

LA «CLÁUSULA ANTIABUSO» DEL ANTEPROYECTO DE NUEVA LEY GENERAL TRIBUTARIA

 JESÚS LÓPEZ TELLO

Inspector de Hacienda e Inspector de Seguros del Estado (en excedencia)

Abogado ()*

1. INTRODUCCIÓN

El largo camino iniciado por la Resolución de la Secretaría de Estado de Hacienda de 15 de junio de 2000 (BOE de 11 de agosto), por la que se constituyó una Comisión para el estudio y propuesta de medidas para la reforma de la Ley 230/1963, General Tributaria, parece vislumbrar su fin. En efecto, en estos momentos está disponible en Internet, en la página del Ministerio de Hacienda¹, un Anteproyecto de Ley General Tributaria que lleva fecha de 28 de febrero de 2003.

Siendo la Ley General Tributaria, como bien dice la Exposición de Motivos del Anteproyecto, el eje central del ordenamiento tributario, donde se establecen sus principios esenciales y se regulan las relaciones entre la Administración tributaria y los contribuyentes, tiempo y lugar habrá para la glosa del conjunto del Anteproyecto. Nuestra intención aquí es desde luego mucho más modesta. Tomamos la perspectiva del ávido, y rápido, lector interesado en la práctica diaria del Derecho Tributario, que identifica regulaciones novedosas de cuestiones que de continuo le afectan o pueden afectarle y que, sin mucho más bagaje que las solas palabras del texto que examina y su corta experiencia, pretende una primera reflexión.

Entre dichas novedosas regulaciones destaca con luz propia un artículo del Anteproyecto, el decimoquinto, que gira bajo la rúbrica «Abuso en la aplicación de la norma tributaria», del que la Exposición de Motivos del Anteproyecto dice que sustituye a la regulación del fraude de ley y que «pretende configurarse como un instrumento efectivo de lucha contra el fraude sofisticado». A su exégesis inicial en los términos que ya han quedado dichos van dedicadas estas líneas.

2. EL ARTÍCULO 15 DEL ANTEPROYECTO COMO «CLÁUSULA GENERAL ANTIABUSO»

A partir de una postura favorable a la regulación del fraude de ley en el articulado de la Ley General Tributaria, la Comisión ya planteó —en su Informe de julio de 2001²— la disyuntiva entre el mantenimiento de la figura o su sustitución por una «cláusula antiabuso». La Comisión se decantaba entonces por la conservación de la terminología tradicional, aunque sólo fuera para evitar dudas y discusiones en torno a la aplicación en lo tributario tanto de la cláusula antiabuso como de la regulación jurídico-privada del fraude de ley (artículo 6 del Código civil). Visto el artículo 15 del Anteproyecto, parece sin embargo que finalmente ha prevalecido la opción de la sustitución de la figura del fraude de ley por una cláusula general antiabuso. Dicho artículo dice así:

* Del Departamento de Derecho Tributario de Uría & Menéndez.

¹ <http://documentacion.minhac.es/doc/Tributos/Anteproyectos/anteproyecto%20lgt.pdf>

² <http://www.datadiar.com/actual/reformalgt/ilgt.htm>

«Artículo 15. Abuso en la aplicación de la norma tributaria.

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:

a) Que, individualmente considerados o en su conjunto, sean notoriamente inusuales 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 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 la presente 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 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.»

2.1. Abuso del derecho, abuso de formas jurídicas y abuso en la aplicación de la norma tributaria

No nos cabe duda de que, para empezar, la mera rúbrica bajo la que gira el artículo 15 del Antepro-

yecto dará pie a interesantes desarrollos doctrinales. En este sentido, ha sido debate corriente entre los tributaristas el de la distinción entre el abuso del derecho y el abuso de formas jurídicas.

Si, siguiendo a la doctrina alemana, se admite que el abuso de formas jurídicas —o más propiamente, el «abuso de las posibilidades de configuración jurídica que ofrece el Derecho»³— no es sino una especie del fraude a la ley tributaria⁴, la diferenciación entre el abuso del derecho y el abuso de formas jurídicas ha de discurrir probablemente por el cauce de la distinción entre abuso del derecho y fraude de ley. Desde una perspectiva general, que aquí nos basta, De Castro afirma que en el abuso del derecho «hay abuso de un derecho subjetivo, debiéndose partir para su determinación del derecho concreto; mientras que en el fraude hay un mal uso del Derecho objetivo, utilizándose de modo torcido sus normas, y, para admitir su existencia, hay que examinar la situación creada en el ordenamiento jurídico por el acto»⁵. Díez-Picazo ilustra la distinción, y al propio tiempo la difumina, diciendo que «la desviación del derecho subjetivo es el abuso del derecho, que se aproxima mucho al fraude de ley si el derecho subjetivo, en lugar de contemplarse como situación de poder se contempla como norma subjetiva (...). La aproximación se lleva mejor a cabo cuando el concepto de derecho subjetivo se normativiza y el derecho subjetivo se entiende como norma puesta a disposición de un sujeto. El sujeto que

³ En la traducción del profesor Carlos Palao Taboada, editada por el Instituto de Estudios Fiscales en 1980, el párrafo 42 de la Ordenanza Tributaria alemana, que no ha sido objeto de modificaciones posteriores, dice: «§ 42. Abuso de las posibilidades de configuración jurídica. *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 Véase en este sentido (<http://www.minhac.es/ief/principal.htm>) la lección del profesor Carlos Palao Taboada sobre «Algunos problemas que plantea la aplicación de la norma española sobre el fraude a la ley tributaria», sesión del 8 de junio de 2001 del Seminario Fernando Sainz de Bujanda, dedicada a «Las nuevas medidas frente al fraude de ley tributaria». Dice el profesor Palao que «el abuso de las formas jurídicas no es sino la fórmula utilizada por la norma alemana contra el fraude a la ley (párrafo 42 de la Ordenanza Tributaria) para describir a éste. Más exactamente la norma citada se refiere al «abuso de las posibilidades de configuración jurídica que ofrece el Derecho». La finalidad de esta norma es combatir la «elusión fiscal», en alemán *Steuerumgehung*, que es la misma figura que en la terminología anglosajona se denomina *tax avoidance*. Pero la doctrina alemana estima unánimemente que dicho concepto no es sino una especie del más general fraude a la ley (*Gesetzesumgehung*). Por eso no es acertado contraponer el fraude a la ley tributaria al abuso de las formas jurídicas, si se entiende la expresión «formas jurídicas» como equivalente a las «posibilidades de configuración jurídica» a que se refiere la norma alemana, es decir, los tipos de actos o negocios establecidos por el Derecho positivo. Se abusa de las formas jurídicas cuando se las utiliza de manera no conforme con la finalidad para la que las ha establecido y las protege el legislador, a fin de conseguir un resultado contrario a la ley, y esto no es otra cosa que el fraude a la ley».

⁵ F. de Castro, *Derecho civil de España. Parte general*, t. I, 3ª ed., Inst. Est. Pol., Madrid, 1955, págs. 605 y ss.

actúa esta norma para obtener un resultado que otra norma rechaza, abusa de la primera. De algún modo podríamos decir que las normas de configuración y de atribución de los derechos son las normas de cobertura que se buscan para obtener el resultado fraudulento»⁶.

¿Es el «abuso en la aplicación de la norma tributaria» un *tertius genus* respecto de categorías ya suficientemente difusas? No nos lo parece. Más bien creemos en una licencia terminológica que acaba en la característica común que Díez-Picazo predica del abuso del derecho y del fraude de ley —y, por tanto, también del abuso de formas jurídicas—, esto es, «el repudio o el rechazo de la obtención de un resultado contrario al ordenamiento jurídico positivo, que busca, sin embargo, su apoyo o su cobertura en el propio ordenamiento»⁷.

Esta característica común, que en último término permitiría reconducir todas las categorías que hemos venido manejando a la de fraude de ley en sentido amplio —entendido como mal uso, o abuso, de una norma de Derecho objetivo para obtener un resultado que otra norma rechaza—, aparece explícitamente recogida en el artículo 15 del Anteproyecto, cuando la reacción frente al abuso consiste en exigir el tributo «aplicando la norma eludida».

2.2. Fraude de ley y abuso en la aplicación de la norma tributaria

Si el «abuso en la aplicación de la norma tributaria» del artículo 15 del Anteproyecto no es sino una de las posibles caras del fraude de ley, cabe preguntarse sobre la conveniencia de sustituir una figura tradicional por una cláusula antiabuso de nueva factura, que finalmente tiene raíces similares y el mismo fundamento. En nuestra opinión, la explicación debe buscarse en la malhadada historia —por inaplicación— del artículo 24 de la Ley General Tributaria, continente de la regulación del fraude de ley tributaria. Es común en este sentido destacar que la falta de aplicación del precepto se ha venido debiendo a sus defectos técnicos y a la enemiga de la Adminis-

tración, poco interesada en un procedimiento que se dice farragoso y ayuno de inmediatez —expediente especial—, que además excluye la imposición de sanciones. Más adelante abordaremos los requisitos procedimentales de la nueva figura y su compatibilidad con el ejercicio de la potestad sancionadora.

Centrándonos ahora en las dificultades técnicas asociadas al vigente artículo 24, nos parece entrever que en la opción de sustitución del fraude de ley por una cláusula general antiabuso subyace, en primer lugar, el debate doctrinal sobre si el fraude de ley tributario regulado en el actual artículo 24 de la Ley General Tributaria es o no una figura distinta del fraude de ley del artículo 6 del Código civil. La doctrina mayoritaria en nuestro país ha venido considerando el fraude de ley tributario como una especialidad del fraude de ley del ámbito civil. Frente a esta posición mayoritaria, el profesor Falcón y Tella ha mantenido distinta postura⁸. A su juicio, y en apurada síntesis, el artículo 24 de la Ley General Tributaria se separa del artículo 6 del Código civil porque el fraude de ley tributario supone necesariamente la no realización del hecho imponible, y la correlativa existencia de una laguna en el ordenamiento tributario, siendo entonces un supuesto de aplicación de los tributos por analogía y no un mecanismo de reacción frente a actos ilícitos ya que, de un lado, la ley tributaria no exige «un resultado prohibido por el ordenamiento jurídico» como hace el Código civil y, de otro, en los supuestos de fraude de ley no es posible por lo común identificar una norma tributaria de cobertura. Esta posición ha sido objeto de crítica, y así, se ha dicho⁹ que el fraude de ley no consiste simplemente en no realizar el hecho imponible sino en eludirlo mediante una calificación artificiosa cuya norma de cobertura no es una ley tributaria que tipifique o contemple el hecho equivalente al hecho imponible que se pretende eludir, sino la norma civil o mercantil en la que pretende basarse dicha calificación artificiosa, recordándose que el artículo 6 del Código civil se refiere a resultado prohibido por el ordenamiento jurídico o «contrario a él».

⁶ L. Díez-Picazo y Ponce de León, «El abuso del derecho y el fraude a la ley en el nuevo Título Preliminar del Código civil y el problema de sus recíprocas relaciones», *Documentación jurídica*, 1974, págs. 1329 y ss.

⁷ L. Díez-Picazo y Ponce de León, *op. cit.*

⁸ R. Falcón y Tella, «El fraude a la ley tributaria como mecanismo para gravar determinadas economías de opción», *Revista Técnica Tributaria*, núm. 31, 1995, págs. 56 y ss.

⁹ C. Palao Taboada, «¿Existe el fraude a la Ley tributaria?», *Estudios Financieros*, núm. 182, 1998, págs. 12 y ss.

Pues bien, el artículo 15 del Anteproyecto comienza conectando el «abuso en la aplicación de la norma tributaria» con la elusión total o parcial de la realización del hecho imponible. Si se advierte que en su Informe de julio de 2001 la Comisión definía el fraude a la ley tributaria¹⁰ en términos que a nosotros nos suenan similares a los de la postura del profesor Falcón, la fórmula elegida quizá contente a todos: el hecho imponible no se realiza, porque total o parcialmente se «evita con astucia o maña» —se elude—.

Es en el ámbito de la figura de la norma de cobertura donde las posiciones resultan difícilmente conciliables. A nuestro juicio se ha otorgado demasiada relevancia a esta cuestión. No nos parece en absoluto forzado que la norma de amparo a efectos del fraude de ley tributaria —artículo 24 vigente— pueda ser tanto una ley tributaria como una norma civil o mercantil usada precisamente para buscar una posición jurídica en la que no existe ley tributaria específicamente aplicable. La cuestión nuclear en nuestra opinión está en el paso siguiente. Las normas eludida y de cobertura entran en conflicto y sólo habrá fraude si la norma de cobertura no otorga a quien la actúa suficiente protección. En la dogmática tradicional civil —en palabras de la STS de 23 de febrero de 1993— «la figura del fraude de ley exige entre sus requisitos que la ley en que se ampare el acto no lo proteja suficientemente; de lo contrario, habrá una concurrencia o choque de leyes que habrá de decidirse conforme a la jerarquía que tengan entre sí según los principios generales». El problema en el ámbito tributario está en que la norma civil o mercantil de cobertura responde a una *ratio legis* tan diferente de la norma tributaria que se pretende eludida que no hay en realidad unos principios generales que permitan jerarquizarlas entre sí, de modo que el juicio de protección y de conflicto de leyes escapa de la metodología jurídica para entrar en el campo de la escala de valores del intérprete. En los extremos y por lo ilustrativos, o nunca hay fraude de ley, porque el negocio celebrado siem-

pre tiene protección suficiente en la ley civil o mercantil que lo disciplina —lo que conduciría a la recalificación jurídica del negocio o a su naturaleza simulada como vías de reacción—, o siempre hay fraude de ley, pues en último término la norma defraudada podría ser el mandato constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos cada uno de acuerdo con su capacidad económica, frente a la que no hay norma civil o mercantil reguladora de actos o negocios jurídicos que resista un juicio de protección o de jerarquía de leyes.

Por ello no deja de ser interesante el camino que traza el artículo 15 del Anteproyecto. Así, no se utiliza para nada la expresión «fraude de ley» —o fraude a la ley—, con lo que, *prima facie*, se desata el corsé dogmático que anuda el fraude de ley a una norma de cobertura que, dictada con distinta finalidad, ampara en su texto el comportamiento pretendidamente elusivo. El juicio de protección y de jerarquía normativa de una ley identificada como de cobertura es sustituido por un juicio que no mira a una norma de Derecho objetivo, sino a los efectos de los concretos actos o negocios jurídicos —la «configuración» jurídica de la transacción— a través de los cuales el resultado querido por sus actores ha quedado fuera de la ley tributaria —no se ha realizado el hecho imponible, el cual es siempre una creación normativa— o se ha sometido a una ley tributaria menos gravosa —se ha minorado la base o la deuda tributaria—.

2.3. La configuración de la cláusula

La cláusula antiabuso contenida en el artículo 15 del Anteproyecto operaría, nos parece, siguiendo un esquema metodológico inverso al que se deduce de su orden literal¹¹, y que sería como sigue.

En primer lugar, se identifica una transacción o conjunto de transacciones cuyos efectos en el tráfico encajan en el «presupuesto fijado por la Ley»¹² para considerar nacida una obligación tributaria o devengada por mayor cuantía. No obstante, los interesados no consideran nacida esa obligación tributaria o

¹⁰ Parte II, Capítulo 5, Apartado E, b), a').

¹¹ Nacido probablemente de la recomendación de la Comisión de que se suprimieran «las vigentes referencias a la norma eludida» (Parte II, Capítulo 5, Apartado E, b), c), cosa que finalmente no ha podido evitarse, lo cual es lógico si el art. 15 del Anteproyecto se concibe, como hemos hecho más arriba, como una cláusula de fraude de ley —antiabuso— en sentido amplio.

¹² Art. 20 del Anteproyecto. «Hecho imponible».

la consideran devengada por un importe inferior. Es así que el artículo 15 (apartado 3) habla de que «se exigirá el tributo aplicando la norma eludida o eliminando las ventajas fiscales obtenidas». Dicho en palabras llanas, primeramente se identifica la existencia de un ahorro fiscal, y en esa identificación existe necesariamente un elemento de comparación, pues el ahorro —«evitar un gasto mayor»— lo será respecto de una situación de contraste. Precisamente la situación de contraste es la que deriva de la norma tributaria que se entiende evitada y ésta es la posición de partida metodológica de la cláusula. Pero, y aquí está creemos la gran novedad, el paso siguiente no es enfrentar en un juicio de protección y de conflicto de leyes las normas que regulan los actos o negocios celebrados con la norma tributaria pretendidamente eludida. La norma eludida desaparece entonces del análisis —luego volverá para cerrarlo, con su aplicación, si el resultado de los pasos siguientes concluye en la existencia de un abuso—, y a partir de ese momento el análisis discurre dentro del orden jurídico propio de los actos o negocios a través de los cuales la transacción o transacciones en cuestión se han llevado a cabo.

Así se deduce en nuestra opinión del apartado 1 del artículo 15 del Anteproyecto. Dicho apartado somete los actos o negocios jurídicos celebrados a un doble y simultáneo escrutinio: un juicio de frecuencia y propiedad —letra *a*)— y un juicio de efectos —letra *b*)—.

En cuanto al juicio de frecuencia y propiedad, los actos o negocios celebrados han de ser, individualmente considerados o en su conjunto, «notoriamente inusuales o impropios para la consecución del resultado obtenido». Hay aquí un nuevo canon de comparación, en cuanto lo inusual o impropio es función de lo usual o propio, aunque lo sea respecto a un resultado al que se alude de forma inconcreta. Este canon de comparación, implícito en el juicio de frecuencia y propiedad, es el mismo que aparece luego explícito en el juicio de efectos, cuando hayan de buscarse efectos jurídicos o económicos relevantes de los actos o negocios realizados «distintos del ahorro fiscal y de los efectos que se hubieran obtenido con los actos o negocios usuales o propios». De este modo, la expresión «*resultado obtenido*» de la letra *a*) del apartado 1 del artículo 15 del Anteproyecto debe entenderse como resultado obtenido —efec-

tos— equivalente a «los efectos que se hubieran obtenido con los actos usuales o propios» a que se refiere la letra *b*) a continuación. Y tales efectos no pueden ser el ahorro fiscal buscado; primero, por exclusión expresa de la propia letra de la norma —letra *b*)— y después, por pura coherencia, pues el ahorro fiscal es justamente el resultado «propio» de los actos o negocios en cuestión utilizados en la manera en que lo han sido.

Así, a partir de la observación de los efectos jurídicos y económicos (transmisión del dominio, establecimiento de una condición o garantía, tiempo y lugar de determinados pagos o flujos de fondos, etc.) de los actos o negocios celebrados se enjuicia, de un lado, si para la consecución de esos efectos dichos actos o negocios son notoriamente inusuales o impropios —naciendo como subproducto del análisis cuáles serían los usuales o propios—, y de otro, si es posible identificar entre tales efectos alguno relevante y distinto de los que se hubieran obtenido con los actos o negocios considerados usuales o propios. Obsérvese que de este modo interpretada, la cláusula discurre en esta segunda fase con abstracción como decíamos de la norma tributaria, pues se comparan los actos o negocios realizados con los que resultarían usuales y propios, y aquéllos y éstos pertenecerán por lógica a la misma rama del ordenamiento, cuyos principios generales y reglas de conflicto servirán para dirimir la cuestión.

Si el esfuerzo de los redactores de la cláusula merece crédito en cuanto a superar, consciente o inconscientemente, algunos de los inconvenientes técnicos de la formulación tradicional del fraude de ley, las palabras utilizadas no lo merecen tanto.

2.4. Actos o negocios inusuales o impropios

Según el Diccionario, es usual lo que «común o frecuentemente se usa o practica». De ahí que, como decíamos más arriba, afirmar que un acto o negocio es inusual implica un juicio de frecuencia. Contraponiendo el anterior adverbio «frecuentemente», predicable de lo usual, con el «*notoriamente*» inusual del artículo 15 del Anteproyecto, no es difícil vislumbrar el vacío al que podemos dirigirnos, pues no se olvide que la conjunción disyuntiva usada —«*inusuales o impropios*», «*usuales o propios*»— permite la aplicación de la cláusula sobre la sola base de lo inusual. Así, es sabido que la Administración tribu-

taria desarrolla sus procedimientos de comprobación algún tiempo —años— después del momento en que sucedieron los hechos que comprueba. De este modo, lo pretendidamente inusual al tiempo de los hechos puede haber devenido práctica común al tiempo de la comprobación. ¿Los mismos actos serán entonces abusivos en un tiempo pero no en otro? Además, y para nosotros esto es definitivo, todo juicio de frecuencia práctica de actos o negocios se basa necesariamente en la experiencia personal del juzgador. Es evidente que cualquier cláusula general antiabuso implica una cierta quiebra de la seguridad jurídica, pero no nos parece admisible una rotura cuyo único fundamento pudiera estar en la experiencia personal de un observador pasivo del tráfico, por muy estimable que sea. Finalmente, vivimos un mundo en el que la innovación es probablemente el factor de mayor valor para el futuro bienestar de los ciudadanos. En este sentido, quizá la innovación jurídica y económica no sea percibida como tal tan inmediatamente como la innovación tecnológica o industrial en general, pero las acompaña y las hace posibles, aunque sólo sea porque la voluntad de innovar en todos los campos aguza el ingenio y mantiene la mente del cuerpo social despierta y joven. Colocar una sombra de abuso sobre la innovación jurídica por el mero hecho de serlo —lo nuevo cuando surge es por definición inusual— es simplemente ir contra la realidad social. Así se ha puesto de relieve ya por la doctrina europea. Afirma el magistrado alemán Peter Fischer en este sentido que una configuración jurídica no puede ser inadecuada por excepcional: la innovación jurídica no puede quedar supeditada a los impuestos (*Rechtliche Innovation unterliegt nicht der Steuer*)¹³. Propugnamos entonces que se suprima el adjetivo «inusual» o, como mal menor y menos satisfactorio, que se sustituya la disyuntiva «o» por la copulativa «y», de modo que, en este último caso, los negocios hayan de ser, además de inusuales, impropios.

Vamos entonces con lo propio e impropio. El Diccionario proporciona al menos tres acepciones del adjetivo «propio» que nos parece que hacen al caso. De un lado, propio es lo «característico, pecu-

liar de cada persona o cosa», de otro, propio es también lo «conveniente, adecuado», por fin, propio puede significar igualmente «natural, no postizo ni artificioso». A nuestro juicio, cada una de estas acepciones entronca con una posibilidad distinta de construcción jurídica de la cláusula, las tres conocidas en la teoría y la práctica de las cláusulas antiabuso en el Derecho tributario.

Si lo propio de un negocio es lo *característico o peculiar* de ese negocio, esta acepción encajaría con la teoría de la causa. Hay que acudir entonces, y con gusto, al profesor De Castro. Son dos las funciones básicas que la causa desempeña en nuestro ordenamiento, de un lado, la de excluir como totalmente ineficaces los contratos sin causa o con causa ilícita (artículo 1.275 del Código civil), de otro, la de clasificar los negocios en onerosos, remuneratorios o de pura beneficencia (artículo 1.274 del Código civil). Con la primera se trata de evitar que las figuras jurídicas tipificadas por la ley se valoren como estructuras formales, cuyo para qué concreto no importa al Derecho; con la segunda, se caracteriza cada figura negocial concreta según su propia naturaleza, apareciendo el concepto de «causa específica» o «causa típica», propia de los contratos nominados, o el de «causa natural» o propósito peculiar de cada negocio, en los innominados. Interpretado lo propio o impropio de los actos o negocios según esta acepción, la cláusula antiabuso se solaparía con la calificación tributaria, la cual, en línea con nuestra tradición, tiene en el Anteproyecto su propio artículo¹⁴.

Por actos o negocios impropios puede entenderse en segundo lugar actos o negocios *inadecuados*. Esta acepción enlaza directamente con el abuso de las posibilidades de configuración jurídica del derecho alemán. Recuérdese que el parágrafo 42 de la Ordenanza Tributaria alemana termina diciendo que «en caso de abuso nacerá el crédito tributario tal como hubiera nacido con arreglo a la configuración jurídica *adecuada* a los hechos económicos», lo que se parecería mucho a la letra *a*) del artículo 15 del Anteproyecto leída de la forma siguiente: que los

¹³ Peter Fischer, «L'esperienza tedesca», en *L'elusione fiscale nell'esperienza europea*, Dott. A. Giuffrè Editore, Milán, 1999, pág. 221.

¹⁴ Art. 13. Calificación. «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».

actos o negocios sean notoriamente inadecuados para la consecución de los efectos jurídicos o económicos —resultado— obtenidos. Es verdad que con la sustitución de impropio por inadecuado surgiría la cuestión del significado de este último término. Pero de tal sustitución apreciamos al menos dos ventajas, una gramatical, pues el Diccionario sólo contiene una acepción del adjetivo adecuado —«acomodado a las condiciones, circunstancias u objeto de alguna cosa»—, y otra intelectual, pues existe abundante doctrina internacional y jurisprudencia alemana que lidia con el término configuración jurídica «inadecuada» (*unangemessen*), doctrina y jurisprudencia de la que se podría sacar algún provecho.

Finalmente, cabe entender por actos o negocios impropios actos o negocios *artificiosos*. El Diccionario suministra dos acepciones del adjetivo artificioso. *Rectius*, artificioso es lo «hecho o elaborado con artificio, arte y habilidad», pero figuradamente es lo «disimulado, cauteloso, doble». Es muy significativo en este sentido que el debate relativo a si la «artificialidad» es o no nota definitoria del abuso de formas jurídicas ya ha sido planteado en la teoría y la práctica tributaria internacional, probablemente partiendo de un subconsciente en el que la acepción figurada predomina en el uso sobre la recta. Pero avanzado el debate, la acepción natural ha surgido. Así, en el Reino Unido, el informe sobre la elusión fiscal del *Institute for Fiscal Studies* (IFS)¹⁵ rechazó la «artificialidad» (*artificiality*) como característica de las operaciones realizadas por motivos fiscales (*tax driven transactions*) porque a menudo «es un rasgo de operaciones reales de gran complejidad». En la doctrina alemana, Fischer afirma que una configuración jurídica no puede considerarse inadecuada sólo porque resulte artificiosa, «por la simple razón de que el Derecho tributario contempla muchas figuras artificiosas»¹⁶.

Habrà de valorarse, creemos, el mantenimiento del término «*impropio*». Bajo él se amparan gramaticalmente significados redundantes en el sistema (*no característico o peculiar* de cada figura negocial) o rechazables a estos efectos (negocio *artificioso*).

2.5. Actos o negocios impropios sin efectos jurídicos o económicos diferenciadores

Dice la letra *b*) del apartado 1 del artículo 15 del Anteproyecto que se entenderá que existe abuso cuando de los actos o negocios realizados, notoriamente inusuales o impropios para la consecución del resultado obtenido, «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».

Ya habíamos adelantado que así se hace explícito el canon de comparación que metodológicamente inspira el funcionamiento de la cláusula. Lo que se busca aquí son efectos jurídicos o económicos diferenciadores —y no es diferenciador para este fin el ahorro fiscal obtenido— que permitan predicar de los actos o negocios realizados una sustantividad propia que excluya su carácter abusivo. Esta búsqueda de efectos diferenciadores es en realidad parte del proceso de calificar como impropios los actos o negocios realizados, pues si en su resultado existen efectos jurídicos o económicos relevantes distintos de los que se asocian a los actos y negocios con los cuales se comparan, los actos y negocios realizados dejarían inmediatamente de ser impropios o inadecuados, para convertirse en adecuados para la consecución del resultado obtenido. Sirva esta pequeña pirueta para dejar dicho que las letras *a*) y *b*) del apartado 1 del artículo 15 del Anteproyecto nos parecen la misma cosa, o más precisamente, que el juicio de efectos de la letra *b*) es parte y se comprende dentro del más general juicio de adecuación de la letra *a*), cumpliendo una función ilustrativa, que tampoco está de más.

No nos resistimos por último a dejar de poner en relación el juicio de efectos que estamos comentando con el criterio norteamericano del *business purpose test*. Como es sabido, este criterio se concreta en la existencia o no de una finalidad económica que justifique la forma jurídica elegida. Nuestro juicio de efectos tiene un fondo similar, pero sus perfiles

¹⁵ *Tax Law Review Committee del Institute for Fiscal Studies, Tax Avoidance*, Londres, noviembre 1997.

¹⁶ P. Fischer, *op. cit.*, pág. 221. Lo hace en el mismo párrafo, ya citado, que le sirve para rechazar también que las formas jurídicas excepcionales —inusuales— deban considerarse inadecuadas. «Peraltro una configurazione non può dirsi inadeguata in quanto eccezionale: l'innovazione giuridica non può segnare il passo innanzi alla fattispecie impositiva (*Rechtliche Innovation unterliegt nicht der Steuer*) nè può essere considerata inadeguata, solo se, di per sé, risulta artificiosa, per la semplice ragione che, il diritto tributario contempla molte figure giuriche artificiose».

son distintos y quizá más precisos. De un lado, se miran los efectos conseguidos y no las finalidades perseguidas, probablemente para no tener que afirmar éstas usando aquéllos como prueba indiciaria. De otro, se especifica que no basta con que exista una finalidad —efecto— distinta de la fiscal, en tanto dicha finalidad pueda conseguirse con una forma jurídica alternativa que se reputa más adecuada.

3. PROCEDIMIENTO

El apartado 2 del artículo 15 del Anteproyecto viene a establecer que «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 la presente Ley». Dicho artículo 159, por su parte, dispone lo siguiente:

«Artículo 159. Informe preceptivo para la declaración del abuso en la aplicación de la norma tributaria.

1. De acuerdo con lo establecido en el artículo 15 de esta Ley, para que la inspección de los tributos pueda declarar el abuso en la aplicación de la norma tributaria deberá emitirse previamente un informe favorable de la Comisión consultiva que se constituya, en los términos establecidos reglamentariamente, por representantes del órgano competente para contestar las consultas tributarias escritas y de la Administración tributaria actuante.

2. Cuando el órgano actuante estime que pueden concurrir las circunstancias previstas en el apartado 1 del artículo 15 de esta Ley lo comunicará al interesado, concediéndole 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 procedentes, el órgano actuante remitirá el expediente completo a la Comisión consultiva.

3. 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 previsto en el artículo 150 de esta Ley.

4. El plazo máximo para emitir el informe será de tres meses desde la remisión del expediente a la Comisión consultiva. Dicho plazo podrá ser

ampliado mediante acuerdo motivado de la Comisión consultiva, sin que dicha ampliación pueda exceder de tres meses.

5. Transcurrido el plazo al que se refiere el apartado anterior sin que la Comisión consultiva haya emitido el informe, se reanudará el cómputo del plazo de duración de las actuaciones inspectoras, sin perjuicio de la obligación de emitir dicho informe.

6. El informe de la Comisión consultiva vinculará al órgano de inspección sobre la declaración del abuso en la aplicación de la norma. El informe también deberá contener un pronunciamiento, con carácter no vinculante, sobre la procedencia o no de imponer sanción en el caso concreto planteado.

7. El informe y los demás actos dictados en aplicación de lo dispuesto en este artículo no serán susceptibles de recurso o reclamación, sin perjuicio de los que procedan contra los actos y liquidaciones resultantes de la comprobación, en los que podrá plantearse la procedencia de la declaración del abuso en la aplicación de la norma tributaria.»

Los procedimientos especiales en materia de fraude de ley tributaria en sentido amplio son un hecho conocido en algunas de las legislaciones de nuestro entorno, sin duda buscando disminuir la inseguridad jurídica ínsita en toda cláusula general antiabuso. Por citar el país en el que el artículo 159 del Anteproyecto parece inspirarse, en Francia la decisión de aplicar el *abus de droit* (artículo 64 del Libro de los Procedimientos Fiscales) puede ser contestada por el contribuyente solicitando que el asunto se someta a dictamen, no vinculante, de la «Comisión consultiva para la represión de los abusos de derecho», presidida por un consejero de Estado y formada, además, por un consejero de la Corte de Casación, un profesor de Derecho y el Director General de Impuestos (artículo 1.653C del Código General de Impuestos). Entre nosotros, el expediente especial para la declaración de fraude de ley ha acompañado al artículo 24 de la Ley General Tributaria desde su nacimiento.

De este modo, el requisito procedimental que nos ocupa no es extraño a nuestra tradición ni ajeno a la práctica de algunos de los países de nuestro entorno, lo que no obsta para que nos interroguemos sobre su conveniencia. La intención de disminuir la inseguridad jurídica no puede desde luego

minusvalorarse, pero ha de ser puesta en contexto, pues de otro modo se corre el riesgo de lograr efectos contrarios a los perseguidos. Y aquí también la historia del vigente artículo 24 puede suministrar algunas enseñanzas.

Ya señalamos más arriba que es común destacar que la falta de aplicación del actual artículo 24 de la Ley General Tributaria se ha debido, además de a sus defectos técnicos, a la enemiga de la Administración, poco interesada en un procedimiento especial que se dice farragoso y ayuno de inmediatez. Los comentaristas han venido advirtiéndolo en este sentido sobre la tendencia de la Administración tributaria a evitar la aplicación de la norma de fraude de ley y recurrir en su lugar a la norma de calificación (artículo 28) y, sobre todo, a la norma de simulación (artículo 25), simplemente por razones procesales y no sustantivas. Si por este motivo dicha elección ya merece crítica con el texto vigente de la Ley General Tributaria, con mayor motivo la merecerá si el Anteproyecto finalmente se convierte en Ley. En efecto, las dificultades prácticas que en ocasiones se han aducido para diferenciar entre simulación y fraude de ley tributaria —tal como éste se define en el actual artículo 24— no creemos que puedan argüirse cuando se trate de aplicar la teoría de la simulación o una cláusula general antiabuso construida metodológicamente a partir del expreso reconocimiento de la existencia de actos o negocios todo lo inusuales o impropios que se quiera, pero en las antípodas de lo simulado o disimulado, pues precisamente se actúan esos determinados actos o negocios —probablemente en un concreto orden además— porque son ellos —y en ese orden— los que producen el resultado buscado.

Ahora bien, críticas anteriores aparte, lo cierto es que el Anteproyecto sigue manteniendo tres vías de reacción —calificación (artículo 13), abuso (artículo 15) y simulación (artículo 16)—, y sólo respecto del abuso se establece un requisito procedimental especial. ¿Hay causa para ello? No se nos alcanza. Si la razón para la diferencia está en la complejidad que la aplicación del artículo 15 llevará aparejada, por el mismo motivo debería haber también informe consultivo para la aplicación de los artículos 13 y 16, que presentan un grado de dificultad análogo o incluso superior a aquél. Propugnamos entonces que

la necesidad de informe favorable de una Comisión consultiva se extienda también a la calificación y a la simulación o, en su defecto, que no exista tampoco para el abuso. No creemos que de la supresión del apartado 2 del artículo 15 del Anteproyecto, y correlativamente del entero artículo 159, se deriven especiales peligros para la seguridad jurídica o la unidad de criterio de la Administración que no estén ya presentes en los artículos 13 y 16.

Por lo demás, si eventualmente prevalece que deba haber informe favorable de una Comisión consultiva para declarar el abuso, y el artículo 159 del Anteproyecto sigue entonces en su sitio, tenemos algún comentario sobre su contenido. De un lado, procesalmente nos resulta extraño que la práctica de prueba propuesta por el contribuyente para enervar la conclusión de abuso del órgano actuante de la Administración tributaria haya de desarrollarse sólo ante dicho órgano. Ya compartimos que la celeridad del procedimiento debe mantenerse casi a toda costa, pero la prueba testifical o pericial —testifical técnica en este caso, si se quiere— requiere para su correcta apreciación de la inmediatez que deriva de la presencia física del juzgador —la Comisión consultiva— en la deposición, con posibilidad de preguntar directamente a los comparecientes. Nos parece que la mayor eficacia en los procedimientos no deriva de la eliminación de fases procesales sino del sometimiento de cada fase a estrictos plazos preclusivos para todos. Como en el caso que nos ocupa el decisor es también la Administración tributaria, justo es creemos que la preclusión por causa de inactividad de la Comisión consultiva opere en su contra, determinando la caducidad de la instancia. Si se piensa que no habrá suficientes medios humanos y materiales para respetar plazos breves y estrictos, la solución es fácil: elimínese el mismo procedimiento, tal y como propugnábamos más arriba. De la observación que se acaba de hacer derivan las demás que tenemos, esto es, plazo improrrogable inferior a tres meses —¿un mes?— para la emisión del informe por la Comisión consultiva una vez practicada prueba ante ella —la cual debería estar sometida también a su correspondiente plazo no superior a un mes— y caducidad de la instancia, con presunción legal de informe desfavorable al abuso, si la Comisión consultiva no emite su informe en tiempo.

4. SANCIÓN

El apartado 3 del artículo 15 del Anteproyecto establece que:

«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 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».

Según dicho artículo y apartado, constituye infracción tributaria:

«d) 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 esta Ley, y

— Las circunstancias del caso concreto pongan de manifiesto la existencia de ánimo defraudatorio en la conducta del presunto infractor».

Nuestra opinión sobre la punibilidad de las conductas asociadas a la cláusula antiabuso del artículo 15 del Anteproyecto no puede ser sino decididamente contraria, haciendo nuestras las palabras del Tribunal Constitucional en su sentencia 75/1984, de 27 de junio. Dijo rotundamente el Tribunal que el principio de legalidad «no tolera (...) la aplicación *in peius* de las normas penales o, dicho en otros términos, exige su aplicación rigurosa, de manera que sólo se pueda anudar la sanción prevista a conductas que reúnen todos los elementos del tipo descrito y sean objetivamente perseguibles. Esta exigencia se vería soslayada, no obstante, si a través de la figura del fraude de Ley se extendiese a supuestos no explícitamente contemplados en ellas la aplicación de normas que determinan o fijan condiciones objetivas para la perseguibilidad de las conductas, pues esta extensión es, pura y simplemente, una aplicación analógica».

Se nos dirá que la tipicidad que el Tribunal Constitucional echa en falta existe en este caso, pues el tipo del injusto es precisamente el que define esa letra *d)* que se acaba de transcribir. Formalmente la objeción es correcta. Pero materialmente se trata de una tipicidad completamente forzada que violenta el espíritu del principio de legalidad en materia tributaria, pues el hecho imponible es siempre un presupuesto fijado por la Ley, que en este caso no concurre, llegándose al gravamen a través de un complicado análisis comparativo basado en términos directamente rechazables —«inusual»— o subjetivos e inconcretos —«impropio»—, que en último término no es sino un razonamiento analógico especialmente aligerado de garantías jurídicas, pues no hay, estrictamente hablando, laguna alguna que integrar, siendo así que el mismo Anteproyecto consagra en términos de especial intensidad, conforme a nuestra tradición y principios constitucionales, los principios de reserva de ley¹⁷ y de prohibición de la analogía¹⁸. Ese carácter de razonamiento analógico comparativo que en puridad no busca llenar ninguna laguna resulta con toda evidencia de la sanción que el artículo 190 del Anteproyecto impone para el caso, consistente en 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 tributaron las operaciones realizadas». Si se nos permite la licencia, es un fraude de ley normativo, en cuanto mal uso de una norma de Derecho objetivo (tipificación de la infracción) para obtener un resultado (sanción) que otra norma rechaza (reserva de ley, prohibición de la analogía y construcción de la cláusula general antiabuso). Por lo demás, no se olvide que el Tribunal Constitucional afirmó que el principio de legalidad en materia punitiva exige que sólo se pueda anudar la sanción prevista a conductas que reúnen todos los elementos del tipo descrito y que, además, sean objetivamente perseguibles. Cumplido formalmente el trámite de la tipicidad, no apreciamos sin embargo cómo pueden racionalmente calificarse de objetivamente perseguibles

¹⁷ Art. 8. Reserva de Ley tributaria. «Se regularán en todo caso por Ley:

a) La delimitación del hecho imponible, del devengo, de la base imponible y liquidable, del tipo de gravamen y de los demás elementos directamente determinantes de la cuantía de la deuda tributaria».

¹⁸ Art. 14. Prohibición de la analogía. «No se admitirá la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible, de las exenciones y demás beneficios o incentivos fiscales».

las conductas asociadas a la cláusula antiabuso del artículo 15 del Anteproyecto.

Entrando en el contenido de la letra *d*) del apartado 1 del artículo 185 del Anteproyecto, el tipo del injusto requiere, aparte lógicamente de la declaración de abuso en los términos del artículo 159, que «las circunstancias del caso concreto pongan de manifiesto la existencia de ánimo defraudatorio en la conducta del presunto infractor». Encontramos aquí otra muestra de la violencia del conflicto entre la construcción metodológica de la cláusula antiabuso y la tipificación como infracción de las conductas en ella descritas. A primera vista parecería que la existencia de ánimo defraudatorio permitiría cualificar los casos de abuso en sancionables y no sancionables¹⁹. En nuestra opinión, tal cualificación es imposible. Ya sabemos que los actos o negocios abusivos han de ser inusuales o impropios para la consecución del resultado obtenido, de forma que no produzcan 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, *rectius*, que su único efecto jurídico o económico diferenciador sea el ahorro fiscal. Si esto es así, ¿cabe imaginar que esos sofisticados actos o negocios válidos y lícitamente concluidos sin simulaciones ni ocultación producen un cierto ahorro fiscal como único efecto diferenciador por falta de la diligencia debida? O hay dolo o no hay nada. Como el dolo requiere la conciencia y voluntad de producir un resultado antijurídico, y los negocios así concebidos suponen *per se* el convencimiento en quienes los actúan de que están dentro de los límites que las leyes marcan, pues de otro modo estaríamos hablando de perversión —calificación— o simulación negocial, sólo cabe el error en la interpretación, con lo que la conclusión de nuevo es la no punibilidad de las conductas, ahora por la vía de la falta de ánimo defraudatorio, convirtiendo en superflua la letra *d*) del apartado 1 del artículo 185 del Anteproyecto.

Nuestra última reflexión va dedicada a la cuantía de la sanción. El artículo 190 del Anteproyecto, ya citado, declara la infracción *muy grave* e impone una

«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 tributaron las operaciones realizadas.

También en este punto el Anteproyecto afirma un principio general que se vulnera en relación con las conductas asociadas a su artículo 15. En efecto, el artículo 178 incluye entre los principios que, en particular, son aplicables en el ejercicio de la potestad sancionadora en materia tributaria el de proporcionalidad. Y la sanción que anuda a la cláusula antiabuso es, en nuestra opinión, del todo desproporcionada. Así, ya sabemos que la infracción se califica de muy grave y la multa que se impone del 100 por 100. Pues bien, multa pecuniaria proporcional del 100 por el 100 de la deuda tributaria no ingresada es el grado máximo aplicable a las infracciones graves²⁰, en las que ha de concurrir que exista «ocultación» o que se hayan utilizado «facturas, justificantes o documentos falsos o falseados», y el grado mínimo de las infracciones muy graves²¹, que se cualifican por la «utilización de medios fraudulentos». Son medios fraudulentos²²: (i) la falta absoluta de contabilidad, la llevanza de contabilidades diversas, y la falsedad u omisión de asientos, registros e importes contables siempre que la incidencia de la falsedad u omisión represente más del 50% de la deuda tributaria no ingresada; (ii) el empleo de facturas, justificantes o documentos falsos o falseados, siempre que la incidencia de esta circunstancia represente más del 10% de la deuda tributaria no ingresada; y (iii) la utilización de personas o entidades interpuestas cuando el sujeto infractor, con la finalidad de ocultar su identidad, haya hecho figurar a nombre de un tercero, con o sin su consentimiento, la titularidad de los bienes o derechos, la obtención de las rentas o ganancias patrimoniales o la realización de operaciones con trascendencia tributaria.

La desproporción que afirmamos resulta evidente si, tras este catálogo de horrores, el paciente lector retorna ahora allí donde empezamos, esto es, al texto del artículo 15 del Anteproyecto.

¹⁹ De hecho, *ex. art.* 159.6 del Anteproyecto, la Comisión consultiva debe incluir en su informe para la declaración del abuso un pronunciamiento expreso, aunque no vinculante, sobre la procedencia de la imposición de sanciones.

²⁰ Del 50 al 100%, art. 187.3 del Anteproyecto.

²¹ Del 100 al 150%, art. 187.4 del Anteproyecto.

²² Art. 185.4 del Anteproyecto

5. POSTDATA

Al tiempo de las pruebas de edición de las líneas anteriores, el Boletín Oficial de las Cortes Generales²³ publica el Proyecto de Ley General Tributaria remitido al Parlamento. Entre el artículo 15 del Proyecto y el artículo 15 del Anteproyecto, objeto de nuestro comentario, se observan diferencias de las que ha de darse telegráfica cuenta, advirtiendo que los cambios han caminado, a nuestro juicio, en la buena dirección.

Así, y de mayor a menor relevancia, se excluye la imposición de sanciones en las liquidaciones que se realicen como consecuencia de lo que el Proyecto

llama ahora «Conflicto en la aplicación de la norma tributaria». No obstante esta denominación, que evita la palabra «abuso», el artículo 15 del Proyecto sigue siendo una cláusula general antiabuso metodológicamente construida en la forma comentada más arriba. Por lo demás, la terminología ha mejorado. La referencia a lo «inusual» de los actos o negocios conflictivos ha desaparecido, sustituida por el carácter «artificial». Se decanta así el Proyecto por una de las tres acepciones posibles del término «impropio». Finalmente, se mantiene la exigencia de informe favorable de la Comisión consultiva para declarar el conflicto.

²³ BOCG, Congreso de los Diputados, 6 de junio de 2003, Serie A, Núm. 155-1.