

InDret

*El frau de llei a la nova llei general tributària o
el que podia ser i no ha estat*

Juan Manuel Herrero de Egaña Espinosa de los Monteros
Advocat de l'Estat

Working Paper núm.: 226

Barcelona, juliol de 2004

www.indret.com

Estudiar el passat gairebé sempre resulta interessant, ja que amb freqüència s'hi troben claus que ens permeten comprendre millor el present. En la història de la clàusula antifrau de llei de la nostra normativa tributària hi ha una constant que s'ha reproduït també en aquesta última reforma de la legislació tributària: la clàusula antifrau es presenta com una riquesa normativa que permet grans victòries a l'Administració tributària. No obstant això, des d'aquesta mateixa normativa es dificulta –de manera subtil, dissimulada– la seva viabilitat i eficàcia.

L'any 1963, la primera Llei General Tributària podia presumir de tenir una clàusula que permetia fer front al frau de llei, fet que el Codi Civil trigaria onze anys a igualar¹. Succeïa, malgrat això, que aquesta clàusula que la Llei llua en el seu article 24.2 era –paradoxalment– el principal obstacle per la seva viabilitat i eficàcia, atès que contenia determinades exigències que la feien senzillament –i dissimulada– inaplicable. De fet, exigir que l'Administració tributària acredités l'element subjectiu de l'obligat tributari [*propósito probado de eludir el impuesto*] era una *probatio* –sinó *diabolica*– sí de molt difícil compliment. L'exigència afegida que l'Administració tramités aquests supòsits a través d'un *expediente especial* condicionà l'aplicació de la clàusula al desenvolupament normatiu del precepte: quinze anys (15!) van transcórrer fins que es va aprovar el Reial Decret 1919/1979, de 29 de juny, que regulava l'expedient especial.

En aquestes condicions, les possibilitats de lluita contra el frau de llei tributària ja naixien certament disminuïdes per la pròpia llei, que introduïa la clàusula que el permetia. Doncs bé, aquestes possibilitats van quedar pràcticament reduïdes al no res quan al frau de llei se li oposà des de la doctrina tributarista un concepte tan atractiu com enganyós: *l'economia d'opció*. Aquesta figura s'assenta sobre una veritat incontestable i, per aquest motiu, resulta certament persuasiva: la llibertat d'elecció de l'individu entre les diferents opcions que el propi ordenament jurídic li ofereix. Aquesta formulació, com a principi, és inatacable, la qual cosa explica el seu indubtable atractiu. Però l'anàlisi d'aquesta figura no es pot quedar en aquesta sola formulació, sinó que esdevé necessari determinar quins són els límits d'aquesta llibertat d'elecció o, dit d'una altra manera, determinar si qualsevol elecció o creació negocial és –o no– sempre vàlida.

Per tal d'endinsar-nos en aquesta qüestió sembla raonable començar recordant que, per produir uns determinats efectes jurídics civils i mercantils, les persones ens hem dotat d'uns negocis jurídics estàndards, típics i habituals, que normalment i majoritàriament utilitzem i que, en bona mesura, molts d'ells foren inventats fa forces segles. Per citar un cas elemental, la compravenda és el negoci típic que s'utilitza quan una persona vol transmetre la propietat a canvi de rebre un preu en diners.

D'altra banda, tampoc hem d'oblidar que les normes tributàries estan presents a gairebé qualsevol acte de les nostres vides; la normativa tributària arriba a esgotar la matèria imposable i estableix una infinitat de fets imposables que construeix sobre els fets, els actes i els negocis de la vida diària atribuint a cadascun d'ells un cost fiscal més gran o menor en funció dels efectes civils i mercantils que els són propis.

¹ La reforma de l'article 6 del Codi Civil fou aprovada per Decret de 31 de maig de 1974.

Per això, associats com ho estan uns efectes jurídics civils i mercantils a un determinat negoci i, a aquest, una determinada norma tributària i un determinat cost fiscal, si volem evitar aquesta norma tributària *normalment* haurem de modificar la realitat canviant de negoci; amb el canvi de negoci, variarà el cost fiscal però també canviaran els efectes civils i mercantils que es produeixin amb la seva celebració. Així, qui inicialment pensava produir o provocar en la realitat uns determinats efectes jurídics civils o mercantils [per exemple, adquirir un bé en propietat] pot canviar d'opinió en conèixer el seu cost fiscal i optar, llavors, per un tipus negocial diferent [per exemple, un contracte d'arrendament financer]: amb aquest canvi de negoci canviaran els efectes fiscals, que seran més beneficiosos, però canviaran també els efectes civils i mercantils que ara seran els propis del negoci finalment escollit.

La legislació fiscal no pot objectar res al fet que una persona esculli entre diferents alternatives negocials en funció, entre d'altres factors, del seu cost fiscal. Però el problema no està aquí.

El problema sorgeix quan el subjecte accepta el canvi de negoci per tal d'obtenir un millor tractament fiscal però pretenent que, al mateix temps, no s'alterin els efectes civils i mercantils que des de bon començament volia produir. Aquests efectes civils i mercantils que es produeixin sobre la realitat seran iguals als inicialment pretesos però el cost fiscal del negoci o operació s'haurà evitat o reduït. La via per aconseguir mantenir els mateixos efectes civils i mercantils i, malgrat això, disminuir el cost fiscal consisteix en substituir el negoci inicialment pretès per un altre de diferent però que permeti accedir indirectament a aquests mateixos efectes jurídics que, d'haver estat buscats per la via normal del seu negoci jurídic típic, haguessin tingut un cost fiscal més gran. Com a exemple es pot citar la transmissió de la propietat d'unes accions mitjançant una donació. Si el donant, al mateix temps que realitza la donació, sol·licita un préstec d'una entitat bancària i el donatari se subroga com a deutor del préstec, podem afirmar que s'han assolit els mateixos efectes civils que els del negoci típic conegut com a *compravenda*. En aquest cas, la combinació de negocis jurídics *donació* i *préstec* s'ha utilitzat per assolir indirectament els efectes jurídics propis del contracte de compravenda però a un cost fiscal inferior. És a dir, en tots dos casos els efectes jurídics civils o mercantils assolits són els mateixos -transmissió de la propietat rebent el transmetent uns diners- de manera que el cost fiscal només s'ha subordinat a la manera en què aquests efectes s'han instrumentat.

Doncs bé, per a la Llei General Tributària de 1963, el límit d'allò permès es situava en un element subjectiu (el *propósito probado de eludir el impuesto*). Aquesta frontera subjectiva no feia fàcil l'aplicació de la norma ni permetia conèixer amb claredat la diferència conceptual entre l'economia d'opció i el frau ja que, d'acord amb la norma, sempre que no hi hagués un propòsit d'eludir el tribut semblava que existia una legítima economia d'opció. Enfront d'aquesta dèbil delimitació, qualsevol cosa es podia reconduir a una *legítima economía de opción*, expressió aquesta la simple menció de la qual semblava servir perquè les aigües del frau de llei s'obrissin al seu pas.

Els anys noranta no foren millors per a la figura del frau de llei tributària. El Reial Decret 803/1993, de 28 de maig, derogà el Reial Decret de 1979 que regulava l'expedient especial per a la declaració del frau de llei en matèria tributària i no es tornà a substituir per cap altra norma. La

reforma de la Llei General Tributària realitzada el 1995² modificà alguns aspectes de l'art. 24 però no aportà res de significatiu.

Amb aquests antecedents coneguts, es redactà l'avantprojecte del que avui és la Llei General Tributària de 17 de Desembre de 2003. En aquest avantprojecte, el frau de llei tributària canviava de nom i es passava a anomenar *abuso en la aplicació de la norma tributaria*. Però l'objectiu principal del redactor semblava ser la superació dels problemes que plantejava la relació d'aquesta figura amb l'economia d'opció i, per a això, res millor que delimitar ambdues figures utilitzant criteris objectius. Un cop delimitats ambdós conceptes, l'avantprojecte proposava que l'abús de la norma fos objecte de sanció però no –està clar– l'economia d'opció.

Per tal de diferenciar l'abús de l'economia d'opció, l'avantprojecte utilitzava el concepte de negoci indirecte³ que, des de temps enrera, feia servir el Tribunal Econòmic Administratiu Central⁴. D'acord amb aquest criteri, la frontera entre l'economia d'opció i el frau es trobava en l'existència d'efectes jurídics o econòmics directes rellevants que justificuessin la utilització del negoci jurídic emprat⁵.

L'avantprojecte, per tal de reforçar la seguretat jurídica i evitar que qualsevol cas nou o inusual es pogués conduir cap al frau de llei o l'abús, establia una banda ampla entre els contorns de l'economia d'opció i els de l'abús de la norma, de manera que només incloïa dins d'aquest últim cas els supòsits on el negoci jurídic utilitzat fos *notoriamente inusual o impropio*⁶. És a dir, els supòsits fronterers sempre es resoldrien –en cas de dubte– a favor de l'economia d'opció.

² Llei 25/1995, de 20 de Juliol

³ El Tribunal Econòmic Administratiu Central té molt present que cada negoci jurídic produeix uns efectes que li són propis o usuals [efectes directes] però que, juntament amb aquests, indirectament, pot arribar a produir-ne d'altres més propis d'altres negocis jurídics [efectes indirectes]. Un cop clar aquest concepte, es comprenia força bé l'article 15 de l'avantprojecte de Llei General Tributària que, en definitiva, venia a dir que hi ha frau de llei quan:

- (i) El negoci jurídic utilitzat no ha reportat cap de les utilitats jurídiques o econòmiques que li són pròpies com a efectes directes.
- (ii) El negoci jurídic utilitzat ha produït, com a únics efectes jurídics rellevants, els que s'assoleixen normalment amb un altre negoci jurídic.
- (iii) El negoci jurídic utilitzat ha possibilitat que aquest únic efecte jurídic rellevant hagi tingut un cost fiscal inferior al que hagués tingut si s'hagués assolit mitjançant la utilització del negoci jurídic que és propi per a la seva obtenció.

⁴ Per exemple, les Resolucions de 21-7-2000 JT 2000\1529; 29-3-1995 JT 1995\622; 8-11-1994 JT 1994\1663

⁵ *Business purpose test* [anàlisi del propòsit mercantil típic].

⁶ *Notoriamente artificiosos o impropios* en la redacció final de la LGT.

És cert que la redacció del precepte era manifestament millorable, si bé, amb una mica de bona voluntat, es podia entendre força bé. Com també s'entenen altres preceptes que es contenen a la mateixa llei, la redacció dels quals no hagués estat aprovada en un institut d'ensenyament mitjà⁷. Però aquest defecte de redacció –assenyalat des de sectors jurídics i econòmics influents– fou recollit pel Consell d'Estat com un argument per a desactivar la càrrega més perillosa d'aquesta figura: la possibilitat d'imposar una sanció en aquells supòsits en els quals es declarés l'existència d'un frau de llei.

Sobre aquesta base argumental tan feble⁸, el projecte de llei aprovat pel Govern va suprimir la possibilitat de sancionar el frau de llei i, a més, de passada, va substituir la denominació de *abuso en la aplicaci3n* per la de *conflicto*.

El resultat final és obvi: qui eludeixi l'aplicaci3n d'una norma tributària mitjançant una figura negocial *notoriamente artificiosa* no haurà incorregut en un frau de llei, sinó que només estarà *en conflicto* amb l'Administraci3n tributària per tal que se li apliqui la norma que ha tractat d'eludir de manera grollera i artificiosa. Sanció per aquest motiu? Res més lluny.

Amb tot, la Llei General Tributària presenta la seva clàusula com *un instrumento efectivo de lucha contra el fraude sofisticado, con superaci3n de los tradicionales problemas de aplicaci3n que ha presentado el fraude de ley en materia tributaria*⁹.

És a dir, la història es repeteix: per segona vegada en la seva curta vida –quaranta anys– la figura que podia haver possibilitat la persecuci3n del frau de llei a la llei tributària ha quedat desactivada –de manera dissimulada– per la mateixa norma que l'estableix i la presenta en societat. Com deia el poeta *vivir es ver volver*¹⁰.

I ara esperarem quinze anys més al desenvolupament reglamentari que permeti la constituci3n de la comissi3n¹¹ que s'ha de reunir per estudiar cadascun dels possibles casos en què –malgrat tot– l'Administraci3n pretengui trobar un frau de llei?

⁷ *Es obligado a repercutir la persona o entidad que, conforme a la ley, debe repercutir la cuota tributaria a otras personas o entidades...* diu l'article 38.1 LGT.

⁸ S'afirmava que la norma contenia conceptes jurídics tan indeterminats que feien que la norma no complís les exigències de certesa –*lex certa*– que ha de reunir tota norma sancionadora.

⁹ Vegeu l'Exposici3n de Motius.

¹⁰ “*Vivir es ver volver. Es ver volver todo en un retorno perdurable, eterno; Ver volver todo –angustía, alegrías, esperanza-, como esas nubes que son siempre distintas y siempre las mismas, como esas nubes fugaces e inmutables*”. Azorín. Las Nubes. Castilla.

¹¹ Vegeu l'article 159 LGT.

És indiferent. Amb comissió o sense, la lluita contra el frau de llei tributària es va perdre en el camí de l'avantprojecte al projecte de llei: confiem que el dia de demà no ens haguem de plànyer –com deia Machín en aquella cançó tan maca¹²- *de lo que pudo haber sido y no fue*.

¹² *Amar y vivir*.