

¿Existe el fraude de ley fiscal

Hipólito Gómez de las Rocas

(IberForo-Zaragoza)

1. EL ARTÍCULO 24 DE LA LGT..

Aunque el artículo 24 de la LGT diga que existe, se rumorea que nadie tiene conocimiento exacto de qué sea eso del fraude de ley fiscal y acaso por ello, la Agencia Tributaria ha debido dar instrucciones a su personal inspector para que salgan a la búsqueda (y captura, naturalmente) de algún espécimen que acredite que "haber, haylos". ¿Será ese fraude como el hombre de las nieves, un ser imaginario?

Ciertamente, la redacción del artículo 24.1 de aquella Ley es poco recomendable como ejemplo gramatical de claridad y revela una psicología defensiva además de cautelosa; el legislador emplea para definir el fraude una fórmula negativista: *"se entenderá, dice, que no existe extensión del hecho imponible..."*, mal comienzo; más sencillo hubiera resultado seguir *longa manu*, lo que sabiamente dispone el art. 6.4 del C.C. aunque fuera con una mínima novedad introductora: algo así como limitarse a decir: *"en materia tributaria los actos realizados al amparo del texto de una norma que persigan un resultado prohibido por el ordenamiento jurídico o contrario a él, se considerarán ejecutados en fraude de ley y no impedirán la debida aplicación de la norma que se hubiera tratado de eludir"*.

2. FRAUDE DE LEY FISCAL Vs SEGURIDAD JURIDICA DEL CONTRIBUYENTE.

Pero debe admitirse que tampoco ello bastaría para velar por la constitucionalmente exigible aunque prácticamente olvidada, seguridad jurídica del contribuyente que también es ciudadano. La Administración y sus agentes tributarios que tienen un papel relevante en la lucha contra el fraude de ley, sólo deberían ser sin embargo, actores secundarios porque el papel principal corresponde al legislador que es quien debe definir lo prohibido y sensu contrario, al menos, lo que se permita al contribuyente sin riesgo de persecución.

En la práctica cotidiana del despacho, se advierte sin embargo, que las actuaciones de la Agencia Tributaria casi se desenvuelven en paralelo a las del legislador, no subordinadamente a este; como a aquella no le agradan, frecuentemente, las resultas económicas de las opciones negociales que emplean los sujetos pasivos cuando planifican tributariamente sus actividades, la Agencia sospecha que incurren en fraude de ley y por esa vía, es la Agencia más de una vez, la que incurre en fraude de contribuyentes.

Desde luego, los complejíssimos problemas que suscita el fraude de ley fiscal, no quedarían despejados simplemente cambiando de fórmula conceptual; si la existencia misma del concepto se ha puesto en cuestión en el seno de la Comisión para la reforma de la LGT, no resulta dudoso que con cualquier fórmula que se aborde el problema, este seguirá existiendo jurídica y económicamente.

Obligado resulta, desde luego, que todos contribuyamos al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con la propia capacidad económica y mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio, como dispone el art. 31 de la Constitución pero debería aplicarse sin olvidar que *"toda*

persona tiene derecho a la libertad y a la seguridad" (art. 17.1 de aquella) y que esa seguridad no puede reducirse a la garantía de no recibir mamporros; se refiere también, a cuanto quepa prever para que el ciudadano no sea objeto de violencia ilegítima, ni física ni formal.

• La libertad de opción del contribuyente.

¿Por qué razones éticas puede ser alguien obligado a realizar los actos de su vida civil, profesional o empresarial como resulten más ventajosos para el Fisco?; ¿qué razones éticas serían invocables para que no pueda proceder como más convenga a su interés? Obviamente, el fraude de ley suscita un problema de fronteras: dónde empieza y dónde acaba el derecho de cada sujeto al ejercicio de la propia libertad de opción. Es cierto que el sujeto pasivo está obligado a actuar "secundum legem" pero la observación siendo razonable es incompleta si se omite recordar que está aún más obligado el Fisco a respetar ese canon del "secundum legem", sin hacer uso indebido y tantas veces abusivo, de sus amplias potestades.

• Sometimiento a la Ley y al Derecho

Si como la Constitución recuerda, la Administración además de servir *"con objetividad los intereses generales"* debe actuar *"con sometimiento pleno a la Ley y al Derecho"* (art. 103.1) está queriendo decirnos que no puede circunscribir de propia iniciativa, el campo de acción del contribuyente ni privarle de aquella libertad de opción ni usar de artimañas equiparables a las que combata.

Si año tras año, la Administración propone al legislativo la adopción de medidas normativas que traten de atajar cualquier ilícito tributario del contribuyente, como acreditan desde hace años, las leyes de acompañamiento de las de los Presupuestos Generales del Estado que envía el Gobierno Central al Congreso, ¿cómo podría negarse al contribuyente el derecho a diseñar operaciones que propicien el tratamiento que juzgue más ventajoso y que no vulnere la normativa vigente?

3. LOS ARGUMENTOS DE LA AGENCIA TRIBUTARIA PARA APRECIAR EL FRAUDE DE LEY FISCAL.

Es digno de loa todo esfuerzo que los servicios de la Agencia Tributaria hagan para perseguir el fraude fiscal que es bastante más y bastante distinto del fraude de ley. No parece igual de loable que en su afán obsesivo de perseguir supuestos "fraude de ley", la Administración tributaria acabe actuando "campo a través". ¿Por qué? Pues porque es injusto deducir que *"se persigue un resultado prohibido por el orden jurídico o contrario a él"*, como leo a modo de cláusula de estilo en más de tres actuaciones inspectoras, cuando el sujeto sólo procura una legítima economía de resultados y porque nadie está obligado a realizar los actos más ventajosos para el Fisco en vez de optar por aquellos que más le convengan a él. La actitud inspectora recuerda a veces, hablando bienhumoradamente, a la de aquel carabinero que obsesionado por la "aparición delictuosa" de un viajero y no encontrando otra cosa que sirviera para inculparle, le denunció porque portaba cierta clase de papel "con la intención inequívoca de falsificar billetes de banco".

Tiende la Inspección a suponer que el sujeto no puede optar por un determinado negocio jurídico porque aquélla considera que debe procurar los más ventajosos para el Fisco. Y aunque la Inspección reconoce que “la alternativa legal existe”, suele añadir que afirmaciones como esta: *“el análisis de los motivos de cada acto o negocio jurídico de los realizados, pone de manifiesto la inexistencia de motivos económicos propios, naturales, de cada uno de ellos y de todos en su conjunto y la persistencia de una única motivación fiscal apreciable para el conjunto, y consistente no en un ahorro de la carga tributaria, sino en la eliminación total o casi total de la misma”*. Sic. Por la vía de tales abstracciones elude la Inspección, lo que debería probar.

También suele hablar la Inspección de una *“motivación puramente elusiva”* pero cuida de concretar en que consiste tan imaginada elusión. Ese género de acuerdos caen de lleno no ya en el campo de lo discrecional sino en el de la arbitrariedad que prohíbe el art. 9.3 de la Constitución pero causan daños injustos y muchas veces irreparables porque no siempre es viable llegar a tiempo a los Tribunales de Justicia dada la vía penitencial del económico administrativo y otras causas.

- **Sin embargo....**

Si el contribuyente sin vulnerar ninguna prohibición, eligió ejecutar los hechos imposables que más le convenían, en ello no pudo haber engaño ni fraude alguno. Resultaría inícuo suponer que siendo libre todo contribuyente para elegir entre los diversos hechos tributarios, fuera preso, sin embargo, del criterio, de los juicios subjetivos o de las sospechas de algún funcionario cuyo parecer por motivado y documentado que estuviera (algo que no suele suceder) dista mucho de constituir norma. Por eso, no es fraude de ley lo que el legislador permita hacer pudiendo evitarlo y ello, aunque la Inspección discrepe... del legislador.

4. EL INEXISTENTE PROCEDIMIENTO PARA LA DECLARACIÓN DEL FRAUDE DE LEY FISCAL.

A la escasa seguridad jurídica que procura al contribuyente un concepto legal tan impreciso como el del fraude de ley fiscal, se añade otra grave anomalía: el de la inexistencia actual de un verdadero procedimiento que sea inexcusable observar; el art. 24 de la LGT dispone: *“el fraude deberá ser declarado en expediente especial en que se dé audiencia al interesado”*.

Antes de la Ley 25 de 20 de Julio de 1995, que mutiló el texto originario, el art. 24 decía: *“para declarar que existe fraude de ley será necesario un expediente especial en el que se aporte por la Administración la prueba correspondiente y se dé audiencia al interesado”*. Lo subrayado se omitió en la reforma para liberar a la Administración de carga tan específica sustituyéndola todo lo más, por lo que dispone el art. 114 de la LGT: así, la obligación de probar los hechos normalmente constitutivos del supuesto derecho de Hacienda se *“entiende cumplida si se designan de modo concreto, los elementos de prueba en poder de la Administración tributaria...”*.

- **La inseguridad jurídica del contribuyente**

La inseguridad jurídica que sufre el contribuyente va más lejos porque tras la mera derogación del procedimiento especial para la declaración de fraude de ley que regulaba un RD de 29 de Junio de 1979 por el RD 803 de 28 de Mayo de 1993, sin que se aprobara al tiempo un texto sustitutorio, se ha producido acaso intencionadamente, un vacío normativo. ¿Cabe declarar el fraude de ley fiscal mientras no se regule un proce-

dimiento que reemplace al derogado de 1979? La incertidumbre beneficia al Fisco a costa reitero, de la seguridad jurídica más elemental; no basta aplicar supletoriamente, lo que llama la Agencia tributaria “el procedimiento general de la Ley 30/1992” porque los artículos 68 y siguientes de esa Ley no regulan en puridad, un procedimiento específico, sino unas “disposiciones generales sobre (todos) los procedimientos administrativos” y además, porque esas disposiciones ni siquiera aluden a materias tan decisivas como la distribución de competencias para incoar y para resolver el expediente.

- **Conclusiones.**

En la práctica lo que la Inspección hace es acomodar a sus usos habituales, las previsiones de la Ley 30/1992, acomodando la norma a sus intenciones e incurriendo con ello, en flagrante arbitrariedad.

El fraude de ley fiscal puede existir, desde luego, pero al carecer de un régimen jurídico riguroso queda en manos del arbitrio administrativo que suelen ser muchas y no siempre buenas manos. Hace falta una regulación que defina qué deba entenderse por fraude de ley fiscal, poniéndole bridas a la imaginación inspectora y que establezca un procedimiento estrictamente reglado, que además de respetar las garantías constitucionales del ciudadano, asegure la unidad de criterio, determine las competencias, impute la prueba del fraude a la Administración, exija sin contemplaciones que los acuerdos declaratorios se motiven debidamente y que vayan precedidos de un informe jurídico de carácter preceptivo. Tampoco sería indeseable que en caso de fraude de ley fiscal se permitiera al sujeto pasivo el acceso directo a los Tribunales de Justicia, prescindiendo de instancias administrativas. Todo eso hace falta, por lo menos.