamento en el artículo 1840, un arrendamiento gerencial de establecimiento comercial que encubría, en realidad, una cesión de establecimiento. La Corte de Casación no omitió señalar:[24]

"Que, con su fallo, el Tribunal de apelación violó el artículo 1840, que no sanciona al convenio encubridor de su verdadero carácter, sino únicamente al que simula, total o parcialmente, el precio de venta". 3°. *La simulación mediante interposición de persona.* Se trata de un caso de abuáb de derecho mediante engaño en la persona, pues el verdadero autor del acto permanece oculto, mientras que un *testaferro* interviene en forma ficticia. La posición de la administración es cómoda, pues puede perseguir a su gusto al autor real o al autor aparente: En definitiva, estamos ante el derecho común de la teoría de la simulación y, en virtud del artículo 1321 del Código civil, los terceros tienen la opción de contar con la situación aparente o de invocar el acto secreto.

Frecuentemente, por comodidad, la administración persigue al testaferro, quien no puede oponer la interposición de persona. Esta postura fue evocada, en 1974, en un fallo de principio:" [25]

"Considerando: que no se discute que el convenio de sustitución de persona que invoca el actor fue efectivamente concluido con anterioridad al periodo de imposición en litigio, que el señor Lemarchand no lo puso así de manifiesto en las declaraciones que firmó y dirigió a los servicios fiscales, con lo cual quiso conservarle a este convenio, inclusive respecto de dichos servicios, el carácter oculto que presenta en regla general un convenio de esta naturaleza, respecto de todos aquellos que no son partes del mismo; que, en razón de la postura así adoptada por el contribuyente, el convenio de referencia es inoponible a la admi-

20. AMEDEE-MANESME (G.), "La liscalité est-elle favorable aux cessions de bloc de controle?", París: *Revue de jurisprudence commerciale,* dic. 1977, p, 433; *Oppetit* (B.), "Les cessions de droits sociaux emportat le transfert du centróle d'une-societé: essai de synthése", *Rev. Soc.*, 1978. núm. 4, p. 631.
21. Respuesta de COKNI-JTTI-:: *JO.. déb. AN,* 31 mayo 1969, p. 1499, ^ núm. 4952; *JCP.* 1969, ed. Cl. II, 86681.
22. Respuesta núm. 972 al señor GANTIER: *J.O., déb. AN,* 30 nov. 1978, p. 8545; *DF,* 1979, núm. 7, com. 296; *Rev. soc.,* 1979, núm. I, p. 211.
23. Cass, com., 8 mayo 1979: *DF,* 1979, núm. 41, com. 1984; *JCP.* 1979, ed. G, H, 19192, nota de AS.
24. Cass. com., 19 feb. 1979: ***DF,*** 1979, núm. 30, com. 1664, concl. ROBÍN.
25. C E. 20 feb. 1974, núm. 83270, 8". y ***9*** Subsecciones, **sieur** LEMARCHAND: *DF,* 1974, núm. 30, com. 958, concl. MANDELKERN; DU- PONT, núm. 5/74, p. 201.

nistración; que, por lo tanto, la administración tenía derecho a determinar el impuesto como lo ha hecho en la especie, haciendo abastracción de dicho convenio, sin perjuicio del derecho que le incumbe de extraer sus consecuencias tributarias, desde que tuvo conocimiento del mismo.

Al fin de cuentas, sea del acto ficticio, sea del acto simulado, sea de la interposición de persona, el derecho común de la simulación, resultante de las disposiciones del Código Civil, brinda perfectamente las soluciones que el derecho tributario funda, de manera más artificial, a partir de la oscura teoría del abuso de derecho. Y hay algo peor: este rodeo no sólo es inútil, sino que la noción misma de abuso de derecho es falaz, al dar la ilusión de que el derecho positivo sanciona expresamente el fraude a la ley fiscal.

B. El abuso de derecho no sanciona el fraude a la ley tributaria

La teoría del fraude a la ley tributaria se presenta como un límite al principio de la libertad de las opciones tributarias. Esta teoría sigue siendo en Francia una postura doctrinal aislada, desarrollada esencialmente por Georges Lerouge, quien la define como un fraude de intención. En efecto, si este autor reconoce al contribuyente el derecho de ordenar sus intereses -de tal manera que el impuesto tenga la menor presa posible- ello se vale bajo la condición de que no abuse de este derecho. He aquí un resumen de su pensamiento:[26]

"El contribuyente no realiza en modo alguno un acto ilícito o aparente. De ninguna manera viola la ley tributaria. Al contrario, ejecuta un acto real, un acto justamente legal. Por lo tanto, importa la investigación de las intenciones de su realización. Aunque el procedimiento sea en efecto irreprochable, el fin perseguido puede ser ilícito. Pero, en la duda, se presumirá que no hubo una intención fraudulenta".

Se ha planteado la cuestión de si la existencia de un artículo especifico, para la represión de los abusos de derecho, no implica una consagración legislativa de esta doctrina del fraude de intención. Algunos autores lo han así admitido, como Pierre Courtois[27], quien concluye:

"La ley no pretende distinguir: quiere condenar, tanto el fraude por simulación o encubrimiento de la realización o transferencia de ingresos, como la habilidad que genera un mecanismo tributariamente menos oneroso".

Ello implicaría conceder al artículo 1649 *quinquiés* B un alcance que su letra no implica en modo alguno. El texto sanciona únicamente la simulación jurídica: en absoluto censura la *habilidad tributaria,* aunque ésta conduzca a construcciones jurídicas inusuales, inclusive hasta artificiales. Por lo demás, la jurisprudencia -sea la de la Corte de Casación, sea la del Consejo de Estado- jamás ha condenado la habilidad tributaria, a condición de que ésta no esté viciada por ninguna simulación.

Baste como prueba un fallo emitido en febrero de 1979, a propósito de un bello ejemplo de "astucia" tributaria, que algunos moralistas puntillosos habrían calificado, sin vacilación, de fraude a la ley tributaria. En el caso, se trataba de un "andamiaje" destinado a soslayar una regla del Código general de los impuestos (el artículo 233 del anexo II) que limita el derecho a deducciones en materia de impuesto al valor agregado en los arrendamientos amueblados, restricción que no existe en los arrendamientos de locales vacíos. El contribuyente había procedido de la manera siguiente: en un primer tiempo, arrendó vacíos inmuebles de su propiedad a una sociedad de responsabilidad limitada, de la cual, por lo demás, era el único socio, conjuntamente con su esposa; en un segundo tiempo, la sociedad de responsabilidad limitada subarrendó estos mismos inmuebles después de haberlos amueblado. Procediendo de este modo en dos etapas, mediante un rodeo ciertamente poco natural, este contribuyente pudo recuperar la totalidad del impuesto al valor agregado pagado en el primer tiempo, el del arriendo de local vacío, y se sustrajo así a las restricciones del artículo 233 del anexo 11.

La administración vio en este "andamiaje" un ejemplo patente de abuso de derecho. Sin embargo, el Consejo de Estado le infligió un desmentido manifiesto en los siguientes términos:[28]

"Considerando: que la administración admite que -si nos atenemos al análisis de la situación jurídica en que el señor Gamón se colocó mediante los actos o convenios más arriba indicados- se debe reembolsar la suma en litigio, que, por lo tanto y

26. LEROUGE fG.). ***Traité de la fraude en droit fiscal, a!.,*** núm. 62. p. **122.**

27. COURTOIS (P.), artículo precitado, *G.P.,* 1964, 1964, 1, doct., p. 87.

28. C.E. 23 feb. 1979, núm. 6688. 7'. y 8". Suhsecciones. sieur GAMÓN: *DF,* 1979, núm. 48, com. 2367; /Í/F4/79, p. 143.

como lo permite el artículo 1649 ***quinquiés*** B, sólo cabe investigar si esta situación jurídica simula una realidad diferente; que en la especie no estamos ante un caso de simulación, por las razones siguientes: Primeramente, puesto que no se discute la regularidad de la constitución y del funcionamiento de la sociedad de responsabilidad limitada; En segundo lugar, porque su existencia y sus operaciones no pueden ser consideradas como ficticias, por el único hecho de que el señor Gamón sea su autor; en tercer lugar, porque el contrato de arrendamiento pactado entre la sociedad y el señor Gamón, relativo a locales vacíos, no puede tampoco ser considerado como irregular o ficticio, por el único motivo de que la renta estipulada se calcula sobre la base de un porcentaje del monto global de los negocios del arrendador; finalmente, los ingresos del arrendamiento amueblado percibidos por la sociedad han sido adquiridos personalmente, entran en la determinación de los beneficios sociales gravables por el impuesto a las sociedades, beneficios éstos que no pueden ser percibidos por el señor Gamón sino mediante una distribución en regla;

"Considerando: que resulta de lo precedente que el ministro delegado de economía y finanzas carece de fundamento para impugnar el reembolso acordado por el Tribunal administrativo de Clermont Fe- rrand al señor Gamón".

El Consejo de Estado no ve ninguna operación ficticia o encubierta en este hábil planteamiento: la sociedad de responsabilidad limitada tiene una existencia jurídica verdadera, arriendos y subarriendos configuran contratos regulares...El contribuyente ha, indiscutiblemente, hecho gala de una sobresaliente habilidad tributaria, pero sin librarse a ninguna simulación jurídica. Pecó por intención, más no por acción.

A modo de conclusión, reproduciremos la opinión emitida por un juez inglés, Lord Norman, con motivo de un asunto tributario sometido en 1949 a la Cámara de los Lores:[29]

"El Parlamento puede incumplir su propósito, en sus esfuerzos por no quedar a la zaga en su lucha contra la habilidad empleada para evadir los impuestos. Es una desgracia para los contribuyentes que no intentan eludir la parte de la carga tributaria que les corresponde y, también, es decepcionante para el Tesoro. La Corte no forzará empero el sentido de los términos de las leyes tributarias, con objeto de completar los esfuerzos del Parlamento y de llenar las lagunas legislativas. La evasión tributaria *(tax avoidance*) es un mal, pero sería el comienzo de males mucho mayores, si los tribunales tuvieran que extender el lenguaje de la ley para someter a ésta a gentes que están fuera de su imperio". II. *El principio de no-ingerencia en la gestión de las empresas y la teoría del acto anormal de gestión* (omissis)

29. Texto citado en inglés por Thomas DELAHAYE, tesis *cil.,* p. 46, nota 36 y traducida al francés por John KIRKPATIUCK al final de su *préface,* p. 8.