
ESTUDIOS

Javier Martín Fernández

Juan Ramón Medina Cepero

Amparo Navarro Faure

Josep Tomàs Salàs Darrocha



MATERIALES PARA UNA REFLEXIÓN SOBRE EL FRAUDE A LA LEY TRIBUTARIA

Javier Martín Fernández.

*Profesor Titular de Derecho Financiero y
Tributario de la Universidad Complutense.*

Abogado.

Miembro de la AEDAF.

SUMARIO

- 1. PLANTEAMIENTO**
- 2. EL FRAUDE A LA LEY TRIBUTARIA COMO UNA MODALIDAD DEL FRAUDE DE LEY EN EL ÁMBITO CIVIL.**
- 3. EL FRAUDE A LA LEY TRIBUTARIA COMO UNA FORMA DE GRAVAR DETERMINADAS ECONOMÍAS DE OPCIÓN Y SU CRÍTICA.**
- 4. DISTINCIÓN CON OTRAS FIGURAS.**
 - 4.1. Infracción tributaria.*
 - 4.2. Negocio simulado.*
 - 4.3 Negocio indirecto.*
 - 4.4 El negocio fiduciario.*
 - 4.5 Economía de opción.*
- 5. A MODO DE CONCLUSIÓN: BASES PARA UNA INTERPRETACIÓN DEL ARTÍCULO 24 DE LA LEY GENERAL TRIBUTARIA.**

1. PLANTEAMIENTO

En palabras de Federico de Castro, se *“ha creado la costumbre de hablar de negocios simulados, fiduciarios, indirectos y en fraude. Expresiones arraigadas ya, pero que encierran un grave peligro de confusión, respecto al que hay que estar advertidos. La verdad es que no son verdaderos tipos de negocios, ya que en ellos no se atiende a una finalidad específica regulada como tal por el Derecho”*. De aquí que resulte inadecuado *“el empeño de enfrentar disyuntivamente los negocios anómalos”*. Estamos en presencia *“de anomalías que pueden recaer conjuntamente sobre un mismo negocio jurídico, el que por tanto, merecerá la correspondiente plural calificación”*². Esta situación también la encontramos en el ámbito tributario. La Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT), contempla varios mecanismos para reaccionar frente a la elusión fiscal -que no indica forzosamente una acción ilícita³-, considerada como el género de todos los comportamientos o acciones dirigidos a crear situaciones de ventaja patrimonial para los interesados deducida de sus propios actos o contratos, que se preconstituyen con la regla exclusiva de la finalidad fiscal⁴. Estos son, además de los previstos en otros preceptos de la LGT contra la infracción tributaria, los arts. 24 (fraude de Ley), 25 (simulación) y 28.2 (calificación).

Su aplicación no ha sido pacífica, siendo prueba evidente el árduo debate doctrinal que encontrará el lector recogido en estas páginas. Por ello y como bien ha puesto de relieve Ruiz Toledano, *“parece evidente que una mejor regulación favorecería a ambas partes -Administración y ciudadanos- y, en definitiva, al correcto cumplimiento de los principios constitucionales plasmados en el artículo 31 de la Constitución”*⁵. De todas estas formas de reacción del ordenamiento jurídico ante la elusión fiscal, nos vamos a ocupar en el presente trabajo del fraude a la Ley tributaria, tanto de su construcción doctrinal como de sus diferencias con la infracción tributaria, otros negocios anómalos y las llamadas economías de opción, así como formularemos, a modo de conclusión, unas bases para la interpretación del art. 24 de la LGT.

Siguiendo al profesor Pérez Royo⁶ existen dos formas de lucha contra el fraude de Ley tributario, plenamente compatibles entre sí: las cláusulas generales de prohibición y

¹ Las páginas que siguen recogen, en líneas generales, el trabajo, debidamente actualizado, “El negocio en fraude de Ley tributaria”, Boletín del Ilustre Colegio de Abogados de Madrid, núm. 16, 2000, p.p. 135-163.

² El negocio jurídico, Instituto de Estudios Jurídicos, Madrid, 1967, p.p. 329-330.

³ FERREIRO LAPATZA, J.J.: “Economía de opción, fraude de ley, sanciones y delito fiscal”, Quincena Fiscal (en prensa).

⁴ ROSEMBUJ, T.: El fraude de ley, la simulación y el abuso de las formas en el Derecho tributario, (2ª edic.), Marcial Pons, Madrid, 1999, p. 102.

⁵ El fraude de ley y otros supuestos de elusión fiscal, Ciss, Valencia, 1998, p. 26.

⁶ Derecho Financiero y Tributario, (9ª edic.), Civitas, Madrid, 1999, p.p. 100-101.

la tipificación de presupuestos de hecho subrogatorios. La primera de ellas introduce una formulación legal cuya consecuencia jurídica consiste en no tomar en consideración las formas abusivas empleadas, de manera que, aunque sean utilizadas, no se impida la aplicación de la norma que se pretende eludir. Esta es la fórmula que utiliza el art. 42 de la Ordenanza Tributaria Alemana⁷, a la que siguen los arts. 8.3 del Modelo de Código Tributario para América Latina (Modelo OEA-bis) y 7.3 del Modelo de Código Tributario del CIAT⁸. En España nos dice el art. 24 de la LGT⁹:

"1. Para evitar el fraude de ley se entenderá que no existe extensión del hecho imponible cuando se graven hechos, actos o negocios jurídicos realizados con el propósito de eludir el pago del tributo, amparándose en el texto de normas dictadas con distinta finalidad, siempre que produzcan un resultado equivalente al derivado del hecho imponible. El fraude de ley tributaria deberá ser declarado en expediente especial en el que se dé audiencia al interesado.

2. Los hechos, actos o negocios jurídicos ejecutados en fraude de ley tributaria no impedirán la aplicación de la norma tributaria eludida ni darán lugar al nacimiento de las ventajas fiscales que se pretendía obtener mediante ellos.

3. En las liquidaciones que se realicen como resultado del expediente especial de fraude de ley se aplicará la norma tributaria eludida y se liquidarán los intereses de demora que corresponda, sin que a estos solos efectos proceda la imposición de sanciones".

Como vemos, las consecuencias de la realización de un hecho en fraude de ley tributaria, tras su declaración en el correspondiente expediente especial, consisten en la aplicación de la norma eludida, el devengo de intereses de demora -ya que ha existido una dilación en el pago del tributo- y la no exigencia de sanciones (puesto que no ha existido una vulneración directa del ordenamiento jurídico).

Mediante la técnica de los presupuestos de hecho subrogatorios el legislador contempla caso por caso los supuestos de fraude de Ley, estableciendo, expresamente, la

⁷ "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" (Se utiliza la traducción española de PALAO TABOADA, C.: Ordenanza Tributaria Alemana, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1980, p. 77).

⁸ "Cuando las formas jurídicas sean manifiestamente inapropiadas a la realidad de los hechos gravados y ello se traduzca en una disminución de la cuantía de las obligaciones, la ley tributaria se aplicará prescindiendo de tales formas".

⁹ La actual redacción proviene de la Ley 25/1995. La anterior era la siguiente: "1. No se admitirá la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible o el de las exenciones o bonificaciones. 2. Para evitar el fraude de Ley se entenderá, a los efectos del número anterior, que no existe extensión del hecho imponible cuando se graven hechos realizados con el propósito probado de eludir el impuesto, siempre que produzcan un resultado equivalente al derivado del hecho imponible. 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". Además hay que tener presente que el apartado 1 del art. 24 pasa a ser el apartado 3 del art. 23.

aplicación de la norma que se pretende eludir. Dos ejemplos resultan expresivos del empleo de esta técnica en nuestro ordenamiento. El primero es el art. 108 de la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores¹⁰. Este prevé un posible supuesto de fraude de Ley, que consiste en aplicar la norma de exención en las transmisiones de valores para ocultar una auténtica transmisión de inmuebles, eludiendo así el tributo que grava estas últimas. La consecuencia prevista es la aplicación de la norma burlada: no sólo desaparece la exención, sino que la enajenación de los títulos se somete al tipo de gravamen correspondiente a los inmuebles¹¹.

El segundo, está previsto en el art. 4.2 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, a cuyo tenor, *“en las adquisiciones a título oneroso realizadas por los ascendientes como representantes de los descendientes menores de edad, se presumirá la existencia de una transmisión lucrativa a favor de éstos por el valor de los bienes o derechos transmitidos, a menos que se pruebe la previa existencia de bienes o medios suficientes del menor para realizarla y su aplicación a este fin”*. La claridad del precepto nos exime de cualquier comentario.

La técnica de los presupuestos de hecho subrogatorios es la más respetuosa con las exigencias de la seguridad jurídica, pero con ella el legislador irá siempre a la zaga de la realidad, no siendo posible, en la práctica, prever caso por caso las distintas estratagemas del fraude¹². Además, la mera introducción de normas antielusivas a posteriori no es eficaz pues provoca un fenómeno de acción-reacción, que lleva a una enorme complejidad del sistema tributario¹³.

Ahora bien, no podemos obviar las acertadas críticas que se han realizado contra la actual regulación de la cláusula general de prohibición contenida en el art. 24 de la LGT. Para el profesor Cortés Domínguez, el problema del fraude a la Ley tributaria *“no es más que un reflejo de la colisión del principio de capacidad económica y del princi-*

¹⁰ Este declara exentas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados las transmisiones de valores, estén o no admitidos a cotización oficial. Dicho beneficio, sigue afirmando el art., no se aplica -por lo que quedan sujetas a la modalidad de “transmisiones patrimoniales onerosas”- a las “transmisiones de valores que representen partes del capital social o patrimonio de sociedades, fondos, asociaciones u otras entidades cuyo activo esté constituido al menos en su 50 por 100 por inmuebles situados en territorio nacional, siempre que, como resultado de dicha transmisión, el adquirente obtenga la titularidad total de este patrimonio o, al menos, una posición tal que le permita ejercer el control sobre tales entidades”. El desarrollo reglamentario del precepto se debe al art. 17 del Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

¹¹ Del tema nos hemos ocupado en “Una interpretación del artículo 108 de la Ley del Mercado de Valores”, Temas tributarios de actualidad, Asociación Española de Asesores fiscales, núm. I,-27, 1999.

¹² PEREZ ROYO, F.: Derecho Financiero y Tributario, op. cit., p. 101.

¹³ PISTONE, P.: Abuso del diritto ed elusione fiscale, CEDAM, Pádua, 1995, p. 16.

pio de legalidad”¹⁴, pues este último obliga a que técnicamente sólo queden gravados los hechos y negocios jurídicos que están comprendidos en el hecho imponible¹⁵. Nada tiene que ver la definición de la LGT con el fraude a la ley. *“En efecto, lo que el legislador español hace no es evitar que la utilización de la ley de cobertura conduzca a una defraudación de la Ley tributaria, sino que lo que intenta es utilizar la analogía¹⁶ para incorporar a la serie de hechos imponibles todas las conductas o situaciones similares, a través de las cuales se llegue a un resultado equivalente al derivado del hecho imponible”*¹⁷. Esta conclusión le resulta inadmisibile¹⁸, pues crea la posibilidad de graves ataques al principio de seguridad jurídica¹⁹, de forma que la actitud del legislador, citando al profesor Sainz de Bujanda²⁰, debe consistir en depurar su técnica tributaria, pero no la utilización del fraude a la Ley para gravar situaciones que no lo están²¹. Así cabría extrapolar al ámbito tributario las reflexiones formuladas por la Sentencia del Tribunal Constitucional 75/1984, de 27 de junio²², a propósito de la aplicación del fraude de ley al ámbito penal, pues, como nos recuerda el profesor Ferreiro, también en el

¹⁴ Ordenamiento tributario español, (4ª edic.), I, Civitas, Madrid, 1985, p. 146.

¹⁵ Ibidem, p. 145.

¹⁶ “Para combatir estos comportamientos -son palabras del profesor ESEVERRI- la Ley General Tributaria sigue admitiendo de forma excepcional la analogía y después de prohibirla en el ámbito de los tributos para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible (art. 23.3) a ella acude, sin embargo, cuando se pretenden reprimir las actuaciones realizadas en fraude de ley” (“Comentario al artículo 24 de la Ley General Tributaria”, La reforma de la Ley General Tributaria, Cedecs, Barcelona, 1995, p. 28). En términos similares, GOMEZ VERDESOTO, M.: “El fraude a la Ley Tributaria: Su nueva regulación en el artículo 24 de la Ley General Tributaria y su previsible desarrollo reglamentario”, Estudios de Derecho Financiero y Tributario, Universidad Complutense de Madrid, Madrid, 1996, p. 191.

¹⁷ Ordenamiento tributario español, op. cit., p.p. 145-146.

¹⁸ Según el profesor CALVO ORTEGA, la “expresión “extensión del hecho imponible” tiene sabor a aplicación analógica de la norma que aquí no procede” (Curso de Derecho Tributario, I, (3ª edic.), Civitas, Madrid, 1999, p. 137).

¹⁹ Para el profesor FERREIRO, el abuso en la utilización del expediente de fraude de ley por parte de la Administración no sólo “puede introducir un grado de incertidumbre en el sistema tributario incompatible no sólo con la seguridad jurídica, sino también con el grado de certeza y previsibilidad mínimo para que una economía y los agentes que en ella intervienen puedan funcionar y actuar en el necesario nivel de efectividad” (Curso de Derecho Financiero Español, (21ª edic.), I, Marcial Pons, Madrid, 1999, p. 146). Recordemos que en el Preámbulo de la Ley 25/1995 se afirmaba que las técnicas para impedir el fraude de ley no han de suponer “una limitación a la libertad de actuación de los individuos para adoptar sus decisiones teniendo en cuenta las consecuencias tributarias”.

²⁰ “Análisis jurídico del hecho imponible”, Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública, núm. 69, 1965, p. 603.

²¹ Ordenamiento tributario español, op. cit., p. 147. Ello llevó a LARRAZ a afirmar con rotundidad que no “hay lugar en materia fiscal para la teoría del fraude a la ley” (Metodología aplicativa del Derecho Tributario, Editorial Revista de Derecho Privado, Madrid, 1952, p. 60).

²² BOE, de 27 de julio.

primero rige el principio de tipicidad²³. Para el Tribunal *“sólo se puede 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 el tipo o fijan condiciones objetivas para la perseguibilidad de las conductas, pues esta extensión es, pura y simplemente, una apreciación analógica”*²⁴. De aquí que *“en el ámbito penal no cabe apreciar el fraude de Ley”*.

2. EL FRAUDE A LA LEY TRIBUTARIA COMO UNA MODALIDAD DEL FRAUDE DE LEY EN EL ÁMBITO CIVIL.

En el ordenamiento privado, el fraude de Ley aparece definido en el art. 6.4 del Código Civil, a cuyo tenor *“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”*²⁵.

La doctrina mayoritaria en nuestro país concibe el fraude a la Ley tributaria como una especialidad del fraude de Ley del ámbito civil²⁶. Nos encontramos ante éste último, en palabras de Federico de Castro, en aquellos supuestos en los que un sujeto realiza *“uno o varios actos que originan un resultado contrario a una norma jurídica y que*

²³ “Economía de opción, fraude de ley, sanciones y delito fiscal”, op. cit.

²⁴ FJ 5º.

²⁵ Por su parte, su art. 12.4 establece que se “considerará como fraude de ley la utilización de una norma de conflicto con el fin de eludir una ley imperativa española”.

²⁶ Entre otros: ABAD FERNANDEZ, M. y DIAZ ALVAREZ, G.: “Aplicación e interpretación de las normas tributarias”, Manual General de Derecho Financiero, I y II, Comares, Granada, 1999, p. 373; CALVO ORTEGA, C.: Curso de Derecho Tributario, op. cit., p. 136; FERREIRO LAPATZA, J.J.: Curso de Derecho Financiero Español, op. cit., p. 144; MARTIN QUERALT, J.; LOZANO SERRANO, C.; CASADO OLLERO, G. y TEJERIZO LOPEZ, J.M.: Curso de Derecho Financiero y Tributario, (10ª edic.), Tecnos, Madrid, 1999, p. 217; PEREZ ARRAIZ, J.: El fraude de Ley en el Derecho Tributario, Tirant lo blanch, Valencia, 1996, p. 22; PEREZ DE AYALA, J.L.: “El fundamento “ex lege” de la obligación tributaria en los comportamientos con fraude a la ley”, Revista Técnica Tributaria, núm. 31, 1995, p. 87; PEREZ ROYO, F.: Derecho Financiero y Tributario, op. cit., p. 99; ROSEMBUJ, T.: El fraude de ley, la simulación y el abuso de las formas en el Derecho tributario, op. cit., p.p. 129 y 140; RUIZ TOLEDANO, J.I.: El fraude de ley y otros supuestos de elusión fiscal, op. cit., p. 262; SIMON ACOSTA, E.: Cuestiones tributarias prácticas, (2ª edic.), La Ley, Madrid, 1990, p. 107 y VILLAR EZCURRA, M.: “La analogía en la aplicación de las normas tributarias”, Boletín del Ilustre Colegio de Abogados de Madrid, núm. 16, 2000, p. 128 y ss.

²⁷ CASTRO Y BRAVO, F. DE: Derecho Civil de España, Libro primero, parte quinta, Civitas, Madrid, 1984, p. 607. También para este autor “el fraude de ley, en sentido estricto o moderno, se da cuando se intenta amparar el resultado contrario a la ley en otra disposición dada con una finalidad diferente, pero con actos o negocios que hacen esperar el logro del resultado que se busca a pesar de lo dispuesto en la ley que se defrauda” (El negocio jurídico, op. cit., p. 370).

se ha amparado en otra norma dictada con distinta finalidad²⁷. En el ámbito tributario y partiendo de esta consideración, el profesor Palao lo define como la consecución de un resultado económico por medios jurídicos distintos a los normales, *“que natural y primariamente tienden al logro de fines diversos y que o no están gravados o lo están en medida más reducida que aquellos medios usuales”*²⁸. En definitiva, se trata de eludir la aplicación de una norma tributaria (norma defraudada) mediante la utilización artificiosa de otra más beneficiosa (norma de cobertura).

Este criterio se confirma, en cierto modo, por lo expuesto en la Sentencia del Tribunal Constitucional 37/1987, de 26 de marzo²⁹, cuando afirma en su FJ 8º, *“que el fraude de ley, en cuanto institución jurídica que asegura la eficacia de las normas frente a los actos que persiguen fines prohibidos por el ordenamiento o contrarios al mismo, es una categoría que despliega idénticos efectos invalidantes en todos los sectores del ordenamiento jurídico. En rigor ni siquiera podría sostenerse hoy que el artículo 6.4 del Código Civil, que contempla con carácter general el fraude de ley, es una norma exclusiva de la legislación civil”*³⁰. El citado precepto, como la mayor parte de los que integran el título preliminar, es aplicable a todo el ordenamiento, y sólo por tradición histórica, sin duda respetable, conserva en el Código Civil su encaje normativo”. Así lo han entendido las Sentencias del Tribunal Supremo de 6 de mayo de 1988 y 22 de marzo de 1996³¹, que aplican la previsión del Código en materia tributaria sin acudir al art. 24 de la LGT, aunque recientemente se ha apartado de este camino la Sentencia de 30 de marzo de 1999³².

En base a lo anterior, son cinco las notas que configuran el fraude a la Ley tributaria³³:

²⁸ “El fraude a la Ley en Derecho tributario”, Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública, núm. 63, 1966, p. 678.

²⁹ Repertorio Aranzadi del Tribunal Constitucional, I/1997, 37, p. 474.

³⁰ En palabras del profesor CASADO OLLERO ante la vía muerta en que se encuentra el art. 24 de la LGT “tal vez sea lo más sensato dejar hablar al artículo 6.4 del Código Civil” (“Legalidad tributaria y función calificadoradora de la Administración Fiscal”, Boletín del Ilustre Colegio de Abogados de Madrid, núm. 16, 2000, p. 64).

³¹ Aranzadi, 3771 y 2684. Realiza un comentario de esta última RUIZ ZAPATERO, G. G.: “Cuatro casos sobre negocio indirecto y fraude de ley en el ámbito tributario (y II), Carta Tributaria, monografía núm. 281, p.p. 7 y ss.

³² Aranzadi, 2959. A su juicio “los preceptos aplicables en materia de “fraud legis” tributario no son sólo el artículo 6.4 del Código Civil, que define con carácter general el concepto de fraude de ley, sino también el artículo 24, apartado 2, de la Ley General Tributaria, según su redacción original”. En términos similares la Sentencia de la Audiencia Nacional de 7 de noviembre de 1997 (Normacef).

³³ Seguimos el esquema de ARIAS CAÑETE, M.: “Fraude de ley y economía de opción”, Estudios de Derecho tributario, I, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1979, p.p. 501 y ss.

A. El sujeto realiza una conducta que no constituye el hecho imponible de la norma defraudada, aunque actúa como si lo realizara³⁴.

B. Los hechos realizados han de ser lícitos, aunque, como señala el profesor Simón Acosta, el fraude de ley siempre está marcado por la ilicitud. Lo que ocurre es que se trata de una conducta no tipificada como infracción grave y por ello, no puede ser sancionada. Precisamente es esta característica, la falta de tipicidad, lo que, para este autor, distingue al fraude de ley de las infracciones³⁵.

C. El resultado económico obtenido es similar al que se produciría con otra conducta de la que se derivaría el nacimiento de la obligación tributaria o una cuota superior. Esta afirmación significa que *“el resultado económico, que choca con la estructura de los actos o negocios empleados integra la causa de otros actos o negocios gravados, que es precisamente lo que justifica la aplicación de la norma tributaria de la que éstos constituyen el presupuesto de hecho”*³⁶.

D. Existencia de una intención fraudulenta, que se concreta en el ánimo de eludir la realización de los hechos que originan el nacimiento de la obligación tributaria. El *“propósito de elusión no es la voluntad defraudatoria o la intención fraudulenta, sino el incumplimiento de la ley mediante procedimientos técnicos con exclusiva finalidad fiscal”*³⁷.

E. Propósito de eludir el impuesto. La anterior redacción del art. 24 de la LGT aludía a *“hechos, actos o negocios jurídicos realizados con el propósito probado de eludir*

³⁴ GONZALEZ GARCIA, E.: “La calificación del fraude en los procedimientos de gestión e inspección”, XXI Congreso Nacional de la AEDAF, CISS, Valencia, 1995, p. 8. Más recientemente en La interpretación de las normas tributarias, Aranzadi, Pamplona, 1998, p.p. 79-80. En este último trabajo señala tres notas que, a su juicio, delimitan el fraude a la Ley tributaria: “1º., quien obra en fraude de ley no realiza el hecho imponible contemplado por la norma; 2º.- aún así, llega a los mismos resultados económicos que la norma tributaria se proponía gravar; 3º.- bajo la anterior apariencia de legalidad subyace una intención fraudulenta objetivable, bien a través del mecanismo ideado para burlar la ley (camino inusuales o impropios), bien a través de una menor carga (no prevista por el ordenamiento) obtenida” (p. 85).

No obstante, el profesor PEREZ DE AYALA matiza que “en estos comportamientos no deja de realizarse, en su verdadera naturaleza jurídica, (aunque se deforme u oculte en apariencia) el hecho imponible tipificado en la Ley que se defrauda” (“El fundamento “ex lege” de la obligación tributaria en los comportamientos con fraude a la Ley (en torno al nuevo artículo 24 de la LGT)”, op. cit., p. 101).

³⁵ Cuestiones Tributarias Prácticas, op. cit., p. 108. Esta conexión entre el fraude de Ley y el fraude tributario, en general, es puesta de manifiesto por los profesores SOLER ROCH y BAYONA DE PEROGORO, al afirmar que “en puridad el fraude a la ley tributaria debería ser estudiado dentro del fenómeno general del fraude en el Derecho tributario que engloba no sólo ilícitos penales, sino también conductas como las descritas” (Derecho Financiero, I, Librería Compás, Alicante, 1989, p. 373).

³⁶ PALAO TABOADA, C.: “El fraude a la Ley en Derecho tributario”, op. cit., p. 694.

³⁷ ROSEMBUJ, T.: El fraude de Ley, la simulación y el abuso de las formas en el Derecho tributario, op. cit., p. 162.

*el pago del tributo*³⁸. La doctrina consideraba la exigencia del “*propósito probado*” como un obstáculo insalvable para la aplicación del precepto³⁹, pues de dicha expresión se deducía la necesidad de una prueba específica acerca de la concurrencia del elemento subjetivo del fraude. Sin duda, por ello, la reforma efectuada por la Ley 25/1995, de 20 de julio, la ha suprimido del art. 24. Sin embargo, se sigue exigiendo el ánimo de eludir el tributo, que deberá ser acreditado por la Administración. Así se deduce del art. 114 de la LGT, que obliga a aquélla a probar los hechos constitutivos de su derecho a liquidar. La única novedad introducida en el art. 24 consiste en afirmar la vigencia de las reglas generales sobre la prueba, de forma que es admisible la practicada por indicios o presunciones, como veremos más adelante.

Según esta posición, la declaración de fraude de Ley implica la aplicación de la norma que se ha tratado de eludir. Así, lo dispone el actual art. 24.2 de la LGT, que precisa que “*los hechos, actos o negocios jurídicos ejecutados en fraude de ley tributaria no impedirán la aplicación de la norma tributaria eludida*”. Por tanto, la declaración entraña la recalificación del acto o situación jurídica en cuestión⁴⁰.

3. EL FRAUDE A LA LEY TRIBUTARIA COMO UNA FORMA DE GRAVAR DETERMINADAS ECONOMÍAS DE OPCIÓN Y SU CRÍTICA.

Frente a esta posición mayoritaria entre la doctrina española, el profesor Falcón y Tella ha desarrollado una tesis diversa⁴¹ y de la que se ha hecho eco, entre otras, la Sentencia de la Audiencia Nacional de 3 de octubre de 1997⁴² y alguna resolución administrativa⁴³. A su juicio el fraude de Ley tributario “*consiste en la realización de un hecho no tipificado como hecho imponible ni en ninguna otra de sus consecuencias tributarias, que produce un resultado equivalente al de un hecho imponible cuya reali-*

³⁸ La cursiva es nuestra.

³⁹ Vid., PEREZ ROYO, F.: “Comentario al artículo 24 de la Ley General Tributaria”, Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma, I, IEF, Madrid, 1991, p. 390.

⁴⁰ PEREZ ROYO, F.: Derecho Financiero y Tributario, op. cit., p. 103.

⁴¹ “El fraude a la ley tributaria como mecanismo para gravar determinadas economías de opción”, Revista Técnica Tributaria, núm. 31, 1995, p. 56. También en “El fraude a la ley tributaria como mecanismo para gravar determinadas economías de opción: límites a la utilización de esta figura”, I y II, Quincena Fiscal, núms. 17 y 18, 1995. Acoge expresamente esta tesis, MATEU ROS CERESO, R.: “Economía de opción, negocio indirecto y fraude de ley tras la reforma de 1995 de la Ley General Tributaria”, Gaceta Fiscal, núm. 147, 1996, p.p. 22 y ss.

⁴² Jurisprudencia Tributaria, 1360.

⁴³ En el FJ 5º de la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Valencia de 31 de octubre de 1996 (Normacef), se afirma que en “el presente caso, se puede concluir que, si bien no se ha realizado el hecho imponible transmisión de una explotación económica, sino un hecho equivalente (ampliación de capital, aportación no dineraria y reducción de capital), las operaciones realizadas sólo se pueden gravar como transmisión de explotación económica a través de la declaración de fraude de ley” (la cursiva es nuestra).

zación se ha evitado conscientemente"⁴⁴. Se configura como *"un poderoso instrumento en manos de la Administración, para exigir excepcionalmente el tributo por analogía"*⁴⁵, mediante el gravamen de economías de opción de un sujeto concreto. Instrumento más que suficiente para hacer frente a las lagunas que siempre será posible encontrar, por muy perfecto que sea el ordenamiento tributario.

De este modo, la actual configuración del fraude de Ley del art. 24 de la LGT se caracteriza por la presencia de tres requisitos: uno objetivo, otro subjetivo y el que hace referencia a que las conductas de los sujetos se amparen en el *"texto de una norma dictada con distinta finalidad"*⁴⁶.

Por lo que respecta al primero de estos requisitos, tales conductas *"suponen necesariamente la no realización del hecho imponible, sino de un hecho "equivalente" que, en principio y si no es a través de la declaración de fraude de ley, no podría gravarse o conllevaría un gravamen inferior"*⁴⁷. El segundo exige el propósito de eludir el pago del tributo. Aunque el precepto guarda silencio sobre el particular, la carga de la prueba reside en la Administración (arts. 114 y concordantes de la LGT)⁴⁸.

En definitiva se admite la prueba de indicios⁴⁹ o a través de presunciones⁵⁰. Por tanto, *"no será necesario que la Administración aporte al expediente una prueba específica sobre el requisito subjetivo del fraude ..., ya que de las circunstancias de caso concreto ... podrá presumirse a menudo la voluntad de obtener un ahorro fiscal"*⁵¹.

Con relación al último de los requisitos, se excluyen de la calificación de fraude de Ley aquellas operaciones que aparecen suficientemente tipificadas por el ordenamiento jurídico tributario. Al mismo se refiere el art. 24.1 de la LGT cuando nos dice que las conductas en fraude de Ley deben ampararse *"en el texto de normas dictadas*

⁴⁴ "El fraude a la ley tributaria como mecanismo para gravar determinadas economías de opción", op. cit., p. 59.

⁴⁵ Ibidem, p. 69.

⁴⁶ Ibidem, p. 56.

⁴⁷ Ibidem.

⁴⁸ Ibidem, p.p. 56-57.

⁴⁹ Acoge expresamente esta opinión GOMEZ VERDESOTO, M.: "El fraude a la Ley Tributaria: Su nueva regulación en el artículo 24 de la Ley General Tributaria y su previsible desarrollo reglamentario", op. cit., p. 190. De igual modo, PRADA LARREA, J.L.: "Simulación, fraude de ley y economía de opción en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades: un ejemplo retrospectivo", Carta Tributaria, monografía núm. 218, 1995, p. 7.

⁵⁰ Según D. MARTINEZ, la "supresión de la exigencia de probar abre a la Administración la posibilidad de utilizar la "presumptio hominis" como prueba de propósito" ("La interpretación de las norma tributarias y el fraude de ley en la Ley 25/1995 de modificación de la L.G.T.", Carta Tributaria, monografía núm. 256, 1996, p. 10).

⁵¹ FALCON y TELLA, R.: "El fraude a la ley tributaria como mecanismo para gravar determinadas economías de opción", op. cit., p. 57.

con distinta finalidad". No estamos en presencia de un requisito positivo del concepto de fraude, sino ante una exclusión o restricción del mismo.

Ello ocurre, por ejemplo, con el leasing, que puede ser considerado como una compraventa a plazos, pero que goza de una regulación específica en el plano tributario. Lo mismo ocurre con el fraccionamiento de las donaciones, cuando se realizan transcurridos tres años de la anterior, lo que impide su acumulación⁵².

De conformidad con todo lo anterior, para el profesor de la Universidad de Madrid, el fraude de Ley tributaria es un instituto radicalmente distinto del fraude de Ley civil, por dos razones. La primera, por el hecho de que el art. 24 de la LGT no contempla un supuesto de infracción tributaria, al contrario del Código Civil que exige "*un resultado prohibido por el ordenamiento jurídico*". El fraude de Ley tributaria supone realizar un hecho no gravado por la Ley, pero en circunstancias que el ordenamiento considera procedente aplicar el gravamen.

En definitiva, no constituye un mecanismo de reacción del ordenamiento frente a actos ilícitos, sino la aplicación de los tributos por analogía, ya que el resultado pretendido por el sujeto con el fraude repugna al ordenamiento jurídico tributario en su conjunto.

A tenor de la segunda razón, tampoco se contempla en la LGT la necesidad de una norma de cobertura, sino la inexistencia de una norma tributaria que tipifique o contemple el hecho equivalente de que se trate⁵³.

Ahora bien, a su juicio, existen determinados supuestos en los que no debe acudir al fraude de Ley⁵⁴. En primer lugar, en materia de retenciones, pues no se elude el hecho imponible, sino un presupuesto de hecho distinto que es el deber de retener. A continuación, en los beneficios fiscales, al responder a situaciones tipificadas por la norma tributaria. Si los requisitos para a un determinado beneficio están mal diseñados en la Ley, no cabe otra solución que su modificación.

En tercer lugar, en los casos de lagunas permitidas por el legislador, ya que muchas de las que existen en el sistema tributario han de presumirse queridas por éste. Con el recurso al expediente de fraude de Ley se pretenden cubrir sólo las que resulten manifiestamente no queridas y que produzcan un vaciamiento de la potencialidad recaudatoria del sistema.

⁵² Ibidem, p. 58.

⁵³ Ibidem, p.p. 60-65.

⁵⁴ Ibidem, p.p. 68-72.

⁵⁵ Según GONZALEZ GARCIA, para "combatir fraudes a la ley masivos debe hacerse en vía normativa, no en vía aplicativa" (La interpretación de las normas tributarias, op. cit., p. 79).

Por último, en las operaciones masivas de elusión del tributo (primas únicas, bonos austríacos, etc.). En estas, el recurso al fraude de Ley siempre supone una quiebra del principio de seguridad jurídica y, por tanto, no puede ser utilizado a nivel global⁵⁵. De aquí que sea necesaria la actuación del legislador, pese a que tenga carácter retroactivo. No olvidemos que atenta más a la seguridad jurídica la analogía -inherente al fraude de Ley- que la retroactividad.

La posición del profesor Falcón y Tella ha sido objeto de una crítica reciente por parte del profesor Palao y con él un sector de la doctrina. En primer lugar, considera que la disyuntiva entre realizar o no el hecho imponible, tal y como la plantea el primero, resulta excesivamente simplista. Así, señala que el fraude de Ley no consiste en un “no realizar” el hecho imponible, sino en eludirlo mediante una calificación artificiosa⁵⁶. “La norma de cobertura no es, en primer término, la ley tributaria a la que trata de acogerse el contribuyente -la cual, en el caso más favorable a éste, cuando el negocio fraudulento no está sujeto a imposición, es inexistente-, sino la norma civil o mercantil en la que pretende basarse dicha calificación artificiosa”⁵⁷. En nuestro ámbito resulta de aplicación el art. 6.4 del Código Civil, ya que éste no sólo trata de evitar un resultado prohibido por el ordenamiento, “sino también uno “contrario a él”, y no cabe duda que ello ocurre cuando se elude por medios inadecuados la eficacia de normas imperativas, como evidentemente, lo son las tributarias”⁵⁸.

En definitiva, Palao considera que la construcción de Falcón y Tella viene a limitar el fraude de Ley a los supuestos de laguna de la norma tributaria. Por el contrario, a su juicio, en el fraude de Ley no hay laguna alguna: “la norma aplicable existe ya y no es otra que la Ley defraudada. La voluntad del legislador es, no simplemente “hubiera sido”, gravar el hecho en cuestión, y la ley lo gravaría directamente de no haber sido eludida artificialmente”⁵⁹.

Por último, afirma que dicha construcción no hace otra cosa que trasladar al legislador la carga principal de la lucha contra el fraude de Ley, liberando simultáneamente al aplicador de la norma. Sin embargo, “el legislador no tiene por qué salir al pa-

⁵⁶ Para ROSEMBUJ, no “es correcto distinguir entre hecho imponible y equivalente no tipificado: el hecho en fraude de ley es el hecho imponible tipificado” (El fraude de ley, la simulación y el abuso de las formas en el Derecho tributario, op. cit., p. 140).

⁵⁷ “¿Existe el fraude a la Ley tributaria”, Estudios Financieros, núm. 182, 1998, p. 12.

⁵⁸ *Ibidem*, p. 13.

⁵⁹ *Ibidem*, p. 15. Para los profesores MARTIN QUERALT, LOZANO SERRANO, CASADO OLLERO y TEJERIZO LOPEZ, la tesis del profesor FALCON y TELLA “se muestra excesivamente respetuosa con el texto de la LGT ... y, sobre todo, deja de explicar por qué el ordenamiento se preocupa de gravar algunos supuestos no incluidos aparentemente en el hecho imponible y no otros. La razón de ello, siempre en nuestra opinión, estriba en que tales supuestos sí que están incluidos en el presupuesto de hecho y en que la actuación de los sujetos vulnera la decisión implícita, pero existente en todo caso, del legislador de gravarlos” (Curso de Derecho Financiero y Tributario, op. cit., p. 217. *Cursiva en el original*).

so de todo esquema elusivo mediante una norma *ad hoc*; por el contrario, puede estimar, en ejercicio de su discrecionalidad política, que alguno de estos mecanismos defraudatorios (siempre en fraude a la ley) no requieren por su importancia económica o social su intervención, y dejar que sean la Administración y los Tribunales los que resuelvan el problema⁶⁰.

4. DISTINCIÓN CON OTRAS FIGURAS.

Partiendo de la construcción anterior, los actos en fraude de Ley tributaria hay que diferenciarlos de otras conductas, sean o no de elusión fiscal⁶¹. Aunque nada impide que un negocio en fraude de Ley tributaria lo sea, además, fiduciario o indirecto, en cuyo caso habrá que acudir para declararlo al expediente especial del art. 24 de la LGT⁶².

4.1. *Infracción tributaria.*

En la infracción tributaria nos encontramos ante una violación abierta y directa del ordenamiento. Por el contrario, en el fraude de Ley no se infringe abiertamente el mandato de una norma, sino *“que se evita mediante artificios, la realización del presupuesto de hecho del que nace el mandato”*⁶³. En definitiva y como hace algunos años señaló el profesor Albiñana, el fraude de ley no constituye una contravención, aunque no deje de constituir una violación de la norma. *“En el fraude de ley no se da una conducta frontalmente contraria a la norma jurídica que se elude, pero consigue por vía indirecta un resultado prohibido o distinto del que la norma eludida ordena”*⁶⁴.

Para el profesor Palao, la distinción entre ambas figuras se encuentra en un momento previo. En la infracción, el hecho imponible se ha realizado y, por tanto, ha surgido una deuda tributaria a cargo del sujeto pasivo. Sin embargo, en *“el fraude a la ley tributaria se intenta “eludir”... la realización del presupuesto de hecho de la imposición, poniendo en práctica otros hechos que permiten la consecución de análogo resultado económico”*⁶⁵.

⁶⁰ PALAO TABOADA, C.: “¿Existe el fraude a la Ley tributaria”, op. cit., p. 16.

⁶¹ RUIZ TOLEDANO plantea la “creación de un único mecanismo de lucha contra la elusión fiscal (o de “recalificación”) en la L.G.T. para evitar las dificultades de delimitación y procedimientos existentes en la actual redacción” (El fraude de ley y otros supuestos de elusión fiscal, op. cit., p. 262).

⁶² PEREZ DE AYALA, J.L.: “El fundamento “ex lege” de la obligación tributaria en los comportamientos con fraude a la ley”, op. cit., p.p. 90 y 99.

⁶³ PEREZ ROYO, F.: Derecho Financiero y Tributario, op. cit., p. 99.

⁶⁴ Derecho Financiero y Tributario, Escuela de Inspección Financiera y Tributaria, Madrid, 1979, p. 390.

⁶⁵ “El fraude a la Ley en Derecho tributario”, op. cit., p. 679. Ahora bien, “un problema de interpretación del espíritu de la norma no puede traducirse, por un lado, en un juicio de las intenciones del sujeto pasivo cuando lo único que por medios indirectos puede probarse es la in-

A nuestro juicio, siguiendo a los profesores Pérez Royo y Aguallo Avilés, el elemento esencial, en este punto, es la falta de ocultación. En la infracción tributaria, aquel elemento consiste en mantener oculta a la Administración la riqueza imponible, mientras que en el fraude de Ley las situaciones que se crean son artificiosas⁶⁶ pero están a la vista⁶⁷.

“En los actos o negocios en los que se produzca la existencia de simulación -nos dice el art. 25 de la LGT-, el hecho imponible gravado será el efectivamente realizado por las partes con independencia de las formas o denominaciones jurídicas utilizadas por los interesados”. Aunque el precepto no define lo que debe entenderse por simulación, lo cierto es que siempre que ésta exista en el ámbito tributario la habrá en el civil y vice-versa⁶⁸.

En todo caso la simulación requiere la concurrencia de tres circunstancias: una divergencia querida y deliberadamente producida entre la voluntad y su manifestación, un acuerdo simulatorio entre las partes y un fin de engañar a terceros extraños al acto⁶⁹. La simulación puede ser absoluta, cuando la fórmula negocial es absolutamente falsa, o relativa, en la que tras dicha fórmula existe un negocio disimulado. Si utilizamos el ejemplo típico de la compraventa que encubre una donación, estaríamos ante la primera cuando la parte transmitente no percibe ninguna cantidad, mientras que si se percibe alguna estaríamos ante la segunda. Al igual que el profesor Zornoza entendemos que el art. 25 de la LGT se refiere a las dos, pues, en contra de lo mantenido por algún sector

tención de eludir el impuesto, nunca obviamente la conciencia de burlar la ley -la conciencia de antijuridicidad- ni, menos aún, convertirse, de otro lado, en un reproche a una supuesta falta de diligencia cuando toda la construcción alzada es impecablemente legal”. Por ello, estamos, simplemente, ante una cuestión interpretativa y la reacción del ordenamiento debe ser la de imponer el cumplimiento de la Ley, no castigar conductas (PRADA LARREA, J.L.: “Fraude de ley y sanción: una incompatibilidad conceptual”, Impuestos, núm. 6, 1996, p. 39).

⁶⁶ “Aunque este elemento de la artificiosidad o empleo de forma jurídicas abusivas o desviadas de su causa no se menciona expresamente en el texto, como tampoco aparecía en el anterior, cabe entender que el mismo se halla subsumido en el concepto de elusión que, según la Academia de la Lengua, equivale a “huir de la dificultad, esquivarla o salirse de ella con algún artificio” (PEREZ ROYO, F.: Derecho Financiero y Tributario, op. cit., p. 102).

Según ROSEMBUJ no “hay sanción, porque lo que se persigue es restablecer la efectividad de la ley y, por consiguiente, no hay infracción en sentido estricto por cuanto, de su esencia, el fraude de ley no significa reprimir, sino corregir la aplicación de la ley víctima de la elusión” (El fraude de ley, la simulación y el abuso de las formas en el Derecho tributario, op. cit., p. 173. Cursiva en el original).

⁶⁷ Comentarios a la Reforma de la Ley General Tributaria, Aranzadi, Pamplona, 1996, p. 47.

⁶⁸ De igual modo, ZORNOZA PEREZ, J.: “La simulación en Derecho Tributario”, Boletín del Ilustre Colegio de Abogados de Madrid, núm. 16, 2000, p. 177 y ROSEMBUJ, T.: El fraude

⁶⁹ Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Rioja de 24 de noviembre de 1997 (Normacef).

doctrinal⁷⁰, también en los casos de simulación absoluta *“se puede generar la apariencia de un hecho imponible -o de algunos de sus elementos- simulado, debiendo considerarse a efectos impositivos el realmente realizado”*⁷¹.

En un plano teórico las diferencias con el fraude de Ley parecen evidentes. Así, puede afirmarse que *“en la simulación existe una apariencia jurídica simulada para encubrir la verdadera realidad disimulada; en el fraude a la ley, la realidad jurídica es abiertamente creada, y el negocio jurídico, efectivamente querido por las partes”*⁷². Además, en la simulación concurre siempre dolo, pues no es imaginable que alguien incurra en ella fortuitamente⁷³. La presencia de este elemento de engaño provoca, normalmente, que el negocio simulado implique la realización del tipo de la infracción tributaria⁷⁴ o del delito fiscal, lo que no ocurre en el fraude de Ley, según hemos analizado.

Sin embargo, la aplicación de las normas tributarias realizada por la Administración hasta el momento, ha desdibujado, en cierta medida, la distinción anterior. En efecto, existen, al menos, dos razones que han provocado una preferencia de aquélla por la calificación de los negocios como simulados y no como celebrados en fraude de Ley. De un lado, la declaración de la existencia de un negocio simulado no requiere la incoación de un expediente especial⁷⁵. De otro, esta opción permite, frente al fraude de Ley, imponer sanciones tributarias.

⁷⁰ CHECA GONZALEZ, C.: La reforma de la Ley General Tributaria, Lex Nova, Valladolid, 1996, p. 83 y ESEVERRI MARTINEZ, E.: “Comentario al artículo 25 de la Ley General Tributaria”, La reforma de la Ley General Tributaria, op. cit., p. 40

⁷¹ “La simulación en Derecho Tributario”, op. cit., p.p. 178-179.

⁷² PALAO TABOADA, C.: “El fraude a la Ley en Derecho tributario”, op. cit., p. 679. De igual modo, ARIAS VELASCO, J.: “Dictamen sobre el Fraude de ley tributaria y figuras afines en su aplicación a un caso concreto”, Revista Técnica Tributaria, núm. 24, 1994, p. 27; NAVAS VAZQUEZ, R.: “Interpretación y calificación en Derecho Tributario”, Boletín del Ilustre Colegio de Abogados de Madrid, núm. 16, 2000, p.p. 22-23 y PEREZ ROYO, F.: Derecho Financiero y Tributario, op. cit., p. 100.

⁷³ FALCON y TELLA, R.: “La imposibilidad conceptual de liquidaciones administrativas por importe superior a quince millones de pesetas en los supuestos de simulación”, Quincena Fiscal, núm. 17, 1999, p. 6.

⁷⁴ En el fraude de ley no existe ocultación, “las maniobras o manipulaciones formales se presentan de manera abierta. En la simulación, en cambio, tanto si es absoluta como si se trata de la relativa, es, en cambio, esencial la ocultación, el mantener escondido para los terceros la verdadera voluntad, el contenido real del negocio” (PEREZ ROYO, F. y AGUALLO AVILES, A.: Comentarios a la Reforma de la Ley General Tributaria, op. cit., p. 71).

⁷⁵ Actitud de la Administración criticada por PALAO TABOADA, C.: “Notas a la Ley 25/1995”, Estudios Financieros, núm. 155, p. 14, opinión que acoge, expresamente, FALCON y TELLA, R.: “La imposibilidad conceptual de liquidaciones administrativas por importe superior a quince millones de pesetas en los supuestos de simulación”, op. cit., p. 5. También MATEU ROS, R.: “Economía de opción, negocio indirecto y fraude de ley tras la reforma de 1995 de la Ley General Tributaria”, op. cit., p. 29.

Por ello, estamos ante una cuestión de prueba⁷⁶. *“La simulación probada -son palabras del profesor Ferreiro- representa así un territorio en el que no cabe aplicar el fraude de ley”*⁷⁷. Los medios de prueba en el ámbito tributario no son distintos de los previstos en el civil, pues, recordemos, el art. 115 de la LGT se remite *“sobre medios y valoración de prueba”* a los que *“se contienen en el Código Civil y en la Ley de Enjuiciamiento Civil”*. Dicha prueba podrá sustentarse sobre la base de indicios o de las presunciones a que se refiere el art. 118.2 de la LGT, *“siempre que entre los hechos demostrados y los que se trate de deducir haya un enlace preciso y directo según las reglas del criterio humano; esto es, siempre que concurren los requisitos de seriedad, precisión y concordancia exigibles en la prueba de presunciones”*⁷⁸.

Así es posible que existan ocasiones en que el negocio simulado suponga fraude de Ley y la Administración no haya probado la simulación. En este caso, según Ruiz Toledano, debe aplicarse el art. 24, pero no con carácter subsidiario al art. 25, sino simplemente porque esta última ha probado la existencia de fraude de Ley y no de simulación⁷⁹.

4.3 Negocio indirecto.

La comprensión del concepto de negocio indirecto requiere distinguir, como hace Santoro Pasarelli, entre causa del negocio y los motivos del mismo. La causa *“es el motivo típico del negocio, aquéllo que el negocio lleva dentro de sí mismo y que por esto es también y no puede no ser el motivo individual inmediato”*. Sin embargo, los motivos del negocio *“son por el contrario los motivos ulteriores del caso concreto, variables en cada caso singular e indiferentes para el negocio, precisamente porque permanecen fuera del mecanismo negocial”*⁸⁰.

Partiendo de esta diferenciación, el profesor Simón Acosta señala que en el negocio indirecto concurre un motivo que va más allá de la causa del negocio. Es decir,

⁷⁶ Para LOPEZ MOLINO, la diferencia entre fraude de ley y simulación se basa en una cuestión de prueba. Si “el negocio se realizó con engaño y se logra demostrar, acreditar o probar la responsabilidad culposa de su agente, el negocio concertado podrá ser tenido como un negocio simulado, desprendiéndose de ellos efectos jurídicos que derivan de los ilícitos tributarios. Si únicamente, por contra, se concluye que con la realización de aquél se ha pretendido eludir el pago del tributo, buscando amparo en una norma de cobertura -dictada con distinta finalidad pero de efecto equivalente a la defraudada- el negocio habrá de ser declarado como ejecutado en fraude de ley tributaria” [“Los negocios en fraude de ley tributaria, los negocios simulados y los negocios indirectos (arts. 24, 25 y 28.2 de la L.G.T.)”, Crónica Tributaria, núm. 85, 1998, p. 174].

⁷⁷ “Economía de opción, fraude de ley, sanciones y delito fiscal”, op. cit.

⁷⁸ ZORNOZA PEREZ, J: “La simulación en Derecho Tributario”, op. cit., p. 188.

⁷⁹ El fraude de ley y otros supuestos de elusión fiscal, op. cit., p. 161.

⁸⁰ Le dottrine generali del Diritto Civile, Jovene, Napoles, 1973, p.p. 177-178.

“las partes quieren y consiguen un efecto ulterior y distinto del que es propio del negocio, siendo ese efecto consecuencia, en sentido jurídico o incluso solamente económico, del mismo efecto típico del negocio, o de varios negocios realizados conjuntamente con ese fin... En definitiva, se habla de negocio indirecto para designar la utilización de un negocio jurídico para alcanzar unos resultados jurídicos y económicos que son propios del negocio, pero que no se identifican con su causa, o con la razón de ser típica del negocio”⁸¹.

Este planteamiento ha sido acogido tanto por la jurisprudencia como por la doctrina administrativa. Entre otras, pueden citarse, la Sentencia de la Audiencia Nacional de 5 de marzo de 1997⁸² y la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 8 de noviembre de 1994⁸³, relativa a un contrato de lease-back. Según esta última, el negocio indirecto se caracteriza porque *“las partes celebran un contrato típico y regulado en el ordenamiento jurídico con un fin distinto al que le es propio y específico”*. En consecuencia, *“se hace preciso diferenciar entre sus efectos directos, que son los que corresponden a la causa del contrato típico celebrado, y los efectos indirectos, que son los realmente queridos por las partes, y que obedecen a una intención final o resultado que no podría ser conseguido a través de aquel negocio o contrato típico”*. De otro lado, el Tribunal Económico-Administrativo Central se preocupa de establecer las diferencias con el fraude de ley. Así, señala que *“es preciso aclarar con carácter previo las diferencias conceptuales existentes entre el negocio indirecto y el fraude de ley... mientras en el negocio indirecto la causa jurídica se deduce del juego recíproco y contradictorio de sus partes... en el fraude de ley se precisa la concurrencia de dos normas y la utilización de una de ellas, denominada de cobertura, para eludir la aplicación de otra”*.

La resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central ha sido objeto de acertadas críticas, entre otros, por parte del profesor Falcón y Tella⁸⁴. De un lado, por la incorrecta aplicación que efectúa el Tribunal de la distinción entre fraude de Ley y negocio indirecto. En el supuesto enjuiciado es posible apreciar, frente a lo que entiende el Tribunal, la existencia de dos normas *“que habrían actuado -de tratarse efectivamente-*

⁸¹ Cuestiones Tributarias Prácticas, op. cit., p. 110. Según la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 17 de septiembre de 1996 (Jurisprudencia Tributaria, 1414), un negocio se califica como indirecto por *“la diversa función de la causa del negocio con respecto al fin objetivo perseguido por las partes”*. En modo alguno estamos ante un negocio de este tipo a efectos tributarios, por ejemplo, cuando una sociedad vende a otra, no vinculada, una determinada maquinaria percibiendo un precio inferior al de mercado [resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Galicia de 14 de noviembre de 1995 (Normacef)].

⁸² Jurisprudencia Tributaria, 242.

⁸³ Jurisprudencia Tributaria, 1663. En parecidos términos las de 9 de marzo de 1994 -renunciación sobre un seguro de prima única- y 29 de marzo de 1995 -renuncia por los socios de una sociedad al derecho de suscripción preferente en favor de otra entidad residente en Holanda, que pocos días después enajena las acciones obteniendo una notable plusvalía- (Jurisprudencia Tributaria, 502 y 780).

⁸⁴ “Negocio indirecto y fraude de ley”, Quincena Fiscal, núm. 6, 1995, p.p. 5-8.

*te de un supuesto de elusión del tributo- como ley de cobertura (la norma que permite la deducibilidad de las cuotas de **leasing**) y como ley defraudada (la reguladora del Impuesto sobre Sociedades), respectivamente*⁸⁵.

De otro lado, cabe rechazar la propia calificación del contrato celebrado como negocio indirecto, pues, más bien, estamos ante una simple economía de opción. Para el profesor de Madrid, en el supuesto descrito *“se celebra efectivamente un único negocio, susceptible de producir el resultado querido, aunque dicho resultado sólo se quiere porque conlleva un ahorro fiscal”*. Es decir, *“la operación parece haberse realizado efectivamente y ser querida como tal, en su resultado típico, aunque el motivo determinante de su realización haya sido -según parece- exclusivamente el régimen fiscal aplicable a dicho resultado típico”*⁸⁶.

Ocurre, en realidad, que la teoría del negocio indirecto ha sido utilizada por la Administración tributaria como un subterfugio para realizar una interpretación económica de la norma, al amparo del anterior art. 25.3 de la LGT⁸⁷ y burlar, de esta forma, el escollo del expediente especial de fraude de Ley⁸⁸. En todo caso, partiendo del trámite parlamentario de la Ley 25/1995, cabe concluir la intención del legislador de acabar con la figura del negocio indirecto en el ámbito tributario⁸⁹, aunque en la actualidad nos encontramos lejos de esa meta.

En cualquier caso, parece que es preciso dejar claro que fraude de Ley y negocio indirecto son cosas distintas. El primero puede instrumentalizarse a través de negocios jurídicos indirectos⁹⁰ o por otros medios, mientras que el mero negocio indirecto no tie-

⁸⁵ *Ibidem*, p. 6.

⁸⁶ *Ibidem*.

⁸⁷ “Cuando el hecho imponible se delimite atendiendo a conceptos económicos, el criterio para calificarlos tendrá en cuenta las situaciones y relaciones económicas que, efectivamente existan o se establezcan por los interesados, con independencia de las formas jurídicas que se utilicen”.

⁸⁸ PEREZ ROYO, F. y AGUALLO AVILES, A.: Comentarios a la Reforma de la Ley General Tributaria, op. cit., p. 63 y FONSECA CAPDEVILLA, E.: “El negocio jurídico indirecto ante el Derecho tributario”, Boletín del Ilustre Colegio de Abogados de Madrid, núm. 16, 2000, p. 242.

⁸⁹ RUIZ TOLEDANO, J.I.: El fraude de ley y otros supuestos de elusión fiscal, op. cit., p. 107.

⁹⁰ Para PEREZ ROYO, el “mecanismo a través del cual se lleva a cabo el fraude de ley es el que se conoce en la teoría del negocio jurídico como negocio indirecto: se utiliza un determinado negocio, típico o atípico, para obtener una finalidad distinta de la que constituye la causa propia del mismo” (Derecho Financiero y Tributario, op. cit., p. 99). En parecidos términos el profesor FERREIRO LAPATZA cuando afirma que la “calificación por la Administración tributaria de un negocio jurídico como un negocio indirecto conducirá así, inexorablemente, a la vía del expediente especial para el fraude de ley prevista en el art. 24 de la L.G.T.” (Curso de Derecho Financiero Español, op. cit., p. 147).

En palabras de CARRASQUER CLARI, la ausencia de una definición legal sobre lo que se entiende por negocio indirecto “y la confusa formulación de la más moderna doctrina administrativa dejan pendiente su tratamiento tributario y con él una puerta abierta a la calificación de operaciones elusivas, si bien según la más autorizada doctrina deberían reconducirse al amparo del artículo 24 L.G.T.” (“Principio de calificación versus fraude de ley tributaria”, Revista Iberoamericana de Derecho Tributario, núm. 4, 1997, p. 178).

ne siempre una finalidad fiscal⁹¹. Como señala el profesor Rosembuj, *“los contratos indirectos pueden o no ser fuente del fraude de ley y de abuso de formas jurídicas... pero lo importante, a fines de interpretación del negocio jurídico en cuestión, es determinar el motivo/móvil (el propósito económico de los efectos jurídicos) y la representación formal de la operación o diseño patrimonial realizado, porque si el único motivo de ejecución no es otro que la obtención de una ventaja fiscal, es la intencionalidad fraudulenta la que desvelará si hay abuso o incumplimiento por fraude de ley”*⁹².

4.4 El negocio fiduciario.

Con la expresión negocio fiduciario se designa aquella figura en la que se integran y combinan, esencialmente, un negocio de transmisión y otro de garantía, que anula o condiciona los efectos del primero. Un negocio de este tipo es, en principio, lícito y válido a todos los efectos, incluidos los tributarios, salvo, como pone de manifiesto el profesor Falcón y Tella, que se hubiera producido en fraude de Ley. En este caso la Administración o bien decide abrir un expediente especial al amparo del art. 24 de la LGT o, en caso contrario, debe respetar las formas jurídicas utilizadas, *“aunque a través del negocio se persiga un resultado práctico distinto del típico, y aunque la operación se haya instrumentado de esa forma por razones fiscales”*⁹³.

4.5 Economía de opción.

Como nos recuerda el profesor Ferreiro, la regulación del fraude de Ley presenta dificultades mucho mayores en la medida en que una precisa y clara delimitación de esta figura frente a las absolutamente lícitas *“economías de opción”* no parece haberse alcanzado todavía, ni doctrinalmente ni en el plano del Derecho positivo⁹⁴. En palabras de la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de la Rioja de 31 de diciembre de 1999⁹⁵, La *“economía de opción del sujeto, en cuanto no supone el abuso de formas ju-*

⁹¹ SIMON ACOSTA, E.: Cuestiones tributarias prácticas, op. cit., p. 110.

⁹² El fraude de Ley, la simulación y el abuso de las formas en el Derecho tributario, op. cit., p. 308.

⁹³ “Negocios fiduciarios: la necesidad de respetar a efectos tributarios la forma jurídica utilizada o de acudir a un expediente de fraude de ley (Res. TEAR Andalucía 23 junio 1999)”, Quincena Fiscal, núm. 22, 1999, p. 6. Cursiva en el original. La resolución comentada figura parcialmente publicada en el núm. 14 de 1999 de la misma revista. De igual modo en “Negocios fiduciarios: régimen tributario”, Boletín del Ilustre Colegio de Abogados de Madrid, núm. 16, 2000, p.p. 191 y ss.

⁹⁴ Curso de Derecho Financiero Español, op. cit., p. 145. Más recientemente ha afirmado que “mientras los negocios jurídicos realizados sean válidos, reales y lícitos, ningún reproche puede merecer el que a través de ellos, y respecto de otras posibilidades de actuación se consiga un ahorro fiscal. Se realice, cuando por ello se opta, una “economía de opción” tan real, lícita y válida como el acto o contrato a través del cual se consigue” (“Economía de opción, fraude de ley, sanciones y delito fiscal”, op. cit.).

⁹⁵ FJ. 7º (Quincena Fiscal, núm. 3, 2000, p.p. 25-27).

rídicas, y que la Inspección no pone de manifiesto incumplimientos legales, es válida y hace cierto el brocardico latino sobre la simulación y fraude “non praesumitur fraus et simulatio ubi inter eosdem, alia aperta via, idem fieri potuit”. La Administración no puede pretender evitar que el contribuyente, conocedor del estado de las actuaciones del legislador, diseñe en el tiempo operaciones previendo un tratamiento más beneficioso a sus intereses, siempre que se sirva de la normativa vigente aplicada e interpretada en función de la verdadera naturaleza jurídica del hecho imponible, con respecto a los principios constitucionales (v. gr. seguridad jurídica, artículo 9, capacidad económica artículo 31 y legalidad, artículo 25)”.

El fundamento de la economía de opción no tiene carácter residual sino que emana directamente del respeto a los derechos constitucionales de la personalidad, de la propiedad privada y de la libertad de empresa reconocidos en los arts. 10, 33 y 38 de la Constitución⁹⁶.

En un primer momento el profesor Albiñana consideró que estamos en presencia de una economía de opción *“cuando la Ley explícitamente ofrezca dos fórmulas jurídicas con sus correlativos contenidos económicos y tratamientos impositivos diferentes, y ambas instrumentan el fin práctico o resultado real que el contribuyente se proponga alcanzar”*⁹⁷. Nos encontramos ante las llamadas economías de opción explícitas⁹⁸. Es el caso de la persona física que desarrolla una actividad económica y que opta por no renunciar al régimen de estimación objetiva a efectos de determinar el rendimiento neto de la misma. Así el art. 29.3ª de la Ley 40/1998, de 20 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, establece que la aplicación de este régimen *“nunca podrá dar lugar al gravamen de las ganancias patrimoniales que, en su caso, pudieran producirse por las diferencias entre los rendimientos reales de la actividad y los derivados de la correcta aplicación”* de este régimen. Resulta evidente que la Ley ofrece dos fórmulas -estimación objetiva frente a estimación directa- y ambas instrumentan el fin real a alcanzar, que no es otro, que contribuir por el Impuesto sobre la Renta. Según esta concepción, por tanto, la economía de opción siempre será lícita, por establecerlo así expresamente la Ley y no cabe confusión alguna con el fraude de Ley.

Junto a este concepto de economía de opción, el profesor Albiñana ha construido uno más amplio -las de carácter tácito⁹⁹-, en referencia a *“que por vías distintas, pero*

⁹⁶ MATEU ROS, R.: “Economía de opción, negocio indirecto y fraude de ley tras la reforma de 1995 de la Ley General Tributaria”, op. cit., p. 30.

⁹⁷ “La evasión legal impositiva”, Revista de Economía Política, núm. 56, 1970, p. 14.

⁹⁸ De igual modo, PRADA LARREA, J.L.: “Simulación, fraude de ley y economía de opción en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades: un ejemplo retrospectivo”, op. cit., p. 8.

⁹⁹ Lo que el profesor SIMON ACOSTA califica de “economías fiscales”. Es decir, aquéllas en que el sujeto “obrando lícitamente y sin alterar con sus motivaciones particulares la causa o fin institucional de los negocios o formas jurídicas, puede elegir entre las diversas formas de organizar sus actos económicos, y es lógico que prefiera aquellos modos o procedimientos que conducen a un ahorro fiscal” (Cuestiones tributarias prácticas, op. cit., p. 112).

*técnicamente adecuadas, se logre el mismo resultado o finalidad de carácter económico y, sin embargo, sean aquéllas objeto de tratamientos tributarios diferentes en su peso o en su cuantía. En estos supuestos -de verdadera incoherencia legal- es lógico, correcto u ortodoxo que el particular elija el camino que comporte un menor coste tributario, ya que la ley le ofrece la opción*¹⁰⁰. A éstas se ha referido el Tribunal Constitucional en la Sentencia 46/2000, de 17 de febrero, al definir las como *“la posibilidad de elegir entre varias alternativas legalmente válidas dirigidas a la consecución de un mismo fin, pero generadoras de alguna ventaja adicional respecto a las otras”*¹⁰¹. La diferencia con el fraude de Ley resulta evidente: el agente no lleva a cabo ninguna maniobra de elusión¹⁰², sino que simplemente elige por razones fiscales una determinada operación en lugar de otra¹⁰³.

En la práctica, sin embargo, la distinción resulta difícil de precisar porque, en la mayoría de los casos, exigirá acudir a la intención de los sujetos¹⁰⁴. Por tanto, la economía de opción es lícita siempre que, de un lado, no entrañe un abuso de las formas jurídicas y, de otro, no recurra al empleo de fórmulas jurídicas atípicas -y no generalizadas ante la pasividad de la Administración- en relación con los fines que se pretenden alcanzar¹⁰⁵. Buen ejemplo de esto último es el caso que contempla la Sentencia del Tribunal Supremo de 30 de marzo de 1999¹⁰⁶. Según la Admi-

¹⁰⁰ Derecho Financiero y Tributario, op. cit., p. 393.

¹⁰¹ FJ. 6º.

¹⁰² Para LARRAZ la economía de opción “no atenta a lo querido por el espíritu de la ley, en tanto que si atenta el frau legis” (Metodología aplicativa del Derecho Tributario, op. cit., p. 61).

¹⁰³ PEREZ ROYO, F.: Derecho Financiero y Tributario, op. cit., p. 100. En esta misma línea, el profesor FERREIRO sostiene “que cuando la normativa tributaria prevé y regula de modo expreso y específico una determinada operación y ésta se realiza cumpliendo de modo estricto, tanto en cuanto a su finalidad como a los demás requisitos exigidos por esta normativa, con ella, no estamos ante un supuesto de fraude de ley, sino ante un supuesto de economía de opción” (Curso de Derecho Financiero Español, op. cit., p. 146).

Inciendo en este planteamiento, PRADA LARREA considera que “la diferencia se halla en la racionalidad interpretativa con la que enfrentarnos a la norma, y no por el contrario en la intención defraudatoria de los sujetos de la que prescinden ambas figuras” (“Simulación, fraude de ley y economía de opción en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades: un ejemplo retrospectivo”, op. cit., p. 8).

Según la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Rioja de 24 de noviembre de 1997, ya citada, tanto “el fraude de Ley, como la economía de opción ... tienen en común la concordancia entre lo formulado y la realidad, no contrariar la letra legal y procurar un ahorro tributario y divergen en que la economía de opción no atenta a lo querido por la Ley, mientras que sí atenta el fraude de Ley”.

¹⁰⁴ SIMON ACOSTA, E.: Cuestiones tributarias prácticas, op. cit., p. 112.

¹⁰⁵ MARTIN QUERALT, J.; LOZANO SERRANO, C.; CASADO OLLERO, G. y TEJERIZO LOPEZ, J.M.: Curso de Derecho Financiero y Tributario, op. cit., p. 220.

¹⁰⁶ Ya citada.

nistración el acuerdo de disolución de la sociedad legal de gananciales y adjudicación de los bienes en el instante anterior a la enajenación de unos terrenos se había realizado con el propósito de eludir el pago del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos, en fraude de ley. Sin embargo, el Tribunal considera¹⁰⁷ que *“en el caso de autos no existe “fraus legis”, sino simple economía de opción, pues de una parte el Código Civil deja absoluta libertad a los cónyuges para modificar su régimen económico-matrimonial, pudiendo acordar la disolución de la sociedad legal de gananciales, constante matrimonio, cuando les convenga, y de otra parte, la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales (art. 106.2.a) declara exentas del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos las adjudicaciones de los bienes gananciales”*. Por ello, el sujeto pasivo *“no hizo sino aprovecharse de una exención ejecutable “ope legis”, aunque por el discutible uso de los conceptos tributarios, -exención, en lugar de no sujeción-, se haya producido la exoneración total del incremento de valor originado desde que la sociedad legal de gananciales adquirió los terrenos, hasta el momento de su enajenación a un tercero”*.

5. A MODO DE CONCLUSIÓN: BASES PARA UNA INTERPRETACIÓN DEL ARTÍCULO 24 DE LA LEY GENERAL TRIBUTARIA.

Lo expuesto hasta el momento pone de manifiesto que estamos en presencia de uno de los temas de eterno del Derecho tributario. Por ello, no pretendemos formular una tesis propia sobre lo que debe entenderse por el fraude de Ley en nuestro ámbito, pero sí formular algunas reflexiones sobre cómo interpretar la actual redacción del art. 24 de la LGT.

En primer lugar, el precepto trata de evitar que determinadas capacidades económicas no queden sin gravar. En las conductas que trata de evitar el art. 24 de la LGT, el interesado -obsérvese que el precepto huye de calificarlo como sujeto pasivo- hace tributar una capacidad económica equivalente a la que grava el tributo que se pretende eludir, total o parcialmente, utilizando para ello *“hechos, actos o negocios jurídicos”*. En modo alguno realiza el hecho imponible, pues, en caso contrario, estaríamos en presencia de una infracción tributaria.

Pensamos, en segundo lugar, que no puede extrapolarse la construcción del fraude de Ley civil al ámbito tributario, además de por las razones apuntadas por el profesor Falcón y Tella, por el hecho de que puede producirse un fraude de Ley civil sin que se produzca fraude a la Ley tributaria y viceversa. Por ejemplo, la constitución de una sociedad o la transferencia de unos bienes en fraude de acreedores no es reconducible a la figura del fraude de Ley tributaria si se satisfacen los tributos correspondientes. De igual modo, puede existir este último sin que exista el civil, cuando se trate de eludir el

¹⁰⁷ FJ 6º.

pago del tributo correspondiente a una compraventa o una permuta mediante el mecanismo de la constitución e inmediata disolución de una sociedad¹⁰⁸.

En tercer lugar, el art. 24 de la LGT constituye un instrumento especial en manos de la Administración que sólo puede ser utilizado cuando se den los elementos, objetivo y subjetivo, que lo configuran. El calificativo de “especial” no debe ser identificado como “excepcional”¹⁰⁹, pues no está concebido para evitar la elusión fiscal cuando ya no quede otro remedio.

El elemento objetivo hace referencia a la utilización de formas jurídicas de manera artificiosa, es decir, en palabras del art. 24.1 de la LGT, de “*hechos, actos o negocios jurídicos ... amparándose en el texto de normas dictadas con distinta finalidad*”, lo que el profesor Albiñana califica de “*vías no típicas*”¹¹⁰. Normalmente nos encontramos ante actos o negocios jurídicos, configurados por el ordenamiento civil, mercantil o, incluso, administrativo, cuyas consecuencias tributarias no están plenamente delimitadas y que ponen de manifiesto una capacidad económica equivalente, aunque menor, a la que se manifestaría de realizarse el hecho imponible.

De aquí que puedan existir economías de opción que repugnen al ordenamiento jurídico y antes las que la Administración no puede acudir al expediente de fraude de Ley, pues el sujeto no ha hecho uso de tales “*normas*”, en definitiva, no ha realizado el elemento objetivo. Por ello, tampoco consideramos que el instrumento con que cuenta la Administración en el art. 24 de la LGT sea una forma de gravar actuaciones de los sujetos pasivos que utilizan una laguna legal para conseguir una menor tributación. Hemos de partir de que, son palabras de García Novoa, las ausencias de regulación han de presumirse queridas por el legislador y, por tanto, las mismas no tienen que suponer inseguridad. Cuando éste “*no regula una determinada obligación tributaria, esto es, cuando no configura un determinado sector de la realidad como hecho imponible es porque no ha querido gravarlo*”¹¹¹. Cosa distinta es que si tales lagunas dejan capacidades económicas sin tributar, deba integrarlas a la menor brevedad. Ello debe completarse simplificando, “*en lo posible, la legislación tributaria para evitar desigualdades, lagunas indirectas y lo que la doctrina alemana denomina “impuestos sobre los tontos”, según propone el profesor Herrera Molina*”¹¹².

¹⁰⁸ MATEU ROS CERESO, R.: “Economía de opción, negocio indirecto y fraude de ley tras la reforma de 1995 de la Ley General Tributaria”, op. cit., p. 23.

¹⁰⁹ Así la califica la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 10 de septiembre de 1998 (Jurisprudencia Tributaria, 1667).

¹¹⁰ ALBIÑANA GARCIA-QUINTANA, C.: Derecho Financiero y Tributario, op. cit., p. 392.

¹¹¹ El principio de seguridad jurídica en materia tributaria, Marcial Pons, Madrid, 2000, p. 129.

¹¹² “Nuevas perspectivas sobre el fraude de ley en materia tributaria”, Quincena Fiscal, núm. 12, 1999, p. 16.

Con relación al elemento subjetivo, se requiere que el sujeto pretenda, a través del empleo de tales formas jurídicas, evitar el pago, total o parcial, de un tributo¹¹³ sin realizar el hecho imponible, mientras que en el fraude de Ley que contempla el Código Civil lo importante es la dimensión objetiva del ilícito¹¹⁴.

En cuarto lugar, la reacción del ordenamiento tributario ante los negocios o conductas en fraude de Ley es *“la aplicación de la norma tributaria eludida”*, impidiendo, en su caso, el *“nacimiento de las ventajas fiscales que se pretendía obtener mediante ellos”*. En todo caso debe *“ser declarado en expediente especial”* con audiencia al interesado, ya que así lo exige expresamente el art. 24.1 **in fine** de la LGT, pues, en caso contrario, se produce *“una clara vulneración del procedimiento tributario”*¹¹⁵. La necesidad de este expediente especial, prevista tanto en la redacción original del precepto como en la actual, fue objeto de desarrollo reglamentario por el Real Decreto 1919/1979, de 29 de junio, que fue derogado por el Real Decreto 802/1993, de 28 de mayo. ¿Resulta necesario el desarrollo reglamentario del art. 24 de la LGT para que pueda aplicarse o cabe acudir a las normas de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de régimen jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común?. Aunque la jurisprudencia¹¹⁶ y un sector doctrinal admite esta última posibilidad¹¹⁷, nos decantamos por la primera, pues el expediente especial, que no es el normal de comprobación e investigación¹¹⁸, es una exigencia del precepto¹¹⁹, con lo

¹¹³ Así, como pone de relieve GOMEZ VERDESOTO, nunca se podría declarar la existencia de fraude de ley en la adquisición de unos bonos austríacos (antes del 1 de enero de 1995) por un determinado sujeto, cuando como consecuencia de un imprevisto (la necesidad urgente de sufragar una operación médica), enajene los mismos en fechas muy próximas y posteriores al cobro de los intereses” (“El fraude a la Ley Tributaria: Su nueva regulación en el artículo 24 de la Ley General Tributaria y su previsible desarrollo reglamentario”, op. cit., p. 190).

¹¹⁴ MATEU ROS CERESO, R.: “Economía de opción, negocio indirecto y fraude de ley tras la reforma de 1995 de la Ley General Tributaria”, op. cit., p. 23.

¹¹⁵ FJ. 7º de la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de la Rioja de 31 de diciembre de 1999, ya citada.

¹¹⁶ Sentencia del Tribunal Supremo de 24 de noviembre de 1994 (Aranzadi, 8616). Entre la doctrina administrativa, la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Valencia de 31 de octubre de 1996, ya citada, se hace eco de lo expuesto por el Tribunal Supremo.

¹¹⁷ En este sentido los profesores MARTIN QUERALT, LOZANO SERRANO, CASADO OLLERO y TEJERIZO LOPEZ, para los que “el procedimiento para declarar el fraude de ley tributaria debe realizarse con arreglo a las normas establecidas por la citada Ley 30/1992. En nuestra opinión, la competencia para declarar el fraude corresponde al Delegado Provincial de la AEAT por virtud de la atribución de competencia residual establecida en el art. 93 LGT” (Curso de Derecho Financiero y Tributario, op. cit., p. 222). También ARIAS VELASCO, J.: “Dictamen sobre el Fraude de ley tributaria y figuras afines en su aplicación a un caso concreto”, op. cit., p. 39; DELGADO PACHECO, A.: “El fraude de Ley y los negocios jurídicos anómalos en la doctrina del TEAC y la jurisprudencia tributaria”, Boletín del Ilustre Colegio de Abogados de Madrid, núm. 16, 2000, p. 72 y PEÑA ALONSO, J.L. y CORCUERA TORRES, A.: La reforma de la Ley General Tributaria, McGraw-Hill, Madrid, 1995, p. 56.

¹¹⁸ En este sentido RUIZ TOLEDANO, J.I.: El fraude de ley y otros supuestos de elusión fiscal, op. cit., p. 218.

¹¹⁹ Para la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Rioja de 24 de noviembre de 1997, ya citada, el art. 24 de la LGT “está huérfano de desarrollo reglamentario, en lo relativo al expediente especial”.

que estamos ante una laguna que no puede integrarse por remisión a la Ley 30/1992, más aún cuando esta última no contempla cuestiones tales como el órgano competente para instruir o resolver el expediente¹²⁰.

En quinto lugar y según el art. 24.3, en las liquidaciones que se realicen como resultado de aquél *“se aplicará la norma tributaria eludida y se liquidarán los intereses de demora que corresponda”*. Esta previsión es del todo lógica, ya que el expediente especial tiene efectos declarativos y no constitutivos. Por ello, al estar en presencia de un pago extemporáneo¹²¹, procede la exigencia de intereses de demora¹²². En cualquier caso y como señala Rodríguez Márquez, ha de fijarse el tiempo de cómputo de los mismos. Al igual que este autor, propugnamos como solución correcta la exigencia de esta prestación accesoria por el plazo comprendido entre la finalización del período voluntario de pago y la fecha en que se practiquen las liquidaciones. A falta de previsión expresa, habrá que acudir al art. 87.2 de la LGT, que establece esta regla de cómputo para el caso de las infracciones¹²³.

De otra parte, si como consecuencia de la declaración de fraude de Ley se originan devoluciones -derivadas de la anulación de las liquidaciones inicialmente practicadas-, se devengan intereses a favor del contribuyente, en los términos del art. 155 de la LGT¹²⁴.

Más compleja resulta, por último, la interpretación del último inciso *“sin que a estos solos efectos proceda la imposición de sanciones”*. ¿A qué efectos?¹²⁵. Sin duda, a los derivados de la aplicación de la norma tributaria eludida, que le resulta permitida a la Administración tras la instrucción del expediente. De forma que este inciso presenta una

¹²⁰ En este sentido, PEREZ ROYO, F.: Derecho Financiero y Tributario, op. cit., p. 104. Según GARCIA NOVOA “lo que previó la LGT es un procedimiento especial y nada hay menos especial que lo común” (El principio de seguridad jurídica en materia tributaria, op. cit., p. 134. Cursiva en el original). También MATEU ROS CERESO, R.: “Economía de opción, negocio indirecto y fraude de ley tras la reforma de 1995 de la Ley General Tributaria”, op. cit., p. 23.

¹²¹ Recordemos que el art. 61.2 de la LGT establece, como regla general, que el “vencimiento del plazo establecido para el pago sin que éste se efectúe, determinará el devengo de intereses de demora”.

¹²² Art. 24.3. Esta previsión no se contenía en la redacción original del art. 24 de la LGT y sí en el art. 6.2 del Real Decreto 1919/1979, hoy derogado por obra del Real Decreto 803/1993. A falta de mención sobre el particular en la LGT, o se consideraba que el fundamento positivo de la exigibilidad de intereses en estos casos era el art. 36 de la Ley General Presupuestaria, o habría que concluir la ilegalidad de la previsión reglamentaria al carecer de apoyo legal.

¹²³ El interés de demora en la Ley General Tributaria, Marcial Pons, Madrid, 1999, p. 259.

¹²⁴ FALCON Y TELLA, R.: Cuestiones Tributarias Prácticas, op. cit., p. 566.

¹²⁵ Según el profesor ALBIÑANA se descarta “la imposición de sanciones a estos solos efectos, si bien en el fraude de ley inteligentemente empleado puede haber más que simple negligencia. Habría que aplicar el último inciso del artículo 77.4.d) del nuevo texto de la Ley General Tributaria para que el fraude de ley no fuera comportamiento sancionable” (“El negocio indirecto como recurso de la Administración Tributaria”, Tapia, núm. 83, 1995, p. 10).

finalidad didáctica y pretende superar forzadas interpretaciones administrativas realizadas con base en la redacción anterior del precepto que omitía toda referencia a las sanciones.

La exclusión de estas últimas se debe, como señala el profesor Palao, a que *“la situación se crea abiertamente y no se intenta ocultar a la Administración”*¹²⁶. De igual modo, *“no se produce una vulneración directa del ordenamiento”*¹²⁷, aunque se intente *burlar su espíritu*¹²⁸.

Por último, la realización del hecho fraudulento no se encuentra tipificada como infracción grave, por lo que no puede ser sancionada¹²⁹. De esta última conclusión que, a nuestro juicio se nos presenta como innegable, se aparta la Sentencia de la Audiencia Provincial de Barcelona de 31 de julio de 2000¹³⁰. A su juicio, el art. 24 de la LGT *“si bien dispone que se aplique la norma fiscal que se trataba de evitar, no conceptúa el fraude de ley como infracción tributaria, lo que es cierto, según la interpretación que se viene dando por la doctrina científica, por las resoluciones de los tribunales económico-administrativos y por la jurisprudencia contencioso-administrativa; sin embargo, ello es irrelevante en el plano penal, porque siempre que existe elusión de un tributo, con cuota defraudada superior a quince millones de pesetas, se realiza el tipo de delito contra la Hacienda Pública del artículo 305 del Código Penal”*. Tal y como ha puesto de relieve el profesor Ferreiro al comentar esta resolución judicial, la única sanción al fraude de ley que establece la LGT y cualquiera que sea la cantidad cuyo pago se pretende evitar a través de él, es la aplicación de la Ley defraudada. El legislador nos dice, de forma clara y expresa, que los hechos realizados en fraude de ley no son merecedores de respuesta penal. Son, si se quiere, penalmente irrelevantes o lícitos¹³¹.

¹²⁶ “El fraude a la Ley en Derecho tributario”, op. cit., p. 695.

¹²⁷ En sentido contrario la Sentencia de la Audiencia Provincial de Barcelona de 18 de marzo de 1999 (Quincena Fiscal, núm. 9, 1999, p.p. 28-30), para la cual la calificación como fraude de ley no excluye el delito, pues la alusión del art. 24 de la LGT hay que entenderla realizada “a las sanciones administrativas, sin que el precepto componga modulación excepcional ninguna a la cuota defraudada, que es el solo elemento fijado por el legislador como determinante del reproche criminal que en esta causa se postula” (FJ 15°).

¹²⁸ PEREZ ROYO, F.: Derecho Financiero y Tributario, p. 97.

¹²⁹ SIMON ACOSTA, E.: Cuestiones tributarias prácticas, op. cit., p. 108.

¹³⁰ Quincena Fiscal, núm. 1, 2001.

¹³¹ “Economía de opción, fraude de ley, sanciones y delito fiscal”, op. cit. En parecidos términos FALCON y TELLA, R.: “El fraude a la ley tributaria y las exigencias del principio de lex certa en materia penal: comentario a la SAP de 31 de julio de 2000”, Quincena Fiscal, núm. 1, 2001, p.p. 5-6.