

InDret

El fraude de ley en la nueva ley general tributaria
o
lo que pudo haber sido y no fue

Juan Manuel Herrero de Egaña Espinosa de los Monteros
Abogado del Estado

Working Paper n^o: 226
Barcelona, julio de 2004
www.indret.com

Estudiar el pasado resulta casi siempre interesante pues en él se encuentran con frecuencia claves que nos permiten comprender mejor el presente. En la historia de la cláusula antifraude de ley de nuestra normativa tributaria hay una constante que se ha reproducido también en esta última reforma de la legislación tributaria: la cláusula antifraude se presenta como una riqueza normativa que permite grandes logros a la Administración tributaria. Sin embargo, desde esa misma normativa se entorpece –de forma sutil, disimulada- su viabilidad y eficacia.

En 1963, la primera Ley General Tributaria podía presumir de contener una cláusula que permitía combatir el fraude de ley, algo que el Código Civil tardaría once años en igualar¹. Ocurría sin embargo que esa cláusula que la Ley lucía en su artículo 24.2 era –paradójicamente- el principal obstáculo para su viabilidad y eficacia puesto que contenía determinadas exigencias que la hacían sencilla –y disimuladamente- inaplicable. En efecto, exigir que la Administración tributaria acreditara el elemento subjetivo del obligado tributario [*propósito probado de eludir el impuesto*] era una *probatio* –sino *diabólica*- sí de muy difícil cumplimiento. La exigencia añadida de que la Administración tramitara estos supuestos a través de un *expediente especial* condicionó la aplicación de la cláusula al desarrollo normativo del precepto: quince años (¡15!) transcurrieron hasta que se aprobó el Real Decreto 1919/1979 de 29 de junio que regulaba el expediente especial.

En esas condiciones, las posibilidades de lucha contra el fraude de ley tributaria nacían ya ciertamente mermadas por la propia ley que introducía la cláusula que lo permitía. Pues bien, estas posibilidades quedaron ya prácticamente reducidas a la nada cuando al fraude de ley se le opuso desde la doctrina tributarista un concepto tan atractivo como engañoso: *la economía de opción*. Esta figura se asienta sobre una verdad incontestable y, por ello, resulta ciertamente persuasiva: la libertad de elección del individuo entre las distintas opciones que el propio ordenamiento jurídico le ofrece. Esa formulación, como principio, es inatacable y de ahí su indudable atractivo. Pero el análisis de esta figura no puede quedarse en esa sola formulación sino que resulta necesario determinar cuales son los límites de esa libertad de elección o, dicho de otro modo, determinar si cualquier elección o creación negocial es –o no- siempre válida.

Para adentrarnos en esta cuestión parece razonable comenzar recordando que, para producir unos determinados efectos jurídicos civiles y mercantiles, las personas nos hemos dotado de unos negocios jurídicos *standard*, típicos y habituales, que normal y mayoritariamente utilizamos y que, en buena medida, muchos de ellos ya están inventados desde hace bastantes siglos. Por citar un caso elemental, la compraventa es el negocio típico que se utiliza cuando una persona quiere transmitir la propiedad a cambio de recibir un precio en dinero.

Por otra parte, tampoco cabe desconocer que las normas tributarias están presentes casi en cualquier acto de nuestras vidas; la normativa tributaria llega a agotar la materia imponible y establece infinidad de hechos imponibles que construye sobre los hechos, actos y negocios de la vida diaria atribuyendo a cada uno de ellos un coste fiscal mayor o menor en función de los efectos civiles y mercantiles que le son propios.

¹ La reforma del artículo 6 del Código Civil fue aprobada por Decreto de 31 de Mayo de 1974.

Por ello, asociados como están unos efectos jurídicos civiles y mercantiles a un determinado negocio y a éste una determinada norma tributaria y coste fiscal, si queremos evitar esa norma tributaria *normalmente* deberemos cambiar la realidad cambiando de negocio; con el cambio de negocio, variará el coste fiscal pero también cambiarán los efectos civiles y mercantiles que se produzcan con la celebración del negocio. Así, quien inicialmente pensaba producir o provocar en la realidad unos determinados efectos jurídicos civiles o mercantiles [por ejemplo, adquirir un bien en propiedad] puede cambiar de opinión al conocer su coste fiscal y optar entonces por un tipo negocial distinto [por ejemplo, un contrato de arrendamiento financiero]: con ese cambio de negocio cambiarán los efectos fiscales, que serán más beneficiosos, pero cambiarán también los efectos civiles y mercantiles que ahora serán los propios del negocio finalmente elegido.

La legislación fiscal nada puede objetar a que una persona elija entre distintas alternativas negociales en función, entre otros factores, de su coste fiscal. Pero el problema no está ahí.

El problema surge cuando el sujeto se presta al cambio de negocio para obtener un mejor tratamiento fiscal pero pretendiendo que, al mismo tiempo, no se alteren los efectos civiles y mercantiles que desde un principio venía pretendiendo producir. Estos efectos civiles y mercantiles que se produzcan en la realidad serán los mismos inicialmente pretendidos pero el coste fiscal del negocio u operación se habrá evitado o reducido. La vía para conseguir mantener los mismos efectos civiles y mercantiles y, sin embargo, disminuir el coste fiscal consiste en sustituir el negocio inicialmente pretendido por otro distinto pero que permita alcanzar indirectamente esos mismos efectos jurídicos que, de haber sido buscados por la vía normal de su negocio jurídico típico, hubieran tenido un coste fiscal mayor. Como ejemplo puede citarse la transmisión de la propiedad de unas acciones mediante una donación. Si el donante, al mismo tiempo que realiza la donación solicita un préstamo de una entidad bancaria y el donatario se subroga como deudor del préstamo, podemos decir que se han alcanzado los mismos efectos civiles que los del negocio típico conocido como *compraventa*. En este caso la combinación de negocios jurídicos *donación* y *préstamo* ha sido utilizada para alcanzar indirectamente los efectos jurídicos propios del contrato de compraventa pero a un coste fiscal inferior. Es decir, en ambos casos los efectos jurídicos civiles o mercantiles alcanzados son los mismos -transmisión de la propiedad recibiendo el transmitente un dinero - de modo que el coste fiscal sólo ha dependido de la forma en que esos efectos se han instrumentado.

Pues bien, para la Ley General Tributaria de 1963, el límite de lo permitido se situaba en un elemento subjetivo (el *propósito probado de eludir el impuesto*). Esta frontera subjetiva no hacía fácil la aplicación de la norma ni permitía conocer con claridad la diferencia conceptual entre la economía de opción y el fraude pues, con arreglo a la norma, siempre que no hubiera propósito de eludir el tributo parecía haber una legítima economía de opción. Ante esta débil delimitación, cualquier cosa podía reconducirse a una *legítima economía de opción*, expresión ésta cuya sola mención parecía servir para que las aguas del fraude de ley se abrieran a su paso.

Los años noventa no trajeron tiempos mejores para la figura del fraude de ley tributaria. El Real Decreto 803/1993 de 28 de mayo derogó el Real Decreto de 1979 que regulaba el expediente

especial para la declaración del fraude de ley en materia tributaria y no se volvió a sustituir con norma alguna. La reforma de la Ley General Tributaria llevada a cabo en 1995² modificó algunos aspectos del artículo 24 pero no aportó nada significativo.

Con esos antecedentes conocidos se redactó el anteproyecto de lo que hoy es la Ley General Tributaria de 17 de Diciembre de 2003. En este anteproyecto el fraude de ley tributaria cambiaba de nombre y pasaba a denominarse *abuso en la aplicación de la norma tributaria*. Pero el objetivo principal del redactor parecía ser el de superar los problemas que planteaba la relación de esta figura con la economía de opción y, para ello, nada mejor que deslindar una y otra figura utilizando para ello criterios objetivos. Una vez deslindados ambos conceptos, el anteproyecto proponía que el abuso de la norma fuera objeto de sanción pero no –claro está– la economía de opción.

Para la diferenciación del abuso respecto de la economía de opción el anteproyecto se servía del concepto de negocio indirecto³ que, desde hacía tiempo, venía manejando el Tribunal Económico-Administrativo Central⁴. Con arreglo a ese criterio, la frontera entre la economía de opción y el fraude se situaba en la existencia de efectos jurídicos o económicos directos relevantes que justificaran la utilización del negocio jurídico empleado⁵.

El anteproyecto, para reforzar la seguridad jurídica y evitar que cualquier caso novedoso o inusual pudiera ser conducido hacia el fraude de ley o abuso, establecía una banda ancha entre los contornos de la economía de opción y los del abuso de la norma de modo que sólo consideraba dentro de este último caso los supuestos en los que el negocio jurídico empleado

² Ley 25/1995 de 20 de Julio.

³ El Tribunal Económico-Administrativo Central tiene muy presente que cada negocio jurídico produce unos efectos que le son propios o usuales [efectos directos] pero que, junto a éstos, indirectamente puede llegar a producir otros efectos que son más propios de otros negocios jurídicos [efectos indirectos]. Aclarado este concepto, se comprendía bastante bien el artículo 15 del anteproyecto de Ley General Tributaria que, en definitiva, venía a decirnos que existirá fraude de ley cuando:

- (i) El negocio jurídico utilizado no ha reportado ninguna de las utilidades jurídicas o económicas que sí le son propias como efectos directos.
- (ii) El negocio jurídico utilizado ha producido, como únicos efectos jurídicos relevantes, los que normalmente se alcanzan con otro negocio jurídico.
- (iii) El negocio jurídico utilizado ha posibilitado que ese único efecto jurídico relevante haya tenido un coste fiscal inferior al que hubiera tenido de haberse alcanzado utilizando el negocio jurídico que es propio para su obtención.

⁴ Por ejemplo, Resoluciones de 21-7-2000 JT 2000\1529; 29-3-1995 JT 1995\622; 8-11-1994 JT 1994\1663

⁵ *business purpose test* [análisis del propósito mercantil típico]

fuera *notoriamente inusual o impropio*⁶. Es decir, los supuestos fronterizos se resolverían siempre – en la duda- a favor de la economía de opción.

Es verdad que la redacción del precepto era manifiestamente mejorable pero, con un poco de buena voluntad, se entendía bastante bien. Como se entienden también otros preceptos contenidos en la misma ley cuya redacción no hubiera merecido el aprobado en un instituto de enseñanza media⁷. Pero este defecto de redacción –señalado desde influyentes sectores jurídicos y económicos- fue recogido por el Consejo de Estado como argumento para desactivar la carga más peligrosa de esta figura: la posibilidad de imponer sanción en los supuestos en los que se declarara la existencia de un fraude de ley.

Sobre esta débil base argumental⁸, el proyecto de ley aprobado por el Gobierno suprimió la posibilidad de sancionar el fraude de ley y, además, ya de paso, sustituyó la denominación de *abuso en la aplicación* por la de *conflicto*.

El resultado final a la vista está: quien eluda la aplicación de una norma tributaria a través de una figura negocial *notoriamente artificiosa* no habrá incurrido en un fraude de ley sino que, simplemente, estará *en conflicto* con la Administración tributaria para que se le aplique la norma que grosera y artificiosamente ha tratado de eludir. ¿Sanción por ello? Nada mas lejos.

Pese a todo, la propia Ley General Tributaria presenta su cláusula como un *instrumento efectivo de lucha contra el fraude sofisticado, con superación de los tradicionales problemas de aplicación que ha presentado el fraude de ley en materia tributaria*⁹.

Es decir, la historia se repite: por segunda vez en su corta vida –cuarenta años- la figura que podía haber hecho posible la persecución del fraude a la ley tributaria ha quedado desactivada – de forma disimulada- por la propia norma que la establece y presenta en sociedad. Como decía el poeta *vivir es ver volver*¹⁰.

¿ Esperaremos ahora otros quince años al desarrollo reglamentario que permita constituirse a la comisión¹¹ que ha de reunirse para estudiar cada uno de los posibles casos en los que -pese a todo- la Administración pretenda encontrar un fraude de ley?

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

⁷ *Es obligado a repercutir la persona o entidad que, conforme a la ley, debe repercutir la cuota tributaria a otras personas o entidades...* dice el artículo 38.1 LGT.

⁸ Se afirmaba que en la norma se contenían conceptos jurídicos tan indeterminados que hacían que la norma no cumpliera las exigencias de certeza -*lex certa*- que ha de reunir toda norma sancionadora.

⁹ Ver la Exposición de Motivos.

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

¹¹ Vid artículo 159 LGT.

Tanto da. Con comisión o sin ella la lucha contra el fraude de ley tributaria se perdió en el camino del anteproyecto al proyecto de ley: confiemos en que el día de mañana no tengamos que lamentarnos –como decía Machín en aquella bonita canción¹²- *de lo que pudo haber sido y no fue*.

¹² *Amar y vivir*.