

InDret

*El conflicte en l'aplicació de la norma tributària en la
Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria*

Maximino I. Linares Gil

Advocat de l'Estat

**Director del Servei Jurídic de l'Agència Estatal de l'Administració
Tributària Central**

Working Paper núm.: 225

Barcelona, juliol de 2004

www.indret.com

Sumario

1. Introducció
2. Instrument de tancament del sistema
3. Evolució de la normativa espanyola
4. El frau de llei en la Llei General Tributària de 1963
 - 4.1. Redacció inicial de la LGT
 - 4.2. Reforma de 1995
 - 4.3. Problemàtica plantejada
 - 4.4. En particular, superposició del frau de llei i de la simulació i compatibilitat del frau de llei amb el delictes fiscal
5. Gestació de la nova figura del conflicte en l'aplicació de la norma tributària
6. Primera aproximació a la nova figura del conflicte en l'aplicació de la norma tributària
 - 6.1. Actes o negocis conflictius
 - 6.2. Examen d'adequació
7. Informe preceptiu per a la declaració del conflicte en l'aplicació de la norma tributària

1. Introducció

L'1 de juliol és la data d'entrada en vigor de la Ley 59/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en endavant, LGT), que suposa una profunda revisió dels elements vertebradors de l'ordenament jurídic tributari espanyol. Entre les principals novetats que conté, ocupa un lloc destacat, sense cap mena de dubte, la regulació, dins de la Secció dedicada a la *“Interpretación, calificación e integración”*, del *“Conflicto en la aplicación de la norma tributaria”*. Denominació premonitòria de la conflictivitat que, molt probablement, comportarà l'aplicació d'aquesta nova norma tributària.

L'article 15 de la nova Llei disposa el següent:

“1.- Se entenderá que existe conflicto en la aplicación de la norma tributaria cuando se evite total o parcialmente la realización del hecho imponible o se minore la base o la deuda tributaria mediante actos o negocios en los que concurren las siguientes circunstancias:

- a) Que individualmente considerados o en su conjunto, sean notoriamente artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido.*
- b) Que de su utilización no resulten efectos jurídicos o económicos relevantes, distintos del ahorro fiscal y de los efectos que se hubieran obtenido con los actos o negocios usuales o propios.*

2.- Para que la Administración tributaria pueda declarar el conflicto en la aplicación de la norma tributaria será necesario el previo informe favorable de la Comisión consultiva a que se refiere el artículo 159 de esta ley.

3.- En las liquidaciones que se realicen como resultado de lo dispuesto en este artículo se exigirá el tributo aplicando la norma que hubiera correspondido a los actos o negocios usuales o propios o eliminando las ventajas fiscales obtenidas, y se liquidarán intereses de demora, sin que proceda la imposición de sanciones”.

L'Exposició de Motius de la nova Llei remarca que *“se revisa en profundidad la regulación del fraude de ley que se sustituye por la nueva figura del “conflicto en la aplicación de la norma tributaria”, que pretende configurarse como un instrumento efectivo de lucha contra el fraude sofisticado, con superación de los tradicionalmente problemas de aplicación que ha presentado el fraude de ley en materia tributaria”*.

No obstant, una anàlisi detallada de la nova figura planteja nombrosos interrogants i fa dubtar que realment tant pugui tenir per objecte la lluita contra el “frau sofisticat” com substituir la tradicional figura del frau de llei.

2. Instrument de tancament del sistema

Per què es regula en la nova Llei General Tributària el “conflicte en l'aplicació de la norma tributària”?

Des de ja fa algun temps els ordenaments tributaris tenen la necessitat de dissenyar instruments específics que resolguin una autèntica problemàtica jurídica, derivada de la contradicció entre els principis següents:

- a) El principi de legalitat i tipicitat tributària, que impedeix l'extensió del fet imposable més enllà dels seus termes estrictes. D'acord amb aquest principi queda prohibida l'analogia (art.14 LGT).
- b) El principi de justícia tributària, d'acord amb el qual han de tributar totes les manifestacions de riquesa que el legislador ha volgut que tributin, i que estan en el resultat obtingut, encara que s'hi arribi a través d'actes i negocis jurídics no inclosos en l'àmbit estricte del fet imposable.

Aquesta contradicció s'aguditzava per la tendència natural dels ciutadans a tractar de minimitzar la seva càrrega tributària, essent capaços d'enginyar creacions jurídiques que permetin aconseguir els resultats pràctics desitjats amb menys tributació que els actes o negocis jurídics usuals que seran els que cabalment s'hagin pogut contemplar pel legislador en l'elaboració de la norma tributària.

Sorgeix així el fenomen de l'*elusió* fiscal, que es contraposa immediatament al d'*evasió* fiscal i al d'*economia d'opció*. En l'*elusió* fiscal no s'infringeix la llei tributària, sinó que se n'esquiva l'aplicació; en l'*evasió* fiscal es vulnera directament, normalment mitjançant ocultació, l'esmentada llei; en l'*economia d'opció* es tria lícitament entre diverses alternatives jurídiques en funció de la seva menor càrrega fiscal. L'*elusió* es diferencia de l'*economia d'opció* en què, en el primer cas, l'ordenament jurídic vol que la tributació tingui lloc malgrat utilitzar-se actes i negocis jurídics vàlids. L'*evasió* fiscal pot identificar-se amb el frau fiscal o engany, que és fermament perseguible per l'Administració tributària i que acostuma a comportar la imposició de sancions administratives o penals.

Per evitar l'*elusió* fiscal (*tax avoidance*) els ordenaments jurídics han recorregut a diversos remeis, o a la seva combinació, en funció de les tradicions jurídiques respectives:

1. Un primer instrument per evitar l'*elusió* fiscal és acudir a la figura del *frau de llei*, bé en la seva configuració clàssica, d'arrel privatística, bé en la seva reformulació tributària.
2. En altres ocasions s'acudeix a les anomenades *clàusules antielusió*, conegudes també com “clàusules antiabús” que, al seu torn, poden ser generals o específiques. Les específiques (p.e. fixació del valor de mercat,...) poden excloure l'aplicació de la general o, al contrari, ser d'aplicació subsidiària.

Per exemple, en el dret italià no existeix una clàusula general antielusiva, sinó alguns preceptes específics. La més coneguda és la clàusula general d'abús de les possibilitats de configuració jurídica recollida en el paràgraf 42 de l'Ordenança tributària alemanya (AO)¹ i que la doctrina alemanya considera una espècie del gènere frau de llei.

3. Amb caràcter complementari s'invoca en ocasions l'alçament del vel tributari, que pot venir establert directament per la norma (per ex., transparència fiscal).

Aquests instruments actuen com a vàlvules de tancament del sistema que intenten realitzar el principi de justícia tributària fent tributar actes o negocis jurídics formalment desfiscalitzats.

El que els comportaments elusoris tinguin com un dels elements dinamitzadors més rellevants les diferents tributacions entre els països ha obligat a generalitzar les respostes jurídiques que, no obstant això, sense ser homogènies ni coherents entre si, s'acaben influïnt recíprocament generant determinat grau de sincretisme. Tot això contribueix a generar una situació força confusa i plena de *falsos amics* entre uns i altres ordenaments jurídics.

3. Evolució de la normativa espanyola

Des de la Llei General Tributària de 1963 fins la recent Llei 58/2003, la legislació espanyola ha optat per regular de forma específica el frau de llei en matèria tributària. Juntament amb això s'han anat aprovant mesures antiabús específiques, per exemple, regles de valoració en cas d'operacions vinculades.

No obstant, les dificultats que s'han suscitat en ocasió del frau de llei, amb interminables debats doctrinals sobre la seva admissibilitat o no en l'àmbit tributari, o sobre la seva eventual autonomia respecte del frau de llei civil, han portat el legislador, tal com recordava l'Exposició de Motius transcrita més amunt, a substituir-lo per una clàusula general antielusió anomenada "conflicte en l'aplicació de la norma tributària".

¹ "La ley tributaria no podrá ser eludida mediante el abuso de las posibilidades de configuración jurídica que ofrece el derecho. En caso de abuso nacerá el crédito tributario tal como hubiera nacido con arreglo a la configuración jurídica adecuada a los hechos económicos".

4. El frau de llei en la Llei General Tributària de 1963

4.1. Redacció inicial de la LGT

En la seva redacció originària de 1963, l'article 24.2 de la Llei General Tributària disposava el següent:

“Para evitar el fraude de ley se entenderá, a los efectos del número anterior, que no existe extensión del hecho imponible cuando se graven hechos realizados con el propósito probado de eludir el impuesto, siempre que produzcan un resultado equivalente al derivado del hecho imponible. Para declarar que existe fraude de ley será necesario un expediente especial en el que se aporte por la Administración la prueba correspondiente y se dé audiencia al interesado”.

4.2. Reforma de 1995

Després de la Llei 25/1995, de 20 de juliol, l'article 24 abans citat ha quedat amb la redacció següent:

“1.- Para evitar el fraude de ley se entenderá que no existe extensión del hecho imponible cuando se graven hechos, actos o negocios jurídicos realizados con el propósito de eludir el pago del tributo, amparándose en el texto de normas dictadas con distinta finalidad, siempre que produzcan un resultado equivalente al derivado del hecho imponible. El fraude de ley tributaria deberá ser declarado en expediente especial en el que se dé audiencia al interesado.

2.- Los hechos, actos o negocios jurídicos ejecutados en fraude de ley tributaria no impedirán la aplicación de la norma tributaria eludida ni darán lugar al nacimiento de las ventajas fiscales que se pretendía obtener mediante ellos.

3.- En las liquidaciones que se realicen como resultado del expediente especial de fraude de ley se aplicará la norma tributaria eludida y se liquidarán los intereses de demora que correspondan, sin que a estos solos efectos proceda la imposición de sanciones”.

4.3. Problemàtica plantejada

La regulació del frau de llei en matèria tributària ha motivat una insatisfacció general per les raons següents:

- a) *Doctrinal*: ha existit una permanent discussió doctrinal sobre el sentit i l'abast de la figura. En la Comissió per a l'Estudi i Proposta de Mesures per a la Reforma de la Llei General Tributària es van enfrontar dues posicions: una, partidària de suprimir per inadequada la regulació del frau de llei, perquè no és possible cap retret quan no s'ha realitzat el fet imposable; una altra, favorable a una clàusula de prohibició general del frau de llei o a una clàusula antiabús.
- b) *Procedimental*: un cop derogat el Reial Decret 1919/1979, de 29 de juny, pel Reial Decret 803/1993, de 28 de maig, l'absència de regulació de l'expedient especial ha obligat a

l'aplicació de procediment administratiu general², sense que tampoc hagin faltat crítiques doctrinals.

- c) *Material*: la freqüent confusió de les fronteres entre el frau de llei (elusió fiscal) i els supòsits de simulació (evasió fiscal), més enllà de la senzilla distinció teòrica. Potser també caldria donar notícia en aquest punt de la influència que ha tingut durant molt de temps la interpretació econòmica³, amb la consegüent requalificació de l'Administració tributària. A més, advertiu que, per exemple, el Codi penal espanyol, en tipificar el delictes fiscal en l'article 305 utilitza el verb "eludir", no evadir.
- d) *Jurisprudencial*: han existit pronunciaments judicials contradictoris al respecte, sense que tampoc hagi faltat jurisprudència contenciosa que aplica directament l'article 6.4 del Codi civil, relatiu al frau de llei civil, per corregir conductes d'elusió fiscal (STS 6 Mai.1988, Ar.3771; 22 Mar.1996, Ar.2684)

4.4. En particular, superposició del frau de llei i de la simulació i compatibilitat del frau de llei amb el delictes fiscal

Sorprèn la comprovació de què dues figures jurídiques tan nítidament diferenciades en el pla teòric⁴ se superposen en l'aplicació pràctica, difuminant els seus respectius contorns fins al punt de fer-los gairebé inaprehensibles.

Teòricament el frau de llei parteix de l'existència d'actes o negocis jurídics vàlids, és a dir, que reuneixen tots els elements exigits per l'ordenament jurídic per tal de desplegar efectes jurídics. Actes o negocis jurídics realitzats a l'empara d'una determinada normativa (norma de cobertura) que no els protegeix prou (per no perseguir els seus resultats habituals o no respondre als patrons usuals de conducta), per la qual cosa s'ha d'aplicar la norma tributària (norma defraudada) que resulta d'aplicació als actes o negocis jurídics que normalment s'haguessin d'haver emprat a la vista de les circumstàncies concurrents. D'alguna manera es pot dir que s'ha "abusat" de la norma⁵.

PALAO TABOADA ha definit el frau de llei tributari com "*la consecución de un resultado económico por medios jurídicos distintos a los normales, medios jurídicos que natural y primariamente tienden al logro de*

² Basada en la doctrina del Tribunal Suprem d'acord amb la qual la manca de desenvolupament reglamentari no pot deixar inaplicada una llei (SSTS 10 Mai.1989, JT 3816; 24 Nov.1993, JT 8462).

³ Vigent a Alemanya des de 1919 a 1979, s'intentava recolzar en el nostre ordenament en l'article 25.2 de la Llei General Tributària ("*Cuando el hecho imponible se delimita atendiendo a conceptos económicos, el criterio para calificarlos tendrá en cuenta las situaciones y relaciones económicas que, efectivamente existan o se establezcan por los interesados, con independencia de las formas jurídicas que se utilicen*").

⁴ L'article 16 LGT diu el següent: "1.- *En los actos o negocios en los que exista simulación, el hecho imponible gravado será el efectivamente realizado por las partes. 2.- La existencia de simulación será declarada por la Administración tributaria en el correspondiente acto de liquidación, sin que dicha calificación produzca otros efectos que los exclusivamente tributarios. 3.- En la regularización que proceda como consecuencia de la existencia de simulación se exigirán los intereses de demora y, en su caso, la sanción pertinente.*"

⁵ L'exemple paradigmàtic acostuma a ser l'elusió de l'Impost sobre Transmissions Patrimonials, pel que fa a les transmissions oneroses de béns immobles, utilitzant la legislació mercantil (PALAO TABOADA).

fines diversos, que no están gravados o lo están en medida más reducida que aquellos medios normales o usuales"⁶.

Per contra, la simulació suposa la creació d'una realitat jurídica aparent (simulada) que oculta una realitat jurídica diferent (subjacent) o que oculta la inexistència d'acte o negoci jurídic. La simulació comporta per tant una ocultació de la realitat, un engany, que per la seva pròpia naturalesa ha de ser intencionat i que mereix el màxim retret penal quan s'ha realitzat amb la finalitat d'evitar el pagament d'impostos. Aquesta simulació pot afectar qualsevol dels elements que integren un acte o negoci jurídic. En el cas de contractes, la simulació pot afectar, per tant, l'objecte, els subjectes i, en dret espanyol, la causa (cfr.art.1261 Cc). El problema sorgeix en la simulació de la causa, atesa la seva imprecisa configuració en el dret espanyol i la seva estreta vinculació amb la finalitat o propòsit pràctic que les parts persegueixen amb un determinat contracte. Així, s'arriba a afirmar que un contracte no realitzat amb el fi o propòsit habitual o normal, sinó per aconseguir un resultat singular, pateix un vici en la causa, apartant-se de la seva "causa típica", arribant a no tenir-la i a merèixer la qualificació de simulat. En aquest moment es produeix la confluència entre el frau de llei i la simulació, que dificulta extraordinàriament la seva distinció, subordinant la seva qualificació, al cap i a la fi, a cada concret operador del dret. La delimitació, amb freqüència, es converteix en una autèntica missió impossible. Els supòsits d'interposició real de societats, en els quals part de la doctrina no admet la simulació i una altra exigeix que la societat no tingui funcionament real i efectiu, esdevenen especialment conflictius.

I aquesta superposició no és merament teòrica, sinó que ocasiona conseqüències pràctiques d'extraordinària gravetat. Mentre que en el cas del frau de llei l'ordenament jurídic preveu exigir la càrrega tributària que hauria correspost al fet imposable esquivat, en la simulació, a més, es preveu la possible imposició de sancions i, segons els casos, l'exigència de responsabilitat penal. D'una opció qualificadora es passa de no exigir sancions a poder afirmar l'existència d'un delictes fiscal.

Alguna doctrina entén acreditada una tendència dels òrgans de l'Administració tributària a afirmar l'existència de simulació en supòsits més propis del frau de llei. Però hem de recordar que la controvèrsia afecta fins i tot els pronunciaments dels nostres més Alts Tribunals. Portem a col·lació, com a exemple, la recent Sentència del Tribunal Suprem de 15 de juliol de 2002, cas Kepro⁷, que manté les condemnes per delictes fiscal.

Aquesta confusió entre simulació i frau de llei es veu, tanmateix, propiciada per:

⁶ PALAO TABOADA, C. "La elusión fiscal mediante sociedades. Comentarios a los artículos 38 y 40 de la ley 50, de 14 de noviembre de 1977", Civitas, REDF, nº 15-16, 1978, pàg. 386.

⁷ J.A.CHOCLÁN MONTALVO, jurista del Consejo General del Poder Judicial entén que es tracta d'un cas clar de frau de llei sense ocultació i no de simulació. Aquesta última, per contra, es justifica en la sentència per l'absència d'un projecte empresarial real en les societats constituïdes. Actualidad Jurídica Aranzadi, nº 551, 31 Oct.2002.

- a) La possible concurrència de simulació i frau de llei quan el negoci dissimulat és també fraudulent. S'acostuma a expressar en aquest punt la màxima recordada per DE CASTRO: "*tot modis committitur simulatio quot modis committitur fraus*".
- b) L'equiparació que porten a terme alguns ordenaments jurídics, com succeeix amb l'abús de dret francès, que comprèn tant els casos de frau de llei com de simulació. En altres països s'usa com a clàusula antiabús una interpretació àmplia de la pròpia simulació.
- c) També s'ha vist afavorida per l'ús del terme "propòsit" en el vigent article 24 de la Llei General Tributària, que ha portat un sector de la doctrina a exigir un element subjectiu en el frau de llei tributari, a diferència de la caracterització objectiva majoritàriament compartida del frau de llei civil, que tracta de protegir l'abús objectiu de la norma jurídica.
- d) A més, la simulació és més fàcil de declarar, incumbint el propi òrgan que regularitza la situació tributària sense necessitat d'acudir a un expedient *ad hoc*.

De vegades, la dificultat de provar la simulació ha inclinat els òrgans tributaris cap a la consideració de negocis jurídics "indirectes"⁸, als quals s'aplica la norma legal sobre qualificació reflectida en l'article 25.2 de la vigent Llei General Tributària, reproduïda en el nou article 13 LGT ("Calificación"⁹).

Finalment, s'ha d'esmentar la incidència de les argumentacions contingudes en la recent Sentència de la Sala Penal del Tribunal Suprem 751/2003, de 28 de novembre (Rec. Cas. 7/2001)¹⁰. L'Alt Tribunal, enfront de les alegacions dels recurrents, sosté que els negocis jurídics invocats van ser simples aparences, simulacions, realitzades pels acusats per tal d'encobrir l'increment patrimonial derivat d'una operació que consistia purament i simplement en la venda d'uns terrenys amb posterior repartiment familiar¹¹.

La sentència combat l'argumentació dels recurrents, els quals estimen que concorria en el cas un frau de llei que no pot determinar la comissió de cap delictes. Aquí el Tribunal Suprem recorda que s'està enfront d'un supòsit de simulació, on la realitat es disfressa, si bé afegeix unes consideracions que, per constituir *obiter dicta*, no s'han de subestimar. El Tribunal Suprem nega la proposició inicial, és a dir, que el frau de llei eximeixi del delictes fiscal, entenent que "*no cabe*

⁸ El Tribunal Econòmic Administratiu Central resumeix la seva doctrina en la Resolució de 2 de febrer de 1994. La utilització del negoci indirecte, acusat d'encobrir una interpretació econòmica, no ha gaudit d'un clar recolzament jurisprudencial i ha decaïgut des de la reforma de 1995. El TEAC va arribar a excloure en determinats supòsits el frau de llei donant prevalença al concepte més ampli de negoci indirecte.

⁹ "*Las obligaciones tributarias se exigirán con arreglo a la naturaleza jurídica del hecho, acto o negocio realizado, cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hubieran dado, y prescindiendo de los defectos que pudieran afectar a su validez*".

¹⁰ Va ser Ponent de la Sentència l'actual Fiscal General de l'Estat, Cándido Conde-Pumpido.

¹¹ "*Se trata de una cobertura formal, pura apariencia, carente de causa y de voluntad negocial, urdida únicamente con la finalidad de encubrir los contratos subyacentes de compraventa de terrenos y donación parcial de su importe, para poder así eludir los tributos correspondientes a estos negocios jurídicos reales de compraventa y donación bajo el manto de la simulación*" (FJ 21è).

apreciar un menor disvalor en la conducta de quien de modo deliberado y consciente encubre la elusión típica mediante un fraude de ley respecto de quien simplemente omite realizar el pago con un mayor riesgo de ser descubierto” (FJ 24è). Amb cita expressa de l'article 24 de l'encara vigent Llei General Tributària s'afirma que l'aplicació de la norma tributària eludida permet constatar una elusió fraudulenta superior a la quota típica¹², perquè el Codi penal no sanciona la utilització del procediment encobridor de l'elusió impositiva, sinó l'elusió com a tal. En definitiva, *“el fraude de ley no impide la aplicación de las normas eludidas, incluidas las que sancionan penalmente la elusión fiscal en determinados supuestos”*.

Aquest pronunciament del Tribunal Suprem, orientat sense cap mena de dubte a influir decisivament en el debat sobre el frau de llei tributari i que s'ha de tenir en compte en qualsevol aproximació a la nova figura del conflicte en l'aplicació de la norma tributària, proclama sense embuts, per tant, la compatibilitat entre el frau de llei i la defraudació tributària, de manera que *“en el ámbito penal, la ingeniería fiscal fraudulenta debe ser objeto de sanción, cuando la conducta efectivamente realizada revista por sí misma caracteres delictivos” (FJ 38è).*

5. Gestació de la nova figura del conflicte en l'aplicació de la norma tributària

Quan es van iniciar els treballs d'elaboració de la nova Llei General Tributària el frau de llei tributària va concentrar alguns dels debats més intensos. Fruit d'aquest procés va ser l'Avantprojecte que es va remetre a Dictamen del Consell d'Estat, l'article 15 del qual regulava la figura que ens ocupa, si bé encara amb el nom de *“abuso en la aplicación de la norma tributaria”* i amb la redacció següent:

“1.- Se entenderá que existe abuso en la aplicación de la norma tributaria cuando los obligados tributarios eludan total o parcialmente la realización del hecho imponible o minoren la base o la deuda tributaria mediante actos o negocios en los que concurran las siguientes circunstancias:

- c) Que, individualmente considerados o en su conjunto, sean notoriamente artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido.*
- d) Que de su utilización no resulten efectos jurídicos o económicos relevantes, distintos del ahorro fiscal y de los efectos que se hubieran obtenido con los actos o negocios usuales o propios.*

2.- Para que la Administración tributaria pueda declarar el abuso en la aplicación de la norma tributaria será necesario el previo informe favorable de la Comisión consultiva a que se refiere el artículo 159 de esta ley.

3.- En las liquidaciones que se realicen como resultado de lo dispuesto en este artículo se exigirá el tributo aplicando la norma eludida o eliminando las ventajas fiscales obtenidas, y se liquidarán intereses de

¹² 120.000 euros a partir de l'1 d'octubre de 2004, amb els efectes retroactius propis d'una llei penal.

*demora, sin perjuicio de la sanción que, en su caso, proceda de acuerdo con lo dispuesto en la letra d) del apartado 1 del artículo 185 de esta Ley*¹³.

Val la pena sintetitzar l'opinió del Consell d'Estat. Deixem de banda la seva crítica a la possibilitat de sancionar aquesta conducta, prenent en consideració la seva exclusió des del Projecte de Llei presentat al Congrés dels Diputats, malgrat algunes esmenes que no van prosperar durant el tràmit parlamentari. Pel que fa a la delimitació dels supòsits en què cal apreciar l'existència d'abús (conflicte) l'alt òrgan consultiu ens diu que *“La redacción proyectada pone de manifiesto, en primer lugar, un recurso excesivo a conceptos jurídicos indeterminados, que dejan un margen de apreciación demasiado amplio e impreciso; es decir, no permite acotar con una mínima precisión los supuestos de hecho que puede abarcar el denominado abuso en la aplicación de la norma tributaria, lo que resulta evidentemente contrario al principio de seguridad jurídica”*¹⁴. A més, el Consell d'Estat afirma que en els termes projectats, l'article 15 podrà donar lloc a qualificar com a abús qualsevol economia d'opció, cosa que no resulta adequada¹⁵. Conclou el Dictamen la qüestió afirmant que *“Por tanto, debe revisarse en profundidad la regulación proyectada”*. Que jutgi el lector si aquesta revisió ha tingut lloc, a la vista del text final resultant de la tramitació parlamentària.

Si comparem el text de l'Avantprojecte amb el publicat al Butlletí Oficial de l'Estat advertim dues diferències, més formals que substantives. En primer lloc s'ha substituït el terme “abuso” per “conflicto”; a més, s'ha suprimit qualsevol referència a la “elusión”, substituïda per “evitación”. Sembla que s'ha volgut eliminar qualsevol connotació d'il·licitud, si bé el resultat és el propi de les clàusules antiabús o antielusió. Perquè si no es tracta d'això, quina naturalesa jurídica té la nova figura del “conflicte en l'aplicació de la norma tributària”?

¹³ Aquest article remarcava que constituïa infracció tributària eludir total o parcialment la realització del fet imposable o minorar la base o el deute tributari mitjançant actes o negocis en els quals concorrien les circumstàncies previstes en l'apartat 1 de l'art. 15 d'aquesta Llei, sempre que:

- L'Administració hagi declarat l'abús en l'aplicació de la norma d'acord amb allò que disposa l'article 159 de la Llei, i
- Les circumstàncies del cas concret posin de manifest l'existència d'una maquinació realitzada amb ànim defraudatori.

Finalment, l'inicialment projectat article 190 qualificava aquesta infracció com a molt greu i la sancionava amb *“multa pecuniària proporcional del 100 per 100 de la diferencia entre el importe de la deuda tributaria que hubiera correspondido por la realización de los actos o negocios usuales o propios y el importe por el que se tributaron las operaciones realizadas”*.

¹⁴ El principi de justícia tributària amenaça la seguretat jurídica, al contrari d'altres figures jurídiques com la prescripció, en les quals la seguretat jurídica lesiona el principi de justícia material.

¹⁵ *“Esto es especialmente relevante en el ámbito societario internacional, pues no puede desconocerse que con frecuencia se produce una “huida” hacia la fiscalidad de otros países del entorno comunitario (Holanda, Luxemburgo), en muchos supuestos perfectamente legítima y evidentemente justificada por la búsqueda de una menor tributación. La actual redacción del artículo 15 del anteproyecto podría dar lugar a que todos estos supuestos fuesen calificados como supuestos de abuso, lo cual no se corresponde con el objetivo que teóricamente persigue esta figura, que es la eliminación de lo que llama la memoria “fraude sofisticado”*”.

6. Primera aproximació a la nova figura del conflicte en l'aplicació de la norma tributària

En la nostra opinió, l'article 15 NLGT és clarament una clàusula genèrica antiabús o antielusió que comprèn, almenys, els supòsits de fet tradicionalment inclosos en el frau de llei tributari i, segurament, els considerats negocis indirectes. És difícil concebre un frau de llei tributari que quedi fora de l'àmbit d'aplicació del nou conflicte. De fet, la pròpia Exposició de Motius li dóna un efecte no complementari, sinó substitutiu¹⁶.

Una primera aproximació al conflicte ens porta a realitzar les consideracions següents:

1a.- El conflicte no es produeix en supòsits de defraudació tributària o evasió fiscal, en els quals hi ha engany o simulació i que han de ser objecte de regularització administrativa o penal, si escau amb les sancions corresponents.

D'aquí que no compartim plenament l'Exposició de Motius de la nova Llei General Tributària -i de la Memòria del propi text- en el sentit de dirigir la nova figura a combatre el "frau sofisticat". No sembla que sigui necessàriament així. Si hi ha frau, sigui o no sofisticat, no hi ha conflicte en l'aplicació de la norma. Hi ha engany. Potser resulta admissible que es combat el frau sofisticat amb un instrument que exclou d'arrel la imposició de sancions per frau?

El punt més difícil de delimitar és l'integrat per les conductes en les quals pensa el Tribunal Suprem quan proclama la compatibilitat del frau de llei amb el delictes fiscal. Pot sostenir-se, potser, que les conductes enquadrables en el conflicte deixen de constituir elusió en els termes de l'article 305 del Codi Penal, sense que aquest pugui ignorar el contingut explícit de la Llei General Tributària al mateix temps d'integrar la conducta constitutiva de delictes fiscal. O bé es podria entendre que quan hi ha elements probatoris suficients que acreditin la finalitat fraudulenta dels actes o negocis jurídics, resulta indiferent que els mateixos hagin estat simulats o no, perquè en tots dos casos seria possible la reacció de l'ordenament sancionador. En qualsevol cas, no sembla que, com a mínim de moment, s'hagi aconseguit plenament l'anhelada seguretat jurídica.

2a.- Tampoc hi ha conflicte, lògicament, en cas de legítima economia d'opció, expressió encunyada per José Larraz López, en el marc de la planificació fiscal. En aquests casos els actes o negocis jurídics realitzats han de ser els habituals o propis per al resultat obtingut.

En realitat, la norma vol evitar el que la doctrina alemanya ha anomenat un "impost sobre els ximplés".

3a.- La determinació del conflicte haurà d'examinar-se cas per cas.

¹⁶ Encara que el nou article 15 conviurà molt de temps amb l'article 24 LGT que encara segueix vigent, doncs el conflicte solament s'aplicarà als actes o negocis realitzats a partir de l'1 de juliol de 2004 (que difícilment seran comprovats abans de 2006).

4a.- Només la inspecció dels tributs pot declarar el conflicte en l'aplicació de la norma tributària (cfr.art.159.1). No sembla que hi hagi marge d'apreciació en altres fases de l'aplicació dels tributs.

6.1. Actes o negocis conflictius

Els actes o negocis (en poques ocasions en serà un d'aïllat) que donen lloc al conflicte, han de reunir les següents característiques:

- a) Que evitin total o parcialment la realització del fet imposable o minorin la base o el deute tributari.
- b) Que, individualment considerats o en el seu conjunt, siguin notòriament artificiosos o impropis per a la consecució del resultat obtingut.

En relació amb aquest segon aspecte es troba la primera nota amb què la jurisprudència alemanya caracteritza l'abús del paràgraf 42 AO, és a dir, la ruptura entre el fet econòmic substancial i la forma escollida pel contribuent per tal de realitzar un determinat acte jurídic. Junt amb això la forma jurídica utilitzada ha de ser "inadequada".

- c) Que de la seva utilització no en resultin efectes jurídics o econòmics rellevants, diferents de l'estalvi fiscal i dels efectes que s'haguessin obtingut amb els actes o negocis usuals o propis.

El tercer aspecte que caracteritza jurisprudencialment la figura alemanya és la inexistència d'un motiu econòmic raonable. Aquest element del conflicte recorda el criteri del "propòsit negocial" o de les "vàlides raons econòmiques" o "motius econòmics vàlids" (*business purpose test*) que s'obren pas en altres ordenaments jurídics¹⁷ per tal d'evitar la presumpció de frau o evasió fiscal. Quelcom que haurà de ser completat amb el possible "motiu jurídic vàlid", amb les seves complexitats interpretatives.

Els precedents en l'àmbit comunitari semblen exigir una anàlisi cas per cas, sense criteris generals predeterminats (STJCEE 17 Jul.1997 Leur-Bloem).

Malgrat les dificultats hermenèutiques de la Llei, avançades pel Consell d'Estat i només

¹⁷ A Espanya, l'article 96.2 del Text Refós de la Llei de l'Impost de Societats, aprovat per Reial Decret Legislatiu 4/2004, de 5 de març, en matèria de règim fiscal aplicable a les operacions de fusió, escissió, aportacions d'actius i bescanvi de valors realitzades entre societats de diferents Estats membres. La Directiva 90/434/CEE, de 23 de juliol, DOCE L 225, 20 Agost 1990 permet inaplicar el règim especial fiscal quan l'objectiu principal de l'operació sigui el frau o l'evasió fiscal, que es pot presumir quan no existeixin motius econòmics vàlids, com la reestructuració o la racionalització de l'activitat de la societat. S'acostuma a citar com a primera formulació del *business purpose* el cas *Gregory v. Helvering* (1935), en el qual el Tribunal Suprem assenyala que allò rellevant és que es tractava "simplement d'una operació sense finalitat de negoci o societària, un mer artifici que es va revestir de forma de reorganització societària per tal d'amagar el seu veritable caràcter".

superables amb la futura aplicació judicial, ens podem atrevir a dir alguna cosa al respecte. Un primer criteri sistemàtic faria coincidir l'adjectiu "artificios" amb "inusual"¹⁸, convertint en acte o negoci potencialment conflictiu l'excessivament "innovador" o "insòlit". Pel que fa als adjectius "impropi" i "propi", el Consell d'Estat s'inclina per apreciar el significat d'influència anglosaxó "inadequat" i "adequat". Podríem utilitzar el terme "normal" per englobar les dues característiques: usual i adequat.

A més, els actes o negocis conflictius han de reunir conjuntament les circumstàncies d'"inadequació" i "absència d'efectes econòmics o jurídics rellevants".

6.2. Examen d'adequació

La nova Llei obligarà a examinar els actes o negocis potencialment conflictius a través d'un doble test, formal i material.

Un primer examen formal tracta de donar resposta a la pregunta següent: És "normal" aconseguir el resultat obtingut a través d'aquests actes o negocis?

Tot seguit, s'abordarà materialment la qüestió: Hi ha efectes jurídics o econòmics "específics rellevants"? Té sentit l'operació jurídica si s'ignorés l'element fiscal?

La Llei és clar que persegueix l'objectivització del conflicte, reduint a la irrellevància la intenció dels contribuents, perquè el conflicte és motivat no per un *propòsit*, sinó per un *resultat* o efecte. Un cop més, s'ha de cridar l'atenció sobre com l'anàlisi del resultat ens pot portar alternativament a qualificar un negoci jurídic com a anormal (inadequat) o com a simulat, en la mesura que el resultat produït -i normalment volgut- és el propi d'un altre de diferent, que seria el negoci dissimulat.

7. Informe preceptiu per a la declaració del conflicte en l'aplicació de la norma tributària

Finalment, acabarem aquesta aproximació inicial a la nova figura del conflicte en l'aplicació de la norma tributària recordant que la Llei ha condicionat la seva declaració, a mode de garantia fonamental, a l'existència d'un informe preceptiu previ, recollint alguns dels suggeriments continguts en els Informes d'experts previs a la reforma. Aquest informe, que vincularà l'òrgan d'inspecció sobre la declaració del conflicte, l'ha d'emetre la Comissió consultiva que es constitueixi, en els termes establerts reglamentàriament, per dos representants de l'òrgan competent per contestar les consultes tributàries escrites, actuant un d'ells com a President, i per dos representants de l'Administració tributària actuant.

¹⁸ No obstant això, crida l'atenció que en l'Avantprojecte s'utilitzava el terme "*notoriamente inusual*" que va passar en el Projecte a "*notoriamente artificioso*". En contra d'aquesta equiparació es pronuncia PALAO TABOADA, C. en el curs sobre "*La nueva Ley General Tributaria*" de la UIMP el juliol 2003.

Cal assenyalar com a precedent d'aquesta Comissió consultiva l'existent per a la repressió dels abusos de dret francesa, presidida per un Conseller d'Estat i formada per tres membres més.

Atesa la naturalesa d'aquesta institució, sembla aconsellable que almenys un dels dos representants de l'Administració tributària actuant procedeixi de l'òrgan al qual correspon el seu assessorament jurídic, especialment quan existeixi una garantia normativa d'independència respecte de l'òrgan de comprovació. És el cas, per exemple, del Servei Jurídic de l'Agència Tributària, previst en l'article 103.8è de la Llei 31/1990, de 27 de desembre¹⁹.

Des del punt de vista procedimental, la Llei preveu que quan l'òrgan actuant cregui que concorre el pressupòsit de fet del conflicte, ho comunicarà a l'interessat, i li concedirà un termini de quinze dies per presentar al·legacions i aportar o proposar les proves que estimi procedents. Un cop rebudes les al·legacions i practicades, si escau, les proves proposades, l'òrgan actuant remetrà l'expedient complet a la Comissió consultiva. Per tant, l'interessat no té una relació directa amb la Comissió, que es configura com un òrgan col·legiat intern d'informe i no com una espècie d'àrbitre en el procediment inspector.

Des del punt de vista temporal el temps transcorregut des que es comuniqui a l'interessat la procedència de sol·licitar l'informe preceptiu fins a la seva recepció per l'òrgan d'inspecció es considerarà una interrupció justificada del còmput del termini de les actuacions inspectores. El termini màxim per emetre l'informe serà de tres mesos des de la remissió de l'expedient a la Comissió consultiva, termini ampliable fins a un mes mitjançant acord motivat de la mateixa Comissió.

Un cop transcorregut el termini d'emissió d'informe, es reprendrà el còmput del termini de durada de les actuacions inspectores, mantenint-se l'obligació d'emetre l'informe, encara que es podran continuar les actuacions i, si escau, dictar liquidació provisional respecte dels altres elements de l'obligació tributària no relacionats amb les operacions analitzades per la Comissió consultiva.

L'informe de la Comissió consultiva vincularà l'òrgan d'inspecció sobre la declaració del conflicte en l'aplicació de la norma, i ni aquest ni els altres actes dictats en aplicació del que disposa l'article 159 (acord de sol·licitud d'informe, per exemple) seran susceptibles de recurs o reclamació, però en els que s'interposin contra els actes i liquidacions resultants de la comprovació podrà plantejar-se la procedència de la declaració del conflicte en l'aplicació de la norma tributària.

¹⁹ Independent però proper a l'Administració actuant i coneixedor de la realitat jurídica i els precedents, especialment per la seva intervenció enfront de figures jurídiques alternatives com la simulació. Ens sembla una solució més equilibrada que la formulada en alguna esmena parlamentària proposant que els dos membres de l'Administració actuant fossin substituïts per altres dos del "Consejo de Defensa de los Contribuyentes".

En definitiva, el conflicte en l'aplicació de la norma tributària és un intent del legislador, que no és el primer ni segurament serà l'últim, per tal de fer efectiva la justícia tributària conciliant la prohibició de l'analogia en la determinació dels fets imposables amb la necessitat d'evitar abusos de l'autonomia de la voluntat mitjançant la creació inadequada d'actes i negocis jurídics amb finalitat exclusiva d'estalvi fiscal.