

InDret

El conflicto en la aplicación de la norma tributaria en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria

Maximino I. Linares Gil

Abogado del Estado

**Director del Servicio Jurídico de la Agencia Estatal de la Administración
Tributaria Central**

Working Paper n°: 225

Barcelona, julio de 2004

www.indret.com

Sumario

1. Introducción
2. Instrumento de cierre del sistema
3. Evolución de la normativa española
4. El fraude de ley en la Ley General Tributaria de 1963
 - 4.1. Redacción inicial de la LGT
 - 4.2. Reforma de 1995
 - 4.3. Problemática planteada
 - 4.4. En particular, superposición del fraude de ley y de la simulación y compatibilidad del fraude de ley con el delito fiscal
5. Gestación de la nueva figura del conflicto en la aplicación de la norma tributaria
6. Primera aproximación a la nueva figura del conflicto en la aplicación de la norma tributaria
 - 6.1. Actos o negocios conflictivos
 - 6.2. Examen de adecuación
7. Informe preceptivo para la declaración del conflicto en la aplicación de la norma tributaria

1. Introducción

El 1 de julio es la fecha de entrada en vigor de la Ley 59/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT), que supone una profunda revisión de los elementos vertebradores del ordenamiento jurídico tributario español. Entre las principales novedades que contiene, ocupa un lugar señalado, sin duda alguna, la regulación, dentro de la Sección dedicada a la “Interpretación, calificación e integración”, del “Conflicto en la aplicación de la norma tributaria”. Denominación premonitoria de lo conflictiva que a buen seguro resultará la aplicación de esta novedosa norma tributaria.

Dispone el artículo 15 de la nueva Ley lo siguiente:

“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 concurran 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”.

Señala la Exposición de Motivos de la nueva Ley 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”.*

Sin embargo, un análisis detallado de la nueva figura suscita numerosos interrogantes y hace dudar que realmente pueda tanto tener por objeto la lucha contra el “fraude sofisticado” como sustituir a la tradicional figura del fraude de ley.

2. Instrumento de cierre del sistema

¿Por qué se regula en la nueva Ley General Tributaria el “conflicto en la aplicación de la norma tributaria”?

Desde hace ya algún tiempo los ordenamientos tributarios sienten la necesidad de diseñar instrumentos específicos que resuelvan una auténtica encrucijada jurídica, contradicción planteada por los siguientes principios:

- a) El principio de legalidad y tipicidad tributaria, que impide la extensión del hecho imponible más allá de sus términos estrictos. Conforme a este principio queda prohibida la analogía (art.14 LGT).
- b) El principio de justicia tributaria, conforme al cual deben tributar todas las manifestaciones de riqueza que el legislador ha querido que tributen, y que están en el resultado obtenido, aunque se llegue a él a través de actos y negocios jurídicos no incluidos en el ámbito estricto del hecho imponible.

Esta contradicción queda agudizada por la tendencia natural de los ciudadanos a tratar de minimizar su carga tributaria, siendo capaces de ingeniar creaciones jurídicas que permitan conseguir los resultados prácticos deseados con menor tributación que los actos o negocios jurídicos usuales que serán los que cabalmente hayan podido ser contemplados por el legislador en la elaboración de la norma tributaria.

Surge así el fenómeno de la *elusión* fiscal, que se contrapone inmediatamente al de *evasión* fiscal y al de *economía de opción*. En la elusión fiscal no se infringe la ley tributaria, sino que se soslaya su aplicación; en la evasión fiscal se vulnera directamente, normalmente mediante ocultación, dicha ley; en la economía de opción se elige lícitamente entre diversas alternativas jurídicas en función de su menor carga fiscal. La elusión se diferencia de la economía de opción en que, en el primer caso, el ordenamiento jurídico quiere que la tributación tenga lugar a pesar de emplearse actos y negocios jurídicos válidos. La evasión fiscal puede identificarse con el fraude fiscal o engaño, que es firmemente perseguible por la Administración tributaria y que suele conllevar la imposición de sanciones administrativas o penales.

Para evitar la elusión fiscal (*tax avoidance*) los ordenamientos jurídicos han recurrido a diversos remedios, o a la combinación de diversos de ellos, en función de las tradiciones jurídicas respectivas:

1. Un primer instrumento para evitar la elusión fiscal es acudir a la figura del *fraude de ley*, bien en su configuración clásica, de raíz privatística, bien en su reformulación tributaria.
2. En otras ocasiones se acude a las denominadas *cláusulas antielusión*, también conocidas como “cláusulas antiabuso” que, a su vez, pueden ser generales o específicas. Las específicas (p.e.

fijación del valor de mercado,...) pueden excluir la aplicación de la general o, por el contrario, ser de aplicación subsidiaria.

Por ejemplo, en el derecho italiano no existe una cláusula general antielusiva, sino algunos preceptos específicos. La más conocida es la cláusula general de abuso de las posibilidades de configuración jurídica recogida en el párrafo 42 de la Ordenanza tributaria alemana (AO)¹ y que la doctrina alemana considera una especie del género fraude de ley.

3. Con carácter complementario se invoca en ocasiones el levantamiento del velo tributario, que puede venir establecido directamente por la norma (p.e. transparencia fiscal).

Estos instrumentos actúan como válvulas de cierre del sistema que tratan de realizar el principio de justicia tributaria haciendo tributar a actos o negocios jurídicos formalmente defiscalizados.

El que los comportamientos elusorios tengan como uno de los elementos dinamizadores más relevantes las diferentes tributaciones entre los países ha obligado a generalizar las respuestas jurídicas que, sin embargo, no siendo homogéneas ni coherentes entre sí, acaban influyéndose recíprocamente generando cierto sincretismo. Todo lo cual contribuye a generar una situación bastante confusa y llena de *falsos amigos* entre unos ordenamientos jurídicos y otros.

3. Evolución de la normativa española

Desde la Ley General Tributaria de 1963 hasta la reciente Ley 58/2003, la legislación española ha optado por regular de forma específica el fraude de ley en materia tributaria. Junto a ello se han ido aprobando medidas antiabuso específicas, por ejemplo, reglas de valoración en caso de operaciones vinculadas.

No obstante, las dificultades suscitadas con ocasión del fraude de ley, con interminables debates doctrinales acerca de su admisibilidad o no en el ámbito tributario, o acerca de su eventual autonomía respecto del fraude de ley civil, han llevado al legislador, tal y como recordaba la Exposición de Motivos más arriba transcrita, a sustituirlo por una cláusula general antielusión denominada “conflicto en la aplicación de la norma tributaria”.

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 fraude de ley en la Ley General Tributaria de 1963

4.1. Redacción inicial de la LGT

En su redacción originaria de 1963, el artículo 24.2 de la Ley General Tributaria disponía así:

“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

Tras la Ley 25/1995, de 20 de julio, el artículo 24 antes citado ha quedado con la siguiente redacción:

“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. Problemática planteada

La regulación del fraude de ley en materia tributaria ha resultado de general insatisfacción por las siguientes razones:

- a) *Doctrinal*: ha existido una permanente discusión doctrinal acerca del sentido y alcance de la figura. En la Comisión para el Estudio y Propuesta de Medidas para la Reforma de la Ley General Tributaria se enfrentaron dos posiciones: una, partidaria de suprimir por inadecuada la regulación del fraude de ley, pues ningún reproche cabe cuando no se ha realizado el hecho imponible; otra, favorable a una cláusula de prohibición general del fraude de ley o una cláusula antiabuso.
- b) *Procedimental*: derogado el Real Decreto 1919/1979, de 29 de junio, por el Real Decreto 803/1993, de 28 de mayo, la ausencia de regulación del expediente especial ha obligado a

la aplicación de procedimiento administrativo general², sin que tampoco falten críticas doctrinales al respecto.

- c) *Material*: la frecuente difuminación de las fronteras entre el fraude de ley (elusión fiscal) y los supuestos de simulación (evasión fiscal), más allá de la sencilla distinción teórica. Quizás también habría que traer a colación en este punto la influencia que ha tenido durante largo tiempo la interpretación económica³ con la consiguiente recalificación de la Administración tributaria. Además, adviértase que, por ejemplo, el Código penal español, al tipificar el delito fiscal en su artículo 305 utiliza el verbo “eludir”, no evadir.
- d) *Jurisprudencial*: han existido pronunciamientos judiciales contradictorios al respecto, sin que tampoco haya faltado jurisprudencia contenciosa que aplica directamente el artículo 6.4 del Código civil, relativo al fraude de ley civil, para corregir conductas de elusión fiscal (STS 6 May.1988, Ar.3771; 22 Mar.1996, Ar.2684)

4.4. En particular, superposición del fraude de ley y de la simulación y compatibilidad del fraude de ley con el delito fiscal

Sorprende comprobar cómo dos figuras jurídicas tan nítidamente diferenciadas en el plano teórico⁴ se superponen en la aplicación práctica, difuminando sus respectivos contornos hasta el punto de hacerlos casi inaprehensibles.

Teóricamente el fraude de ley parte de la existencia de actos o negocios jurídicos válidos, esto es, que reúnen todos los elementos exigidos por el ordenamiento jurídico para desplegar efectos jurídicos. Actos o negocios jurídicos realizados al amparo de una determinada normativa (norma de cobertura) que no los protege suficientemente (por no perseguir sus resultados habituales o no responder a los patrones usuales de conducta), por lo que debe aplicarse la norma tributaria (norma defraudada) que resulta de aplicación a los actos o negocios jurídicos que normalmente debieran haber sido empleados a la vista de las circunstancias concurrentes. En cierto modo puede decirse que se ha “abusado” de la norma.⁵

PALAO TABOADA ha definido el fraude de ley tributario como “*la consecución de un resultado económico por medios jurídicos distintos a los normales, medios jurídicos que natural y primariamente*

² Basada en la doctrina del Tribunal Supremo conforme a la cual la falta de desarrollo reglamentario no puede dejar inaplicada una ley (SSTS.10 May.1989, JT 3816; 24 Nov.1993, JT 8462).

³ Vigente en Alemania desde 1919 a 1979, se trataba de apoyar en nuestro ordenamiento en el artículo 25.2 de la Ley General Tributaria (“*Cuando el hecho imponible se delimite 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 El artículo 16 LGT dice así: “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 El ejemplo paradigmático suele ser la elusión del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, en cuanto a las transmisiones onerosas de bienes inmuebles, utilizando la legislación mercantil (PALAO TABOADA).

*tienden al logro de fines diversos, que no están gravados o lo están en medida más reducida que aquellos medios normales o usuales*⁶.

Por el contrario, la simulación supone la creación de una realidad jurídica aparente (simulada) que oculta una realidad jurídica distinta (subyacente) o que oculta la inexistencia de acto o negocio jurídico. La simulación conlleva por tanto una ocultación de la realidad, un engaño, que por su propia naturaleza ha de ser intencionado y que merece el máximo reproche penal cuando se ha realizado con la finalidad de evitar el pago de impuestos. Esta simulación puede alcanzar a cualquiera de los elementos que integran un acto o negocio jurídico. En el caso de contratos, la simulación puede alcanzar, por tanto, al objeto, a los sujetos y, en derecho español, a la causa (cfr.art.1261 C.c.). El problema surge en la simulación de la causa, dada su imprecisa configuración en el derecho español y su estrecha vinculación con la finalidad o propósito práctico que las partes persiguen con un determinado contrato. Así, se llega a afirmar que un contrato realizado no con el fin o propósito habitual o normal, sino para lograr un resultado singular adolece de vicio en la causa, apartándose de su "causa típica", llegando a carecer de ella y merecer la calificación de simulado. En este momento se produce la confluencia entre el fraude de ley y la simulación, que dificulta extraordinariamente su distinción, haciendo depender su calificación a fin de cuentas de cada concreto operador del derecho. El deslinde, con frecuencia, se convierte en una auténtica misión imposible. Especialmente conflictivos devienen los supuestos de interposición real de sociedades, donde parte de la doctrina no admite la simulación y otra exige que la sociedad carezca de funcionamiento real y efectivo.

Y esta superposición no es meramente teórica, sino que acarrea consecuencias prácticas de extraordinaria gravedad. Mientras que en el caso del fraude de ley el ordenamiento jurídico prevé exigir la carga tributaria que hubiera correspondido al hecho imponible soslayado, en la simulación, además, se prevé la posible imposición de sanciones y, según los casos, la exigencia de responsabilidad penal. De una opción calificadora se pasa de no exigir sanciones a poder afirmar la existencia de un delito fiscal.

Alguna doctrina entiende acreditada una tendencia de los órganos de la Administración tributaria en afirmar la existencia de simulación en supuestos más propios del fraude de ley. Pero hemos de recordar que la controversia alcanza incluso a los pronunciamientos de nuestros más Altos Tribunales. Traigamos a colación, como ejemplo, la reciente Sentencia del Tribunal Supremo de 15 de julio de 2002, caso Kepro⁷, que mantiene las condenas por delito fiscal.

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, pág. 386.

⁷ J.A.CHOCLÁN MONTALVO, jurista del Consejo General del Poder Judicial entiende que se trata de un caso claro de fraude de ley sin ocultación y no de simulación. Esta última, por el contrario, se justifica en la sentencia por la ausencia de un proyecto empresarial real en la sociedades constituidas. Actualidad Jurídica Aranzadi, nº 551, 31 Oct.2002.

Esta confusión entre simulación y fraude de ley viene asimismo propiciada por:

- a) La posible concurrencia de simulación y fraude de ley cuando el negocio disimulado es también fraudulento. Suele expresarse en este punto la máxima recordada por DE CASTRO: "*tot modis committitur simulatio quot modis committitur fraus*".
- b) La equiparación que llevan a cabo algunos ordenamientos jurídicos, como acontece con el abuso de derecho francés, que comprende tanto los casos de fraude de ley como de simulación. En otros países se usa como cláusula antiabuso una interpretación amplia de la propia simulación.
- c) También se ha visto favorecida por el empleo del término "propósito" en el vigente artículo 24 de la Ley General Tributaria, que ha llevado a un sector de la doctrina a exigir un elemento subjetivo en el fraude de ley tributario, a diferencia de la caracterización objetiva mayoritariamente compartida del fraude de ley civil, que trata de proteger el abuso objetivo de la norma jurídica.
- d) Además la simulación es más fácil de declarar, incumbiendo al propio órgano que regulariza la situación tributaria sin necesidad de acudir a un expediente *ad hoc*.

En ocasiones, la dificultad de probar la simulación ha inclinado a los órganos tributarios hacia la consideración de negocios jurídicos "indirectos"⁸, a los que se aplica la norma legal sobre calificación reflejada en el artículo 25.2 de la vigente Ley General Tributaria, reproducida en el nuevo artículo 13 LGT ("*Calificación*")⁹

Finalmente, hay que citar la incidencia de las argumentaciones contenidas en la reciente Sentencia de la Sala de lo Penal del Tribunal Supremo 751/2003, de 28 de noviembre (Rec. Cas. 7/2001)¹⁰. El Alto Tribunal, frente a las alegaciones de los recurrentes, sostiene que los negocios jurídicos invocados fueron meras apariencias, simulaciones, realizados por los acusados para encubrir el incremento patrimonial derivado de una operación que consistía pura y simplemente en la venta de unos terrenos con posterior reparto familiar¹¹.

Combate la sentencia la argumentación de los recurrentes, quienes estiman que concurría en el caso un fraude de ley que no puede determinar la comisión de delito alguno. Aquí el Tribunal

⁸ El Tribunal Económico Administrativo-Central resume su doctrina en la Resolución de 2 de febrero de 1994. La utilización del negocio indirecto, tachado de encubrir una interpretación económica, no ha tenido un claro respaldo jurisprudencial y ha decaído desde la reforma de 1995. El TEAC llegó a excluir en ocasiones el fraude de ley dando prevalencia al más amplio concepto de negocio indirecto.

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 Ponente de la Sentencia fue el actual Fiscal General del Estado, 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*" (FD 21º).

Supremo recuerda que se está ante un supuesto de simulación, donde la realidad se disfraza, si bien añade unas consideraciones que, no por constituir *obiter dicta*, deben ser subestimadas. El Tribunal Supremo niega la mayor, es decir, que el fraude de ley exima del delito fiscal, entendiendo que *“no cabe 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”* (FD 24º). Con cita expresa del artículo 24 de la todavía vigente Ley General Tributaria se afirma que la aplicación de la norma tributaria eludida permite constatar una elusión fraudulenta superior a la cuota típica¹², pues el Código penal no sanciona la utilización del procedimiento encubridor de la elusión impositiva, sino la elusión en sí misma. 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”*

Este pronunciamiento del Tribunal Supremo, llamado sin duda a influir decisivamente en el debate acerca del fraude de ley tributario y que debe ser tenido en cuenta en cualquier aproximación a la nueva figura del conflicto en la aplicación de la norma tributaria, proclama sin ambages, por tanto, la compatibilidad entre el fraude de ley y la defraudación tributaria, de forma 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”* (FD 38º).

5. Gestación de la nueva figura del conflicto en la aplicación de la norma tributaria

Cuando se iniciaron los trabajos de elaboración de la nueva Ley General Tributaria el fraude de ley tributaria concentró algunos de los debates más intensos. Fruto de todo ello fue el Anteproyecto que se remitió a Dictamen del Consejo de Estado, cuyo artículo 15 regulaba la figura que nos ocupa, si bien todavía con el nombre de *“abuso en la aplicación de la norma tributaria”* y con la siguiente redacción:

“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 del 1 de octubre de 2004, con los efectos retroactivos propios de una ley 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.

Merece la pena sintetizar la opinión del Consejo de Estado. Dejamos a un lado su crítica a la posibilidad de sancionar esta conducta, habida consideración de su exclusión desde el Proyecto de Ley presentado al Congreso de los Diputados, a pesar de algunas enmiendas que no prosperaron durante el trámite parlamentario. En cuanto a la delimitación de los supuestos en que cabe apreciar la existencia de abuso (conflicto) nos dice el alto órgano consultivo 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. Además, el Consejo de Estado afirma que en los términos proyectados el artículo 15 podrá dar lugar a calificar como abuso cualquier economía de opción, lo que no resulta adecuado.¹⁵ Concluye el Dictamen este particular afirmando que *“Por tanto, debe revisarse en profundidad la regulación proyectada”*. Juzgue el lector si tal revisión ha tenido lugar, a la vista del texto final resultante de la tramitación parlamentaria.

Si comparamos el texto del Anteproyecto con el publicado en el Boletín Oficial del Estado advertimos dos diferencias, más formales que sustantivas. En primer lugar se ha sustituido el vocablo “abuso” por “conflicto”; además, se ha suprimido cualquier referencia a la “elusión”, sustituida por “evitación”. Parece que se ha querido eliminar cualquier connotación de ilicitud, si bien el resultado es el propio de las cláusulas antiabuso o antielusión. Porque si no se trata de esto, ¿qué naturaleza jurídica tiene la novedosa figura del “conflicto en la aplicación de la norma tributaria”?

¹³ Este artículo señalaba que constituía infracción tributaria eludir total o parcialmente la realización del hecho imponible o minorar la base o la deuda tributaria mediante actos o negocios en los que concurran las circunstancias previstas en el apartado 1 del artículo 15 de esta Ley, siempre que:

-La Administración haya declarado el abuso en la aplicación de la norma de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 159 de la Ley, y

-Las circunstancias del caso concreto pongan de manifiesto la existencia de una maquinación realizada con ánimo defraudatorio.

Finalmente, el proyectado inicialmente artículo 190 calificaba esta infracción como muy grave y la sancionaba con “multa pecuniaria proporcional del 100 por 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 principio de justicia tributaria amenaza la seguridad jurídica, al contrario de otras figuras jurídicas como la prescripción, donde la seguridad jurídica lesiona el principio de justicia 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 aproximación a la nueva figura del conflicto en la aplicación de la norma tributaria

En nuestra opinión, el artículo 15 NLGT es claramente una cláusula genérica antiabuso o antielusión que abarca, al menos, los supuestos de hecho tradicionalmente incluidos en el fraude de ley tributario y, seguramente, los considerados negocios indirectos. Es difícil concebir un fraude de ley tributario que quede fuera del ámbito de aplicación del nuevo conflicto. De hecho la propia Exposición de Motivos le da un efecto no complementario, sino sustitutivo¹⁶.

Una primera aproximación al conflicto nos lleva a realizar las siguientes consideraciones:

1º.- El conflicto no se produce en supuestos de defraudación tributaria o evasión fiscal, en que existe engaño o simulación y que deben ser objeto de regularización administrativa o penal, en su caso con las sanciones correspondientes.

De ahí que no compartamos plenamente la Exposición de Motivos de la nueva Ley General Tributaria -y de la Memoria del propio texto- en el sentido de venir dirigida la nueva figura a combatir el "fraude sofisticado". No parece que sea necesariamente así. Si hay fraude, sea o no sofisticado, no hay conflicto en la aplicación de la norma. Hay engaño. ¿Acaso resulta admisible que se combate el fraude sofisticado con un instrumento que excluye de raíz la imposición de sanciones por fraude?

El punto de más difícil deslinde es el integrado por las conductas en que piensa el Tribunal Supremo cuando proclama la compatibilidad del fraude de ley con el delito fiscal. Puede sostenerse, tal vez, que las conductas encajables en el conflicto dejan de constituir elusión en los términos del artículo 305 del Código Penal, sin que éste pueda ignorar el contenido explícito de la Ley General Tributaria al tiempo de integrar la conducta constitutiva de delito fiscal. O bien podría entenderse que cuando existen elementos probatorios suficientes que acrediten la finalidad fraudulenta de los actos o negocios jurídicos, resulta indiferente que los mismos hayan sido simulados o no, pues en ambos casos cabría la reacción del ordenamiento sancionador. En cualquier caso, no parece que al menos por el momento se haya logrado plenamente la ansiada seguridad jurídica.

2º.- Tampoco hay conflicto, lógicamente, en caso de legítima economía de opción, expresión acuñada por José Larraz López, en el marco de la planificación fiscal. En estos casos los actos o negocios jurídicos realizados han de ser los habituales o propios para el resultado obtenido.

En realidad, la norma trata de evitar lo que la doctrina alemana ha denominado un "impuesto sobre los tontos".

¹⁶ Aunque el nuevo artículo 15 convivirá largo tiempo con el artículo 24 LGT todavía vigente, pues el conflicto sólo se aplicará a los actos o negocios realizados a partir del 1 de julio de 2004 (que difícilmente serán comprobados antes de 2006).

3º.- La determinación del conflicto deberá examinarse caso por caso.

4º.- Sólo la inspección de los tributos puede declarar el conflicto en la aplicación de la norma tributaria (cfr. art.159.1). No parece que exista margen de apreciación en otras fases de la aplicación de los tributos.

6.1. Actos o negocios conflictivos

Los actos o negocios (rara vez será uno aislado) que dan lugar al conflicto, han de reunir las siguientes características:

- a) Que eviten total o parcialmente la realización del hecho imponible o minoren la base o la deuda tributaria.
- b) Que, individualmente considerados o en su conjunto, sean notoriamente artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido.

En relación con esto segundo rasgo se encuentra la primera nota con que la jurisprudencia alemana caracteriza el abuso del parágrafo 42 AO, a saber, la ruptura entre el hecho económico sustancial y la forma elegida por el contribuyente para realizar determinado acto jurídico. Junto a ello la forma jurídica utilizada ha de ser "inadecuada".

- c) 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.

El tercer rasgo que caracteriza jurisprudencialmente la figura alemana es la inexistencia de un motivo económico razonable. Este elemento del conflicto recuerda el criterio del "propósito negocial" o de las "válidas razones económicas" o "motivos económicos válidos" (*business purpose test*) que se abren paso en otros ordenamientos jurídicos¹⁷ para evitar la presunción de fraude o evasión fiscal. Lo que habrá que completar con el posible "motivo jurídico válido", con sus complejidades interpretativas.

Los precedentes en el ámbito comunitario parecen exigir una análisis caso por caso, sin criterios generales predeterminados (STJCEE 17 Jul.1997 Leur-Bloem).

¹⁷ En España, el artículo 96.2 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto de Sociedades, aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, en materia de régimen fiscal aplicable a las operaciones de fusión, escisión, aportaciones de activos y canje de valores realizadas entre sociedades de diferentes Estados miembros. La Directiva 90/434/CEE, de 23 de julio, DOCE L 225, 20 Agosto 1990 permite inaplicar el régimen especial fiscal cuando sea objetivo principal de la operación el fraude o la evasión fiscal, que puede presumirse cuando no existan motivos económicos válidos, como la reestructuración o la racionalización de la actividad de la sociedad. Suele citarse como primera formulación del *business purpose* el caso *Gregory v. Helvering* (1935), donde el Tribunal Supremo señaló que lo relevante es que se trataba "simplemente de una operación carente de finalidad de negocios o societaria, un mero artificio que se revistió de forma de reorganización societaria para ocultar su verdadero carácter".

Pese a las dificultades hermenéuticas de la Ley, avanzadas por el Consejo de Estado y sólo superables con la futura aplicación judicial, podemos atrevernos a decir algo. Un primer criterio sistemático haría coincidir el adjetivo “artificial” con “inusual”¹⁸, convirtiendo en acto o negocio potencialmente conflictivo al excesivamente “innovador” o “insólito”. En cuanto los adjetivos “impropio” y “propio”, el Consejo de Estado se inclina por apreciar el significado de influencia anglosajón “inadecuado” y “adecuado”. Podríamos utilizar el término “normal” para englobar las dos características: usual y adecuado.

Además, los actos o negocios conflictivos han de reunir conjuntamente las circunstancias de “inadecuación” y “ausencia de efectos económicos o jurídicos relevantes”.

6.2. Examen de adecuación

La nueva Ley obligará a examinar los actos o negocios potencialmente conflictivos a través de un doble test, formal y material.

Un primer examen formal trata de dar respuesta a la siguiente pregunta: ¿Es “normal” conseguir el resultado obtenido a través de ellos?

Seguidamente, se abordará materialmente la cuestión: ¿Existen efectos jurídicos o económicos “específicos relevantes”? ¿Tiene sentido la operación jurídica si se ignorara el elemento fiscal?

La Ley es claro que persigue la objetivización del conflicto, reduciendo a la irrelevancia la intención de los contribuyentes, pues el conflicto viene motivado no por un *propósito* sino por un *resultado* o efecto. Una vez más hay que llamar la atención acerca de cómo el análisis del resultado nos puede conducir alternativamente a calificar un negocio jurídico como anormal (inadecuado) o como simulado, en la medida en que el resultado producido –y normalmente querido– es el propio de otro distinto, que sería el negocio disimulado.

7. Informe preceptivo para la declaración del conflicto en la aplicación de la norma tributaria

Finalmente, acabaremos esta aproximación inicial a la nueva figura del conflicto en la aplicación de la norma tributaria recordando que la Ley ha condicionado su declaración, a modo de garantía fundamental, a la existencia de un previo informe preceptivo, recogiendo algunas de las sugerencias contenidas en los Informes de expertos previos a la reforma. Este informe, que vinculará al órgano de inspección sobre la declaración del conflicto, debe ser emitido por la Comisión consultiva que se constituya, en los términos establecidos reglamentariamente, por dos

¹⁸ Sin embargo llama la atención que en el Anteproyecto se empleaba el término “notoriamente inusual” que pasó en el Proyecto a “notoriamente artificial”. En contra de esta equiparación se pronuncia PALAO TABOADA, C. en el curso sobre “La nueva Ley General Tributaria” de la UIMP en julio 2003.

representantes del órgano competente para contestar las consultas tributarias escritas, actuando uno de ellos como Presidente, y por dos representantes de la Administración tributaria actuante.

Cabe señalar como precedente de esta Comisión consultiva la Comisión consultiva para la represión de los abusos de derecho francesa, presidida por un Consejero de Estado y formada por tres miembros más.

Dada la naturaleza de esta institución, parece aconsejable que al menos uno de los dos representantes de la Administración tributaria actuante proceda del órgano al que corresponde el asesoramiento jurídico de la misma, especialmente cuando exista una garantía normativa de independencia respecto del órgano de comprobación. Es el caso, por ejemplo, del Servicio Jurídico de la Agencia Tributaria, previsto en el artículo 103.8º de la Ley 31/1990, de 27 de diciembre.¹⁹

Desde el punto de vista procedimental, la Ley prevé que cuando el órgano actuante crea que concurre el presupuesto de hecho del conflicto, lo comunicará al interesado, y le concederá un plazo de quince días para presentar alegaciones y aportar o proponer las pruebas que estime procedentes. Recibidas las alegaciones y practicadas, en su caso, las pruebas propuestas, el órgano actuante remitirá el expediente completo a la Comisión consultiva. Por tanto, el interesado no tiene una relación directa con la Comisión, que se configura como un órgano colegiado interno de informe y no como una guisa de árbitro en el procedimiento inspector.

Desde el punto de vista temporal el tiempo transcurrido desde que se comunique al interesado la procedencia de solicitar el informe preceptivo hasta la recepción de dicho informe por el órgano de inspección será considerado como una interrupción justificada del cómputo del plazo de las actuaciones inspectoras. El plazo máximo para emitir el informe será de tres meses desde la remisión del expediente a la Comisión consultiva, plazo ampliable hasta un mes mediante acuerdo motivado de la misma.

Transcurrido el plazo de emisión de informe, se reanuda el cómputo del plazo de duración de las actuaciones inspectoras, manteniéndose la obligación de emitir dicho informe, aunque se podrán continuar las actuaciones y, en su caso, dictar liquidación provisional respecto a los demás elementos de la obligación tributaria no relacionados con las operaciones analizadas por la Comisión consultiva.

El informe de la Comisión consultiva vinculará al órgano de inspección sobre la declaración del conflicto en la aplicación de la norma y ni el mismo ni los demás actos dictados en aplicación de lo dispuesto en el artículo 159 (acuerdo de solicitud de informe, por ejemplo) serán susceptibles de recurso o reclamación, pero en los que se interpongan contra los actos y liquidaciones

¹⁹ Independiente pero cercano a la Administración actuante y conocedor de la realidad jurídica y los precedentes, especialmente por su intervención ante figuras jurídicas alternativas como la simulación. Nos parece una solución más equilibrada que la formulada en alguna enmienda parlamentaria proponiendo que los dos miembros de la Administración actuante fueran sustituidos por otros dos del "Consejo de Defensa de los Contribuyentes".

resultantes de la comprobación podrá plantearse la procedencia de la declaración del conflicto en la aplicación de la norma tributaria.

En definitiva, el conflicto en la aplicación de la norma tributaria es un intento del legislador, que ni es el primero ni seguramente será el último, para hacer efectiva la justicia tributaria conciliando la prohibición de la analogía en la determinación de los hechos imposables con la necesidad de evitar abusos de la autonomía de la voluntad mediante la creación inadecuada de actos y negocios jurídicos con exclusiva finalidad de ahorro fiscal.