

InDret

Sobre la subsistència del frau de llei a la nova llei general tributària

Arturo Zabala Rodríguez-Fornós
Advocat de l'Estat
AEAT Regional de València

Working Paper núm.: 227
Barcelona, juliol de 2004
www.indret.com

Sumari

1. La gènesi del “conflicte en l’aplicació de la norma tributària” i la seva relació amb el frau de llei
2. La subjacència del frau de llei al “conflicte en l'aplicació de les normes” i la seva vigència en el marc de la nova Llei General Tributària
 - 2.1. Els elements del frau de llei com a mitjà per donar certesa als pressupòsits del “conflicte en l'aplicació de les normes”
 - 2.2. L'àmbit del “conflicte en l'aplicació de les normes tributàries”
3. Conclusions

1. La gènesi del “conflicte en l'aplicació de la norma tributària” i la seva relació amb el frau de llei

La nova Llei 58/2003 de 17 de desembre, General Tributària (NLGT), ha recollit finalment en el seu art. 15 la idea d'un “conflicte en l'aplicació de la norma” que vindria a substituir la regulació dedicada al frau de llei per l'art. 24 de la Llei General Tributària de 1963 (LGT), en la seva redacció per Llei 25/1995.

Segons l'Exposició de Motius de la nova Llei, això obeeix a revisar “en profundidad” l'esmentada regulació, amb el resultat de substituir el frau de llei “por una nueva figura” que pretén configurar 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”. En definitiva, es tracta de crear una fórmula més simple i eficaç de reacció contra el que s'anomena “frau sofisticat” –a d'altres sistemes jurídics de forma més expressiva “simulació econòmica”- sense reparar que, amb independència que la sofisticació no sol evitar-se amb recursos simples, els problemes suscitats pel frau de llei en l'àmbit tributari no resideixen tant en el seu concepte o entitat com en la seva qualificació i declaració mitjançant potestats administratives immediatament executives.

Quelcom que revela la mateixa denominació de “conflicte en l'aplicació de la norma”, que ha prevalgut sobre la de l'Avantprojecte de la LGT –“abús en l'aplicació de les normes”, un trasllat de “l'abús de les possibilitats de configuració jurídica” del dret tributari alemany-, i no es refereix a una concurrència o conflicte de normes en sentit tècnic jurídic sinó al conflicte entre la qualificació dels actes o negocis jurídics en relació amb les normes efectuada per l'Administració i el contribuent.

La gestació d'aquest art. 15 NLGT, en tot cas, pot ser qualificada de tortuosa. L'Informe de la Comissió per a l'Estudi i Proposta de la Llei General Tributària, de juny de 2001, ja ho anunciava així des del moment en què, en optar per no excloure el frau de llei de l'àmbit tributari, manifestava tan notables reserves i restriccions a la seva concepció fins al punt d'alterar-la.

Així, recollia ressons d'una percepció del frau de llei tributària com a habilitant d'interpretacions analògiques o extensives del fet imposable a partir de la idea d'inexistència d'aquest en els supòsits d'aplicació de l'institut, sense advertir que el que l'esmentat institut implica és la indagació del “sentit o finalitat” de la norma reguladora del fet imposable quan la seva elusió o evitació s'empara en una altra norma impròpia o inadequada, usualment al recer d'interpretacions merament nominalistes d'allò actual. És a dir, a casos en què el real i efectiu fet imposable es realitza, encara que s'intenta esquivar mitjançant l'aparença d'un altre o altres, o de la no subjecció.

Tot seguit, la solució formulada pel projectat art. 15 de la nova Llei va rebre severes crítiques pel Dictamen del Consell d'Estat 1.403/2003 de 22 de maig, tant per la seva redacció com, sobretot, per les notables vaguetats que comportava el seu “recurso excesivo a conceptos jurídicos indeterminados”. I en això -potser per la insòlita pressa que ha presidit el procés de creació

d'aquesta Llei- propiciava d'alguna manera la confusió de dues qüestions que el propi Dictamen distingia en principi: la indeterminació que presentava el llavors anomenat "abús en l'aplicació de les normes tributàries" i la impossibilitat que la vaguetat advertida pugui complir amb les exigències de la tipicitat penal per sancionar aquest "abús". De manera que, a la fi, va semblar conduir a mantenir la vaguetat i imprecisió dels pressupostos conceptuals de la figura a tall d'excusa per privar-la de conseqüències sancionadores, canviant fins i tot el seu nom inicial pel més innocu de "conflicte".

2. La subjacència del frau de llei al "conflicte en l'aplicació de les normes" i la seva vigència en el marc de la nova Llei General Tributària

El frau de llei, segons la STC 37/1987, és un institut general i comú a totes les branques o sectors del Dret, sense perjudici de poder revestir especialitats, de manera que resultaria d'aplicació a l'àmbit dels tributs encara que no fos expressament regulat per la llei tributària. El seu arrelament es fonamenta, a més a més, en una experiència social purificada que fa difícil, si no impossible, la seva exclusió de l'aplicació de les normes, menys encara per vies d'interpretació merament nominalista o aïllada d'aquestes que prescindiria dels criteris generals interpretatius de les normes d'acord amb el seu context, antecedents i realitat social del temps de la seva aplicació "atendiendo fundamentalmente al espíritu y finalidad de aquellas" (art. 3 del Codi Civil).

Això no obsta que el legislador tributari hagi intentat servir, amb més o menys fortuna, a les exigències de precisió i claredat que li imposa la jurisprudència constitucional en una matèria particularment complexa com la tributària, més encara quan el sistema d'autoliquidació trasllada al contribuent un deure de qualificació jurídica correcta dels actes i negocis (així, SSTC 7 i 50/1990). Com hem vist, tant en l'Informe com en el Dictamen citats s'adverteix prevenció davant el risc de prescindir de la noció de frau llei -amb el seu patrimoni jurisprudencial o doctrinal- per evitar que amb noves fórmules o conceptes se suscitin més dubtes dels què es pretenen evitar o generar duplicitats de regulació.

Així doncs, malgrat les declaracions de l'Exposició de Motius de la Llei respecte d'això -d'altra banda contradictòries amb la despenalització del "conflicte" finalment assumida per l'art. 15 NLGT- cal concloure que el nou precepte, encara que substitutiu de l'art. 24 LGT, no suposa sinó una fórmula més simple d'aplicació del frau de llei a determinats casos. Encara que també més grollera, probablement com a conseqüència d'aquest "propòsit didàctic" que la Llei confessa perseguir, i que, en tota ella, no sembla xifrar-se en la més gran precisió dels seus termes -tècnica jurídica i, fins i tot, gramatical i semàntica- sinó a rebaixar-los a la seva comprensió per llecs o semillecs en dret, amb l'efecte de produir la perplexitat de l'operador jurídic.

A partir d'aquestes consideracions, em proposo subministrar, dins els estrets límits d'aquest treball, algunes idees que permetin contextualitzar en el nostre ordenament la "nova figura" creada per l'art. 15 NLGT. I això sobre la base d'indagar en quina mesura "substitueix" al frau de

lleï o s'articula amb ell i la seva relació amb la simulació, que, seguint els precedents de la LGT (art. 25 LGT), l'art. 16 NLGT diferència d'ella.

2.1. Els elements del frau de llei com a mitjà per donar certesa als pressupòsits del “conflicte en l'aplicació de les normes”

Al meu parer, els termes de l'art. 15 NLGT no poden ser objecte de concreció ni dotar-se de certesa sense referència a elements clàssics del frau de llei.

En efecte, precisar l'existència d'aquest “conflicte en l'aplicació de les normes tributàries” requereix apreciar incongruència entre un resultat contrari a dret i els actes o negocis que el produeixen, individualment o en el seu conjunt. És el que significa considerar aquests actes o negocis “notòriament artificiosos i impropis” per a la consecució de resultats econòmic jurídics substantius que desapareixen o manquen de rellevància davant l'entitat del d'obtenir un “estalvi fiscal”, consistent en “evitar” total o parcialment la realització del fet imposable o “minorar” la base imposable, és a dir, la seva quantificació. Un estalvi fiscal que, en suma, seria contrari als principis d'igualtat i generalitat del deure constitucional de contribuir mitjançant un sistema tributari just (art. 31 de la Constitució).

El que exigeix requerit pel precepte és doncs, en principi, que els actes o negocis siguin jurídicament “anòmals” per no respondre a la seva causa (art. 1261 CC). Aquesta noció produeix cert vertigen, si es recorda el magma teòric amb què l'ha aclaparat la doctrina científica amb pocs resultats de concreció pràctica. Però la noció resulta imprescindible per qualificar jurídicament a qui actua i, en aquest sentit, són saludables els pronunciaments jurisprudencials moderns que situen concisament l'apreciació de la causa en “localitzar el pressupòsit de raonabilitat” en que es fonamenten el negoci i les seves prestacions, o “la raó del negoci” (p.e, STS 28.4.94, Ar. 2952, 29.3.93, Ar. 2532): en definitiva, en atendre objectivament a la funció econòmic jurídica d'allò que s'ha realitzat en relació amb el seu resultat o “fi pràctic” també objectiu.

En les conductes en frau de llei, aquest fi jurídic i objectivament pràctic dels actes o negocis realitzats és desnaturalitzat des del moment que les conseqüències dels esmentats actes o negocis pretenen aïllar-se del seu context en altres -i la realitat mostra l'hàbit d'oposar l'esmentat aïllament a les qualificacions de frau de llei- per aconseguir un resultat diferent d'aquell fi, en contra del sentit de la llei. Establir per altres vies que l'acte o negoci és impropis, artificios o inusual no sols incorreria en el risc de vedar o condemnar els anomenats negocis “atípics” -i amb això el principi de llibertat de pactes i formes negocials- sinó en una vaguetat notòria que obriria pas a l'arbitrarietat.

És mes, també els efectes d'aquest “conflicte” són els del frau de llei, perquè porten que el tribut s'exigeixi “aplicando la norma que hubiera correspondido a los actos o negocios usuales o propios o eliminando las ventajas fiscales obtenidas”, és a dir, la que s'anomena “norma eludida” al terreny del frau de llei ¹.

¹ Com a exemple significatiu de l'estreta relació entre el frau de llei i l'actual “conflicte en l'aplicació de la norma”, l'art. 110.2 de la Llei 43/1995, de l'Impost de Societats, ja exclouïa del règim fiscal de fusió o escissió de societats, aportacions no dineràries o operacions de bescanvi de valors, els casos en què “la operació realizada

Des d'aquesta perspectiva, l'art. 15 NLGT no resulta tan censurable com sembla; i, fins i tot, ofereix aspectes positius en depurar de malentesos l'institut del frau de llei: la definitiva eliminació de components merament subjectius en el propòsit perseguit pels subjectes -si és que no calia entendre'ls ja eliminats per l'objectivització que implica la noció de "fi o propòsit pràctic"- i la incorrecta referència dels anteriors preceptes de la LGT a l'extensió analògica de normes com a remei d'aquest frau, que no ha de confondre's amb la interpretació d'aquestes d'acord amb el seu esperit i finalitat.

2.2. L'àmbit del "conflicte en l'aplicació de les normes tributàries"

Prenent el vist fins ara com a punt de partida, cal preguntar-se per l'abast que ha de donar-se a l'aplicació de l'art. 15 NLGT, tant en raó del reconegut caràcter "extraordinari" del frau de llei com a salvaguarda de la correcta aplicació de les normes, com per la distinció d'aquest "conflicte" respecte de la simulació, objecte de regulació diferent per l'art. 16 NLGT.

Respecte d'això es poden fer les següents consideracions:

1.- L'art. 15 NLGT, regulador del "conflicte en l'aplicació de la norma tributària" s'incardina al Títol I d'aquesta Llei, dedicat a les "disposicions generals de l'ordenament tributari" -i sota els epígrafs "Normes tributàries", del Capítol II, i "Fonts normatives", de la seva Secció 1a, però es refereix expressament a la qualificació o aplicació jurídica del "fet imposable" i a la "base o el deute tributari". És a dir, circumscriu la seva aplicació a aquests punts, de manera que operarà exclusivament sobre ells, perquè ja no és possible generalitzar els termes legals a supòsits no nascuts del fet imposable², pensant-se el seu oblit per la nova Llei, que recull una detallada classificació i distinció de les diverses obligacions tributàries i no desconeix l'amplitud de les potestats administratives qualificadores.

Així doncs, la possibilitat d'aquest "conflicte" se cenyeix a l'àmbit del fet imposable i a la seva quantificació i, a més a més, donat el sentit general del precepte cedirà, en l'esmentat marc, davant els casos en què la mateixa llei o les pròpies de cada tribut recullen uns específics supòsits de frau de llei³.

2.- D'altra banda, la distinció entre aquest "conflicte" (art. 15 NLGT) i la simulació (art. 16) comporta una diferenciació de les vies procedimentals per declarar l'existència d'aquestes figures -per necessitat en el primer cas d'un informe previ preceptiu i vinculant de l'anomenada "Comissió consultiva", regulada per l'art. 15.2-. Aquesta distinció no només respondria a un

tenga como principal objetivo el fraude o la evasión fiscal", particularment, quan "no se efectúe por motivos económicos válidos" de reestructuració o racionalització d'activitats "sino con la mera finalidad de conseguir una ventaja fiscal". Ens trobem amb un cas de no subjecció a un règim fiscal -no estrictament de delimitació negativa del fet imposable- de termes molt similars als de l'art. 15 LGT.

² Per ex., pressupòsits de successió encoberta de persones jurídiques (art. 40 NLGT), de successió en l'empresa (art. 42.1.c), de responsabilitat subsidiària d'administradors de fet "ocults" o "a l'ombra" de societats persones jurídiques, de responsabilitat de contractistes i subcontractistes (art. 43.1, a i c), de frau a la recaudació, etc.

³ Així, per exemple, al cas citat a la nota 1.

desig de no estendre els especials tràmits de l'anomenat "conflicte" a la funcionalitat general de les potestats de qualificació tributària de l'Administració sinó també, i més justificadament, a l'esmentada consideració "excepcional" que s'atribueix a l'aplicació del frau de llei, com a institut de "tancament" de la interpretació sistemàtica de les normes i aplicació de l'ordenament jurídic.

D'acord amb això, *l'apreciació de simulació dels actes o negocis realitzats ha d'avançar-se a la consideració del frau de llei* en la seqüència lògica d'actuació de l'operador jurídic, ja que el primer suposa determinar si el negoci és fals, o inexistent total o parcialment, i el segon arriba més enllà: a l'apreciació de si la norma a què s'acullen les seves formes les emparen o han de subjectar-se al sentit o finalitat d'una norma eludida, donant per suposat que "hi ha" uns actes o negocis -no falsos en aquest sentit- encara que els seus pretesos efectes no són els reals o efectius.

En principi, i en teoria, no és possible la concurrència de la simulació amb el frau de llei si hi ha simulació absoluta, perquè la inexistència o falsedat de causa del negoci simulat suposa evidentment la impossibilitat que hi hagi un altre real subjacent encara que dissimulat. Només en la simulació relativa seria possible que, sota la falsedat, aparegui una realitat comercial que també pugui ser considerada, al seu torn, de frau de llei, és a dir, un negoci dissimulat o encobert en frau de llei.

Però la veritat és que aquestes subtileces poden aparèixer com a simplificacions conceptuals quan disten de salvar les dificultats que poden sorgir per a la seva concreta aplicació pràctica, perquè simulació i frau de llei concorreran en no poques ocasions quan es tracta d'actes o negocis complexos, connexos o coligats, que és quelcom usual en el que l'Exposició de Motius de la NLGT anomena "frau sofisticat". Pensem, almenys, en els casos de simulació "parcial" sobre alguns requisits, pressupòsits o efectes del negoci que, per no ser essencials, "naturals" o "necessaris", no condueixen a la nul·litat d'aquest sinó a la seva conversió o correcció, i en les diferències de grau amb què això pot incidir sobre elements imprescindibles per a la realització de la funció econòmica objectiva corresponent al tipus o forma contractual triada i aconseguir el fi empíric perseguit per les parts ⁴.

La qüestió depèn de vegades de la perspectiva que s'adopti: la que subministra plantejar si l'acte o negoci és "real" o fictici, o la d'atendre a si les normes, substantiva o tributària, emparen un conjunt d'actes i negocis. I d'aquí resulten els tampoc infreqüents pronunciaments jurisprudencials que no s'ocupen en excés de delimitar o depurar cadascuna d'aquestes figures, i combinen, per via d'acumulació o simplificació, la nul·litat d'un acte o negoci pel seu sentit fictici o d'encobriment (simulació) amb l'apreciació, de vegades a més a més, que allò que s'ha actuat és contrari a les normes (frau de llei).

⁴ Pensem, p.e, en la freqüència amb la que el fenomen es presenta amb ocasió de la tècnica de l'aixecament del vel en societats o persones jurídiques, que habitualment tendeixen a eliminar les anomenades "interposicions subjectives fictícies" que constituïrien una simulació subjectiva, però que per si o més freqüentment si concorren amb altres negocis, poden entendre's com casos de frau de llei en tant que es suposi que busquen empara en unes normes -les societàries de personificació jurídica de l'ens col·lectiu, les reguladores de la responsabilitat per deutes o per danys- l'aplicació de les quals es nega perquè es contravé la seva funció econòmic jurídica.

En aquest punt, dubto molt que la NLGT, en establir la distinció entre el “conflicte en l'aplicació de la norma tributària” i la simulació -amb diferents vies funcionals en cada cas- aconsegueixi “superar” les dificultats d'aplicació fins ara presentades pel frau de llei en l'àmbit tributari. Està obligant a una distinció que en ocasions no és difícilment perceptible ni separable en la seva concreció pràctica.

3. Conclusions

Crec que el “conflicte en l'aplicació de les normes tributàries” implica, en rigor, l'aplicació del frau de llei, perquè, d'una altra manera no és possible dotar-lo de certesa. La simplificació perseguida pels termes de l'art. 15 és més aviat un intent de fugir d'interpretacions jurídiques més complexes mitjançant termes que, per si sols, ni tan sols poden arribar a constituir l'entitat d'allò que jurídicament constitueix un concepte jurídic indeterminat, la noció del qual, en bona tècnica jurídica, ha de constituir un mitjà d'eliminar la discrecionalitat administrativa i de dotar de certesa l'aplicació de les normes.

És positiu que s'eliminin els factors ociosos o pertorbadors de les anteriors definicions legals del frau de llei -el “propòsit” com a factor subjectiu d'intencionalitat, la referència a l'extensió analògica del fet imposable- però la pretensió de crear una nova figura substitutiva del frau de llei és més ben pròpia de descobridors de Mediterranis.

Hi ha a més d'altres factors que, amb independència del que s'ha exposat, poden enterbolir la solució. L'Administració pot veure's inclinada a una qualificació de simulació per obviar la via procedimental especial del “conflicte” -tenim l'exemple d'intentar eludir aquest institut qualificant de negocis indirectes els realitzats en frau de llei- o pot estendre a les qualificacions de “conflicte” per assegurar l'èxit dels seus actes, que d'una altra manera podrien veure's anul·lats per falta d'aquesta via procedimental especial. Fins és possible que, atesa la confosa superposició d'òrgans informadors en dret que es dona en l'Administració tributaria, uns triïn un camí i altres un altre.

I el contribuent? Doncs el contribuent sostindrà previsiblement, com primera darrera trinxera de defensa, que el seu cas és qüestió de “conflicte en l'aplicació de les normes”, perquè amb independència de la major amplitud d'al·legacions que d'aquesta qualificació deriva, obté dilacions procedimentals -majors si s'adverteix que els tràmits de l'art. 159 NLGT produeixen interrupció de les actuacions inspectores- i es veu alliberat de sanció. Qüestió aquesta última en què em limito a indicar que el frau de llei és una institució de salvaguarda objectiva de la llei, amb independència que la seva intencionalitat el converteixi en infracció digna de sanció, a la vista de l'art. 184.3 NLGT i que, segons l'art. 305 CP, és possible que actuacions en frau de llei agreugin la pena.

Hi ha sens dubte, en aquest Seminari, persones que han tractat, de des de perspectives diverses, molt competentment la qüestió. De manera que, en aquest punt, acabo amb una pregunta per a debat: val la pena incórrer en “frau sofisticat”?

Pel que fa a què aquesta solució eviti conflictes i faciliti combatre aquest frau “sofisticat”, no sóc optimista. D'una banda, els problemes d'aplicació del “conflicte” seran bàsicament els mateixos i requeriran substancialment els mateixos esforços d'interpretació jurídica depurada i rigorosa. De l'altra, el tracte diferenciat que rep el “conflicte” respecte del que es confereix a la “simulació” causarà previsiblement dubtes de caràcter substantiu i dificultats de tramitació procedimental.

Pot no faltar, fins i tot, qui intenti establir alguna relació entre aquest “conflicte” de l'art. 15 NLGT amb la possibilitat de les “actes amb acord” a les quals es refereix l'art. 155 NLGT i que poden produir-se quan “hagi de concretar-se l'aplicació de conceptes jurídics indeterminats”. Això seria, segons el meu parer, una notòria incongruència des de la perspectiva de la mateixa formulació dels respectius preceptes, que sens dubte es refereixen a qüestions diferents i tenen també diferents pressupòsits.