

InDret

Sobre la subsistencia del fraude de ley en la nueva ley general tributaria

Arturo Zabala Rodríguez-Fornós
Abogado del Estado
AEAT Regional de Valencia

Working Paper nº: 227
Barcelona, julio de 2004
www.indret.com

Sumario

1. La génesis del “conflicto en la aplicación de la norma tributaria” en su relación con el fraude de ley
2. La subyacencia del fraude de ley en el “conflicto en la aplicación de las normas” y su vigencia en el marco de la nueva Ley General Tributaria
 - 2.1. Los elementos del fraude de ley como medio de dar certeza a los presupuestos del “conflicto en la aplicación de las normas”
 - 2.2. El ámbito del “conflicto en la aplicación de las normas tributarias”
3. Conclusiones

1. La génesis del “conflicto en la aplicación de la norma tributaria” en su relación con el fraude de ley

La nueva Ley 58/2003 de 17 de diciembre, General Tributaria (NLGT), ha recogido finalmente en su art. 15 la idea de un “conflicto en la aplicación de la norma” que vendría a sustituir la regulación dedicada al fraude de ley por el art. 24 de la Ley General Tributaria de 1963 (LGT), en su redacción por Ley 25/1995.

Según la Exposición de Motivos de la nueva Ley, ello obedece a revisar “en profundidad” dicha regulación, con el resultado de sustituir el fraude de ley “por una nueva figura” que pretende configurar un “instrumento efectivo de lucha contra el fraude sofisticado, con superación de los tradicionales problemas de aplicación que ha presentado” éste. En definitiva, se trata de alumbrar una fórmula más simple y eficaz de reacción contra lo que se llama “fraude sofisticado” -en otros sistemas jurídicos con mayor expresividad “simulación económica”- sin reparar en que, con independencia de que la sofisticación no suele evitarse con simplezas, los problemas suscitados por el fraude de ley en el ámbito tributario no residen tanto en su concepto o entidad como en su calificación y declaración mediante potestades administrativas inmediatamente ejecutivas.

Algo que revela la misma denominación de “conflicto en la aplicación de la norma”, que ha prevalecido sobre la del Anteproyecto de la LGT -“abuso en la aplicación de las normas”, un traslado del “abuso de las posibilidades de configuración jurídica” del derecho tributario alemán-, y no se refiere a una concurrencia o conflicto de normas en sentido técnico jurídico sino al conflicto entre la calificación de los actos o negocios jurídicos en relación con las normas efectuada por la Administración y el contribuyente.

La gestación de este art. 15 NLGT, en todo caso, puede ser calificada de tortuosa. El Informe de la Comisión para el Estudio y Propuesta de la Ley General Tributaria, de junio de 2001, ya lo anunciaba así desde el momento en que, al optar por no excluir el fraude de ley del ámbito tributario, manifestaba tan notables reservas y restricciones a su concepción hasta el punto de alterarla.

Así, recogía ecos de una percepción del fraude de ley tributaria como habilitante de interpretaciones analógicas o extensivas del hecho imponible a partir de la idea de inexistencia de éste en los supuestos de aplicación del instituto, sin advertir que lo que dicho instituto implica es la indagación del “sentido o finalidad” de la norma reguladora del hecho imponible cuando su elusión o circunvención busca amparo en otra norma impropia o inadecuada, usualmente al socaire de interpretaciones meramente nominalistas de lo actuado. Es decir, a casos en que el real y efectivo hecho imponible se realiza, aunque trata de soslayarse mediante la apariencia de otro u otros, o de no sujeción.

Seguidamente, la solución formulada por el proyectado art. 15 de la nueva Ley recibió severas críticas por el Dictamen del Consejo de Estado 1.403/2003 de 22 de mayo, tanto por su redacción como, sobre todo, por las notables vaguedades que entrañaba su “recurso excesivo a conceptos

jurídicos indeterminados". Y en ello -tal vez por la insólita premura que ha presidido el proceso de alumbramiento de esta Ley- propiciaba en cierto modo la confusión de dos cuestiones que el propio Dictamen distinguía en principio: la indeterminación que presentaba el entonces llamado "abuso en la aplicación de las normas tributarias" y la imposibilidad de que la vaguedad advertida pueda cumplir con las exigencias de la tipicidad penal para sancionar tal "abuso". De modo que, a la postre, pareció llevar a mantener la vaguedad e imprecisión de los presupuestos conceptuales de la figura a modo de excusa para privarla de consecuencias sancionadoras, cambiando incluso su nombre inicial por el más inocuo de "conflicto".

2. La subyacencia del fraude de ley en el "conflicto en la aplicación de las normas" y su vigencia en el marco de la nueva Ley General Tributaria

El fraude de ley, según la STC 37/1987, es un instituto general y común a todas las ramas o sectores del Derecho, sin perjuicio de poder revestir especialidades, de modo que resultaría de aplicación al ámbito de los tributos aunque no fuera expresamente regulado por la ley tributaria. Su arraigo se funda, además, en una experiencia social acrisolada que hace difícil, si no imposible, su exclusión de la aplicación de las normas, menos aún por vías de interpretación meramente nominalista o aislada de éstas que prescindiría de los criterios generales interpretativos de las normas con arreglo a su contexto, antecedentes y realidad social del tiempo de su aplicación "atendiendo fundamentalmente al espíritu y finalidad de aquellas" (art. 3 del Código Civil).

Ello no obsta a que el legislador tributario haya intentado servir, con mayor o menor fortuna, a las exigencias de precisión y claridad que le impone la jurisprudencia constitucional en materia particular compleja como la tributaria, máxime cuando el sistema de autoliquidación traslada al contribuyente un deber de calificación jurídica correcta de los actos y negocios (así, SSTC 7 y 50/1990). Como hemos visto, tanto en el Informe como el Dictamen citados se advierte prevención ante el riesgo de prescindir de la noción de fraude ley -con su acervo jurisprudencial o doctrinal- a fin de evitar que con nuevas fórmulas o conceptos se susciten más dudas de las que se pretenden evitar o generar duplicidades de regulación.

Así, pues, pese a las declaraciones de la Exposición de Motivos de la Ley al respecto -por otra parte contradictorias con la despenalización del "conflicto" finalmente asumida por el art. 15 NLGT- no cabe sino pensar que el nuevo precepto, aún sustitutivo del art. 24 LGT, no supone sino una fórmula más simple de aplicación del fraude de ley a determinados casos. Aunque también más tosca, probablemente como consecuencia de ese "propósito didáctico" que la Ley confiesa perseguir, y que, en toda ella, no parece cifrarse en la mayor precisión de sus términos -técnico jurídica e incluso gramatical y semántica- sino en rebajarlos a su comprensión por legos o semilegos en derecho, con el efecto de producir la perplejidad del operador jurídico.

A partir de estas consideraciones, me propongo suministrar, dentro de los apretados límites de este trabajo, algunas ideas que permitan contextualizar en nuestro ordenamiento la "nueva figura" alumbrada por el art. 15 NLGT. Y ello sobre la base de indagar en que medida "sustituye"

al fraude de ley o se articulada con él y su relación con la simulación, que, siguiendo los precedentes de la LGT (art. 25 LGT), el art. 16 NLGT diferencia de ella.

2.1. Los elementos del fraude de ley como medio de dar certeza a los presupuestos del “conflicto en la aplicación de las normas”

A mi juicio, los términos del art. 15 NLGT no pueden ser objeto de concreción ni dotarse de certeza sin referencia a elementos clásicos del fraude de ley.

En efecto, precisar la existencia de este “conflicto en la aplicación de las normas tributarias” requiere apreciar incongruencia entre un resultado contrario a derecho y los actos o negocios que lo producen, individualmente o en su conjunto. Es lo que significa considerar estos actos o negocios “notoriamente artificiosos e impropios” para la consecución de resultados económico jurídicos sustantivos que desaparecen o carecen de relevancia ante la entidad del de obtener un “ahorro fiscal”, consistente en “evitar” total o parcialmente la realización del hecho imponible o “minorar” la base imponible, es decir, su cuantificación. Un ahorro fiscal que, en suma, sería contrario a los principio de igualdad y generalidad del deber constitucional de contribuir mediante un sistema tributario justo (art. 31 de la Constitución).

Lo requerido por el precepto es pues, en principio, que los actos o negocios sean jurídicamente “anómalos” por no responder a su causa (art. 1261 CC). Ciertamente que esta noción produce cierto vértigo, si se recuerda el magma teórico con que la ha abrumado la doctrina científica con pocos resultados de concreción práctica. Pero tal noción resulta imprescindible para calificar jurídicamente lo actuado y, en este sentido, son saludables los pronunciamientos jurisprudenciales modernos que sitúan escuetamente la apreciación de la causa en “localizar el presupuesto de razonabilidad” en que se fundan el negocio y sus prestaciones, o “la razón del negocio” (p.e, STS 28.4.94, Ar. 2952, 29.3.93, Ar. 2532): en definitiva, en atender objetivamente a la función económico jurídica de lo realizado en relación con su resultado o “fin práctico” también objetivo.

En las conductas en fraude de ley, tal fin jurídico y objetivamente práctico de los actos o negocios realizados es desnaturalizado desde el momento en que las consecuencias de dichos actos o negocios pretenden aislarse de su contexto en otros –y la realidad muestra lo habitual de oponer dicho aislamiento a las calificaciones de fraude de ley- para conseguir un resultado distinto a tal fin, en contra del sentido de la ley. Establecer por otras vías que el acto o negocio es impropio, artificioso o inusual no solo incurriría en el riesgo de vedar o condenar los llamados negocios “atípicos” -y con ello el principio de libertad de pactos y formas negociales- sino en una vaguedad notoria que abriría paso a la arbitrariedad.

Es más, también los efectos de este “conflicto” son los del fraude de ley, pues llevan a que el tributo se exija “aplicando la norma que hubiera correspondido a los actos o negocios usuales o

propios o eliminando las ventajas fiscales obtenidas”, es decir, la que se llama “norma eludida” en el campo del fraude de ley ¹.

Desde esta perspectiva, el art. 15 NLGT no resulta tan censurable como parece; e incluso ofrece aspectos positivos al depurar de malentendidos el instituto del fraude de ley: la definitiva eliminación de componentes meramente subjetivos en el propósito perseguido por los sujetos -si es que no había que entenderlos ya eliminados por la objetivización que implica la noción de “fin o propósito práctico”- y la incorrecta referencia de los anteriores preceptos de la LGT a la extensión analógica de normas como remedio de este fraude, que no ha de confundirse con la interpretación de éstas con arreglo a su espíritu y finalidad.

2.2. El ámbito del “conflicto en la aplicación de las normas tributarias”

A partir de lo anterior, hay que preguntarse por el alcance que ha de darse a la aplicación del art. 15 NLGT, tanto en razón del reconocido carácter “extraordinario” del fraude de ley como salvaguardia de la correcta aplicación de las normas, como por la distinción de este “conflicto” respecto de la simulación, objeto de regulación distinta por el art. 16 NLGT.

Sobre lo cual, caben las siguientes consideraciones:

1.- El art. 15 NLGT, regulador del “conflicto en la aplicación de la norma tributaria” se incardina en el Título I de esta Ley, dedicado a las “disposiciones generales del ordenamiento tributario” - y bajo los epígrafes “Normas tributarias”, del Capítulo II, y “Fuentes normativas”, de su Sección 1ª, pero se refiere expresamente a la calificación o aplicación jurídica del “hecho imponible” y a la “base o la deuda tributaria”. Es decir, circunscribe su aplicación a estos puntos, de modo que operará exclusivamente sobre ellos, pues ya no es posible generalizar los términos legales a supuestos no nacidos del hecho imponible², pensándose su olvido por la nueva Ley, que recoge detallada clasificación y distinción de las diversas obligaciones tributarias y no desconoce la amplitud de las potestades administrativas calificadoras.

Así pues, la posibilidad de este “conflicto” se ciñe al ámbito del hecho imponible y a su cuantificación y, además, dado el sentido general del precepto cederá, en dicho marco, ante los

¹ Como ejemplo significativo de la estrecha relación entre el fraude de ley y el actual “conflicto en la aplicación de la norma”, el art. 110.2 de la Ley 43/1995, de Impuesto de Sociedades, ya excluía del régimen fiscal de fusión o escisión de sociedades, aportaciones no dinerarias u operaciones de canje de valores los casos en que “la operación realizada tenga como principal objetivo el fraude o la evasión fiscal”, particularmente, cuando “no se efectúe por motivos económicos válidos” de reestructuración o racionalización de actividades “sino con la mera finalidad de conseguir una ventaja fiscal”. Nos hallamos ante un caso de no sujeción a un régimen fiscal -no estrictamente de delimitación negativa del hecho imponible- de términos muy similares a los del art. 15 LGT.

² Por ej, presupuestos de sucesión encubierta de personas jurídicas (art. 40 NLGT), de sucesión en la empresa (art. 42.1.c), de responsabilidad subsidiaria de administradores de hecho “ocultos” o “en la sombra” de sociedades personas jurídicas, de responsabilidad de contratistas y subcontratistas (art. 43.1, a y c), de fraude en la recaudación, etc.

casos en que la misma ley o las propias de cada tributo recojan unos específicos supuestos de fraude de ley ³.

2.- Por otra parte, la distinción entre este “conflicto” (art. 15 NLGT) y la simulación (art. 16) conlleva una diferenciación de los cauces procedimentales para declarar la existencia de estas figuras -por necesidad en el primer caso de previo informe preceptivo y vinculante de la llamada “Comisión consultiva”, regulada por el art. 15.2-. Tal distinción no sólo respondería a un deseo de no extender los especiales trámites de dicho “conflicto” a la funcionalidad general de las potestades de calificación tributaria de la Administración sino también, y más justificadamente, a la mencionada consideración “excepcional” que se atribuye a la aplicación del fraude de ley, como instituto de “cierre” de la interpretación sistemática de las normas y aplicación del ordenamiento jurídico.

Con arreglo a ello, *la apreciación de simulación de los actos o negocios realizados ha de anteponerse a la consideración del fraude de ley* en la secuencia lógica de actuación del operador jurídico, pues lo primero supone determinar si el negocio es falso, o inexistente total o parcialmente, y lo segundo llega más allá: a la apreciación de si la norma a que se acogen sus formas las amparan o han de sujetarse al sentido o finalidad de una norma eludida, dando por supuesto que “hay” unos actos o negocios -no falsos en este sentido- aunque sus pretendidos efectos no son los reales o efectivos.

En principio, y en teoría, no cabe concurrencia de la simulación con el fraude de ley si existe simulación absoluta, pues la inexistencia o falsedad de causa del negocio simulado supone evidentemente la imposibilidad que subyazca bajo él otro real aunque disimulado. Sólomente en la simulación relativa sería posible que, bajo lo falso, aparezca una realidad negocial aquejada, a su vez, de fraude de ley, es decir, un negocio disimulado o encubierto en fraude de ley.

Pero la verdad es que estas sutilezas pueden aparecer como simplificaciones conceptuales cuando distan de salvar las dificultades que pueden surgir para su concreta aplicación práctica, pues simulación y fraude de ley concurrirán en no pocas ocasiones cuando se trata de actos o negocios complejos, conexos o coligados, que es lo usual en lo que la Exposición de Motivos de la NLGT llama “fraude sofisticado”. Pensemos, al menos, en los casos de simulación “parcial” sobre algunos requisitos, presupuestos o efectos del negocio que, por no ser esenciales, “naturales” o “necesarios”, no conducen a la nulidad de éste sino a su conversión o corrección, y en las diferencias de grado con que ello puede incidir sobre elementos imprescindibles para la realización de la función económica objetiva correspondiente al tipo o forma contractual elegida y alcanzar el fin empírico perseguido por las partes ⁴.

³ Así, por ej., en el caso citado por la nota 1.

⁴ Pensemos, p.e, en la frecuencia con que el fenómeno se presenta con ocasión de la técnica del levantamiento del velo en sociedades o personas jurídicas, que habitualmente tiende a eliminar las llamadas “interposiciones subjetivas ficticias” que constituirían una simulación subjetiva, pero que por sí o más frecuentemente si concurren con otros negocios, pueden entenderse como casos de fraude de ley en cuanto se suponga que buscan amparo en unas normas -las societarias de personificación jurídica del ente colectivo, las reguladoras de la responsabilidad por deudas o por daños- cuya aplicación se niega porque se contraviene su función económico jurídica.

La cuestión depende a veces de la perspectiva que se adopte: la que suministra plantear si acto o negocio es "real" o ficticio, o la de atender a si las normas, sustantiva o tributaria, amparan un conjunto de actos y negocios. Y de ahí resultan los tampoco infrecuentes pronunciamientos jurisprudenciales que no se ocupan en demasía de delimitar o depurar cada una estas figuras, y acuden a combinar, por vía de acumulación o simplificación, la nulidad de un acto o negocio por su sentido ficticio o de encubrimiento (simulación) con la apreciación, a veces a mayor abundamiento, de que lo actuado es contrario a las normas (fraude de ley).

En este punto, dudo mucho que la NLGT, al establecer la distinción entre el "conflicto en la aplicación de la norma tributaria" y la simulación -con distintos cauces funcionales en cada caso- consiga "superar" las dificultades de aplicación hasta ahora presentadas por el fraude de ley en el ámbito tributario. Está obligando a una distinción que en ocasiones no es difícilmente perceptible ni deslindable en su concreción práctica.

3. Conclusiones

Creo que el "conflicto en la aplicación de las normas tributarias" implica, en rigor, la aplicación del fraude de ley, porque, de otro modo no cabe dotarlo de certeza. La simpleza perseguida por los términos del art. 15 es mas bien un intento de huir de interpretaciones jurídicas más complejas mediante términos que, por sí sólos, ni siquiera pueden llegar a constituir la entidad de lo que jurídicamente constituye un concepto jurídico indeterminado, cuya noción, en buena técnica jurídica, ha de constituir un medio de eliminar la discrecionalidad administrativa y de dotar de certeza a la aplicación de las normas.

Es positivo que se eliminen los factores ociosos o perturbadores de las anteriores definiciones legales del fraude de ley -el "propósito" como factor subjetivo de intencionalidad, la referencia a la extensión analógica del hecho imponible- pero la pretensión de crear una nueva figura substitutiva del fraude de ley es mas bien propia de descubridores de Mediterráneos.

Hay además otros factores que, con independencia de lo expuesto, pueden enturbiar la solución. La Administración puede verse inclinada a una calificación de simulación para obviar el cauce procedimental especial del "conflicto" -tenemos el ejemplo de intentar eludir este instituto calificando de negocios indirectos los realizados en fraude de ley- o puede tender a las calificaciones de "conflicto" para asegurar el éxito de sus actos, que de otro modo podrían verse anulados por falta de este cauce procedimental especial. Hasta es posible que, dada la confusa superposición de órganos informantes en derecho que se da en la Administración tributaria, unos elijan un camino y otros otro.

¿Y el contribuyente? Pues el contribuyente va a sostener previsiblemente, como primera última trinchera de defensa, que su caso es cuestión de "conflicto en la aplicación de las normas", porque con independencia de la mayor amplitud de alegaciones que de esta calificación deriva, obtiene dilaciones procedimentales -mayores si se advierte que los trámites del art. 159 NLGT

producen interrupción de las actuaciones inspectoras- y se ve liberado de sanción. Cuestión esta última en la que me limito a indicar que el fraude de ley es una institución de salvaguardia objetiva de la ley, con independencia de que su intencionalidad lo convierta en infracción sancionable, a la vista del art. 184.3 NLGT y de que, según el art. 305 CP, cabe que actuaciones en fraude de ley agraven la pena.

Hay sin duda, en este Seminario, personas que han tratado, de desde perspectivas diversas, muy competentemente la cuestión. De modo que, en este punto, termino con una pregunta para debate: ¿vale la pena incurrir en “fraude sofisticado”?

En cuanto a que esta solución evite conflictos y facilite combatir tal fraude “sofisticado”, no soy optimista. De una parte, los problemas de aplicación del “conflicto” van a ser básicamente los mismos y requerir sustancialmente los mismos esfuerzos de interpretación jurídica depurada y rigurosa. De otra, el trato diferenciado que recibe el “conflicto” respecto del que se confiere a la “simulación” causará previsiblemente dudas de carácter sustantivo y dificultades de tramitación procedimental.

Puede no faltar, incluso, quien intente establecer alguna relación entre este “conflicto” del art. 15 NLGT con la posibilidad de las “actas con acuerdo” a que refiere el art. 155 NLGT y que pueden producirse cuando “deba concretarse la aplicación de conceptos jurídicos indeterminados”. Lo que entiendo notoria incongruencia desde la misma formulación de los respectivos preceptos, que sin duda se refieren a cuestiones distintas y tienen también distintos presupuestos.