

Recensiones Bibliográficas

El fraude a la ley tributaria a examen

Violeta RUIZ ALMENDRAL
Aranzadi, Navarra, 2006, 204 págs.

La obra de Violeta RUIZ ALMENDRAL, a quien hay que felicitar por haber obtenido un merecido éxito en las pruebas de habilitación nacional a profesores titulares de Universidad del área de Derecho financiero y tributario que se realizaron antes del verano, constituye una de las más sugerentes y trabajadas aproximaciones al estudio de lo que el artículo 15 de la nueva Ley General Tributaria ha venido a llamar conflicto en la aplicación de la norma tributaria, denominación prácticamente en desuso frente a la tradicional y que mejor permite su identificación como fraude a la ley tributaria.

Formalmente, el libro de la profesora de la Universidad Carlos III de Madrid está dividido en tres capítulos, precedidos de una breve introducción y con el reflejo al final de una extensa relación de literatura especializada tanto nacional como comparada. Téngase en cuenta que la autora efectúa un estudio riguroso y profundo de los diferentes problemas que se suscitan con la aplicación práctica de la norma general antifraude española, adoptando para ello un punto de vista que no se había empleado hasta ahora por los muchos comentaristas de la Ley General Tributaria en este punto, ya que se tienen muy presentes los desarrollos de la jurisprudencia más reciente de aquellos Estados (Alemania, Estados Unidos, Australia, Canadá) que cuentan con una figura parecida. Similar aprovechamiento se produce de los razonamientos de aquellos autores que se han preocupado por los problemas relacionados con la interpretación de las normas fiscales.

Al principio, se advierte ya que viene produciéndose una cierta «difuminación» de las tradicionales diferencias entre los países del Derecho continental y los del *common law*, acercando las doctrinas antifraude desarrolladas en los primeros acerca de su respectiva norma general antiabuso y las interpretaciones judiciales suscitadas en los segundos.

La pretensión del trabajo que comentamos queda aclarada expresamente por la autora, concibiéndolo como medio para dar respuesta a tres preguntas fundamentales en relación con el fraude a la ley en materia tributaria: la primera indaga sobre la relación existente entre las técnicas de interpretación de las normas tributarias y el fraude a la ley; la segunda pivota en torno a la actual «norma de conflicto» contenida en el artículo 15 de la Ley General Tributaria y la tercera arranca con los límites intrínsecos al test de motivos económicos válidos, con el objeto de examinar su compatibilidad con el ámbito jurídico-comunitario y, muy especialmente, con la más reciente jurisprudencia en materia de fraude y figuras similares. Cada una de estas cuestiones se corresponde con el contenido de los capítulos en que aparece estructurado el libro.

En efecto, en el primero se parte de la identificación de la finalidad primaria de la normativa antifraude y, en general, de cualquier doctrina judicial o modalidad de lucha contra el fraude a la ley tributaria. Aquella consistiría en garantizar la capacidad económica en su vertiente horizontal de igualdad material. Pero rápidamente se pasa a la citada relación entre interpretación y fraude a la ley. Como afirma la profesora RUIZ ALMENDRAL, «buena parte de los problemas de fraude a la ley tributaria son problemas de interpretación, y gran parte de estos están relacionados con cuáles hayan de ser los términos en que se plantea la relación entre el Derecho tributario y el privado».

La autora procede a un sucinto examen de la naturaleza y principales problemas interpretativos que se encuentran en la base del fraude a la ley, dado que un buen número de operaciones que incurrirían en el mismo podrían corregirse mediante «una correcta (re)interpretación de las normas tributarias, que previamente fueron convenientemente interpretadas por las partes en un sentido favorable a la minimización de la carga tributaria». Así se considera, en primer término, el método de la consideración económica (*ökonomische Betrachtungsweise*) entre cuyos méritos se encuentran, como sostiene Violeta RUIZ ALMENDRAL, el haber realizado «una completa disección del hecho imponible para poner de manifiesto la importancia de hallar y calificar la realidad económica subyacente que pretende someterse a gravamen», así como la reacción antiformalista del Derecho tributario que supuso esta modalidad de interpretación teleológica –la única metodológicamente correcta– cuya tarea pasa por determinar los motivos por los que tal forma o concepto jurídico privado fue adoptado por la norma tributaria en primer lugar. Luego se lleva a cabo un repaso de la doctrina anglosajona de la sustancia económica sobre la forma (*substance over form*), que mantiene relevantes paralelismos con la doctrina de la consideración económica, al desarrollarse líneas de jurisprudencia que examinan las operaciones realizadas en profundidad, para averiguar si son o no acordes con la finalidad de la norma.

Más adelante se ponen en conexión los criterios de interpretación con la calificación y la analogía. En relación con la norma de calificación de hechos imposables que aparece en la Ley General Tributaria se entiende que esta no deja de ser una norma antiabuso «encubierta», cuya finalidad pasaría por garantizar la aplicación del gravamen que se corresponda con la verdadera capacidad económica puesta de manifiesto por los hechos que se califican según su verdadera naturaleza o sustancia. En cuanto a la prohibición de la analogía como medio de integración de las normas tributarias, la autora sostiene que el principal problema que plantea «es su inconsistencia teórica, que deriva sobre todo de dos factores: en primer lugar, que las normas tributarias no pueden encuadrarse en ninguno de los supuestos clásicos de prohibición de analogía, pues no son normas penales, excepcionales ni restrictivas de derechos, y en segundo, que tampoco tal prohibición puede derivar del principio de reserva de ley». Así las cosas, será la estructura del concreto presupuesto de hecho lo que nos diga si es posible o no utilizar la analogía que, en ocasiones, puede ser un expediente idóneo para atender a las exigencias del principio de igualdad. Para delimitar el concepto de fraude a la ley, el primer capítulo finaliza resaltando el papel de una norma general antifraude, cuyo establecimiento o no responde a razones que varían enormemente en función de la cultura jurídica, además de plantear el significado de la llamada «economía de opción». Frente al planteamiento que asocia la existencia de normas antifraude en el gravamen de economías de opción abusivas, la autora entiende que la posibilidad que tienen los contribuyentes de elegir una u otra forma jurídica para sus negocios, de manera que la obligación tributaria sea mayor o menor, no goza de protección jurídica alguna –no

se tiene un derecho subjetivo a la economía de opción— y solo representa la consecuencia general de que el sistema tributario anuda sus consecuencias a determinados hechos jurídicos.

El capítulo segundo se dedica al estudio interno o doméstico del «test de propósito negocial» (*business purpose test*) contenido en el artículo 15 de la Ley General Tributaria, comenzando con la consideración de los tres elementos esenciales que aparecen en la redacción legal: 1.º La obtención de una «ventaja tributaria», principal indicio de fraude que la norma de conflicto identifica con la evitación del hecho imponible o la minoración de la base o la deuda tributaria; 2.º El «test de idoneidad» entre la forma y el resultado económico, derivado de la contraposición entre la forma jurídica empleada y la definida en el hecho imponible (actos o negocios «notoriamente artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido»), y 3.º La ausencia de «efectos jurídicos o económicos relevantes, distintos del ahorro fiscal». Luego se alude al origen y generalización de la doctrina del *business purpose*, con la que se intenta adoptar una visión objetiva, alejada de la voluntad del sujeto de obtener un ahorro tributario, resultando especialmente fructífera para contrarrestar maniobras en fraude de ley en las denominadas «operaciones complejas»; pero que cuenta también con limitaciones intrínsecas que han sido destacadas por la doctrina y jurisprudencia anglosajonas. Estos posicionamientos críticos, suscitados en Australia, Canadá y Estados Unidos, que plantean la conveniencia de codificar una norma antifraude, encuentran su lugar en el trabajo, seguidos de la exposición, como procedimiento alternativo en la lucha contra el fraude, de las llamadas *tax shelter disclosure rules*. Estas comportan obligaciones de información sobre determinadas transacciones, habiendo tenido más éxito que las anteriores propuestas de codificación. Aparte de las experiencias comparadas, la autora se refiere a mecanismos similares auspiciados en el plan de prevención del fraude fiscal, deduciendo que «la opción por desarrollar el sistema tributario mediante el establecimiento de nuevas normas antiabuso, lleva implícita en realidad la opción de no permitir un excesivo margen de maniobra al intérprete de la norma tributaria, lo que en última instancia condena al Derecho tributario al subdesarrollo jurídico-dogmático, con respecto a otros órdenes jurídicos, lo que resulta especialmente pernicioso habida cuenta de la creciente complejidad de nuestra disciplina».

Todavía en clave interna, la autora llega a una serie de conclusiones a tener en cuenta a modo de pautas para una más correcta interpretación del artículo 15 de la Ley General Tributaria. Concretamente, se plantea que la intencionalidad está presente en todos los supuestos de fraude, aún cuando no sea un elemento constitutivo de nuestra norma antiabuso. Por otro lado se considera la norma antisimulación contenida en el artículo 16 de la Ley General Tributaria y los problemas de indiferenciación práctica con el fraude de ley. También se trata de proporcionar un esquema lógico para aplicar la norma de conflicto, teniendo en cuenta el creciente establecimiento de cláusulas antiabuso específicas. Se alude, asimismo, al procedimiento de aplicación de la norma de conflicto y a la posibilidad de imponer sanciones en los supuestos de fraude a la ley tributaria, estimando la profesora RUIZ ALMENDRAL que existen poderosas razones a favor de la punibilidad de tales conductas: «la imposición de sanciones en materia de fraude no es un problema de posibilidad jurídica, sino solo de oportunidad política, por lo que debería ser objeto de reconsideración. No es de recibo, por citar solo un argumento, que en todos los casos en que se califica una conducta en fraude a la ley y se sanciona penalmente, las partes implicadas aleguen al mismo tiempo indefensión y hagan hincapié precisamente en que la conducta ha sido realizada en fraude de ley, con el objeto de evitar la sanción que solo procedería si esta se califica como simulación. Aunque no se trata ya de un argumento

jurídico, no deja de resultar llamativo que en un proceso penal un acusado defienda que ha actuado en fraude. La situación es estéticamente inaceptable, y jurídicamente, seguramente sostenible por poco tiempo».

El último capítulo se dedica al fraude a la ley en el ámbito comunitario, considerando las posibilidades y límites de aplicación de una norma general antifraude fuera del ámbito estricto nacional. La autora sistematiza tres factores determinantes de la concepción del fraude a la ley tributaria en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas: 1.º La existencia de una norma antiabuso –o una «autorización previa» de la misma– en una directiva comunitaria; 2.º La distinción, que tiene grandes zonas oscuras, entre lo que son medidas «de control» y verdaderas normas antifraude, y 3.º El problema de las medidas restrictivas y las medidas discriminatorias. Después de proceder a esta catalogación, se resaltan las principales reglas que el Tribunal de Luxemburgo ha sentado en relación con las medidas y doctrinas antifraude. Así estarían la prohibición de los «impuestos de salida», el principio de proporcionalidad aplicado a las medidas antifraude, la necesidad de «interpretación conforme» al Derecho comunitario de las normas antifraude nacionales y la determinación de la relación de causalidad entre la operación realizada y el resultado de fraude. La conclusión a la que se llega después del tratamiento de las cuestiones citadas es que hay un concepto de fraude a la ley tributaria que ha sido establecido de manera indirecta por el Tribunal de Luxemburgo, cuya doctrina, como plantea Violeta RUIZ ALMENDRAL «solo puede comprenderse adecuadamente si se tiene en cuenta que cada elemento de la normativa antiabuso tributaria debe estar definido de manera coherente o alineada con las libertades fundamentales, que la mayor parte de las veces conllevan el que una operación o transacción llevada a cabo en ejercicio de tales libertades no podrá ser considerada en fraude».

Miguel Ángel Martínez Lago