

R e v i s t a
T é c n i c a
T r i b u t a r i a

E S T U D I O S

**ECONOMIA DE OPCION, FRAUDE DE LEY,
SANCIONES Y DELITO FISCAL**

José Juan Ferreiro Lapatza.

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario.

Miembro de la AEDAF.

SUMARIO

- 1.- LA "ECONOMÍA DE OPCIÓN".**
- 2.- UNA TERMINOLOGÍA ESPECIALMENTE EQUÍVOCA.**
- 3.- SIMULACIÓN Y NEGOCIO INDIRECTO.**
- 4. EL FRAUDE DE LEY.**
- 5. FRAUDE DE LEY, SANCIONES, DELITO FISCAL.**

1.- LA "ECONOMÍA DE OPCIÓN".

Es saber compartido por todos los tributaristas españoles que la expresión "economía de opción" procede de Larraz¹ quien ejemplifica tal concepto de la siguiente forma² "La persona individual que necesita realizar bienes en busca de mayor liquidez, sabe que si vende títulos o inmuebles adquiridos no ha tres años, la plusvalía será gravada por renta, cosa que no sucederá si vende bienes adquiridos ha más de tres años."

¹Larraz, J.: "Metodología aplicativa del Derecho Tributario". R.D.P. Madrid, 1952. pp. 60 y ss. En este sentido, por todos, Palao Taboada, C.: "El Fraude de ley en el Derecho Tributario", R.D.F.H.P., nº 63, p. 679; Rosembuj, T. "El fraude de ley y el abuso de las formas en el Derecho Tributario", M. Pons, Madrid-Barcelona, 1994, p. 50.

² La cita y el ejemplo, con referencia al Derecho entonces vigente (art.112-115 de la Ley 11/6/94) están tomados de Palao: "El fraude...", cit., p. 680.

E S T U D I O S

El ejemplo puesto por Larraz deja claro, sin que sobre esto pueda admitirse la más mínima duda, que –como asimismo señala Palao– la opción entre realizar o no el presupuesto de hecho de un tributo; o de realizar uno u otro de los hechos impositivos tipificados en las distintas leyes tributarias está siempre abierta a todos los ciudadanos; “posibilidad”, dice Palao, “que ni siquiera necesita ser designada con un término especial”.

Resulta obvio, insisto, que yo puedo dejar de comprar una casa porque no quiero pagar los impuestos que corresponden a esa compraventa. Y cuando yo, en uso de mi libertad, desisto de comprar la casa y, para colocar los ahorros que pensaba invertir en ella, decido comprar acciones –compra menos gravada que la de la casa– ningún reproche puede hacerme nadie. Y que si opto entre dos posibilidades con un resultado económicamente idéntico –como en el ejemplo puesto por Larraz –por razones única y exclusivamente fiscales estoy realizando lo que Larraz, con toda propiedad y acierto designa con la especial expresión de “economía de opción”. Una expresión que ni es inocua ni es inútil sino que señala precisamente la elección ente dos hechos que tienen consecuencias fiscales diferentes y resultados equivalentes con el ánimo –con el motivo único o fundamental– de ahorrar impuestos o, si ello es posible, de no pagar impuestos.

Lo que acabo de decir es, desde luego, una obviedad, pero parece sin embargo, que a la vista de algunas de las cosas que se han escrito sobre el fraude de ley y la economía de opción en Derecho tributario³, es necesario subrayar lo obvio: todo el mundo es libre para realizar o no los distintos hechos impositivos dibujados por las leyes fiscales o para escoger entre la realización de uno u otro aunque tal opción se ejercite pensando “únicamente” en no pagar impuestos o en pagar menos impuestos. Nadie está obligado a realizar, p.ej., el hecho imponible del IRPF o, en general (salvo la tasa por obtención del DNI) de cualquier otro tributo.

El ejemplo de Larraz es muy claro respecto a la licitud de una opción tomada “únicamente” por motivos fiscales. Rosembuj⁴ nos ilustra con otro llamativo ejemplo: “Otro ejemplo, más simple”, nos dice este autor, “proviene de los medios de comunicación social, los que informan que hoteles de cinco estrellas de Barcelona han rebajado en una estrella su categoría oficial, aunque sin alterar los servicios que prestan a sus clientes, argumentando la “excesiva presión fiscal” que soportan, sobre todo por el tipo del 15 por 100 del IVA, dos puntos por encima del que aplicaban antes y nueve puntos más que el que cargan los hoteles de cuatro estrellas”. Nadie, parece, podría negar a los hoteleros su derecho a encuadrarse en la categoría oficial que más conviniera a sus inte-

³Las ventajas tributarias de la opción no revelan por sí mismas ninguna intención contraria a Derecho (Cfr., en contra, por ejemplo, Palao, “El fraude...”, cit. p. 693; González E., Lejeune, E.: “Derecho Tributario”, P.U.E., Salamanca, 1997, p. 337).

⁴Rosembuj, T. “El fraude de ley y el abuso de las formas en el Derecho Tributario”, M. Pons, Madrid-Barcelona, 1994, pp. 59, 60.

reses, aunque le elección de categoría viniese determinada únicamente por motivos fiscales.

La opción, pues, por un negocio, acto, contrato u operación económica válido, lícito y real es jurídicamente intachable, aunque se haya elegido, en comparación con otros, por su resultado equivalente y su menor o nula carga fiscal.

Tampoco, entiendo, puede decirse⁵ que la economía de opción sólo puede darse cuando la Ley ofrezca explícitamente dos fórmulas jurídicas (p.ej. compraventa y leasing) con resultado económico (sin tener en cuenta el diferente trato fiscal) equivalente. Para fundamentar el rechazo a esta restricción, para mí absolutamente inmotivada, del concepto de "economía de opción" basta, entiendo, el ejemplo que sigue.

A desea donar a su hijo B 30 m.de pts. Consciente A, o su asesor, del tipo progresivo del gravamen y del régimen especial que ordena acumular las donaciones a favor de una misma persona hechas en el espacio de tres años, realiza una donación de 10 m.de pts. hoy, otra igual a los 3 años y otra igual 3 años más tarde. En realidad A quiere hacer "una" donación de 30 m.de pts. y la Ley quiere que esa única donación tribute de acuerdo con el tipo correspondiente a 30 m.de pts.; y no quiere que se recurra al fraccionamiento con el único fin de rebajar el tipo. Pero en un país como el nuestro cuya Constitución incorpora como primer y fundamental valor de nuestra comunidad la libertad del individuo, también en el ámbito de su actividad económica en el marco de la economía de mercado, nadie, entiendo, está autorizado a reprochar jurídicamente la realización de las tres donaciones antedichas, todas y cada una de ellas válidas, reales y lícitas aunque de ellas derive un ahorro fiscal, aunque la Ley no las prevea explícitamente y aunque ésta no sea la forma más frecuente de operar.⁶

Precisamente la infrecuencia o, el llamado, por influencia de la terminología alemana, "negocio jurídico insólito" es también una de las notas que en la opinión de algún autor⁸, desvirtuaría una inobjetable "economía de opción".

⁵Cfr. Albiñana, C. "La evasión legal impositiva: concepto y problemas", cit. por Arias Cañete, M. "Fraude de Ley y economía de opción", en "Estudios de derecho tributario", V.I., IEF, 1979, p. 514.; Menéndez, A. (dir.) "Derecho Financiero y Tributario", Lex Nova, 2000, p. 138.

⁶Respecto al fraccionamiento de las donaciones Palao (Notas sobre la Ley 25/1995, R.C.T., CEF, Madrid, nº 155, p. 9) expone una idea que por su indudable interés deber ser recogida en esta nota: "aquí, dice este autor, el legislador utiliza la técnica de trazar una raya (bright line, dicen los anglosajones) para separar los casos que están a salvo de cualquier imputación de fraude de ley en aquellos casos en que tal imputación es posible y deberá resolverse acerca de ella en virtud de las circunstancias del caso concreto. Los juristas anglosajones hablan estos casos de "reglas refugio" (safe harbor rules); quien se encuentra del lado correspondiente de la raya está seguro, no tiene que temer una calificación de fraude de ley". En el caso de las donaciones, entiendo conforme a lo expuesto por Palao, la "raya" está en los tres años. Si se supera este tiempo no se aplica el régimen especial de acumulación y las donaciones siguen el régimen general. Lo mismo puede decirse respecto a otros regímenes especiales: imputación de rentas por derechos de imagen, transparencia fiscal, etc. Quién no reúne las circunstancias que lleven aparejadas la aplicación de estos regímenes se coloca, dentro del régimen general, al otro lado de la raya trazada por el legislador y no ha de temer imputación alguna de fraude de ley.

⁷Cfr. Art. 10 Reichabgabenordnung de 22 de mayo de 1931.

⁸Cfr. Arias Cañete, M. "Fraude ...", cit., p. 521.

E S T U D I O S

En principio, y en primer lugar, parece meridianamente claro que la frecuencia o infrecuencia de un negocio jurídico en nada afecta a su validez o invalidez, a su licitud o ilicitud.

En segundo lugar, es preciso tener en cuenta que "el principio de libertad de contratación que inspira (nuestro) Derecho de obligaciones permite que al lado de aquellos contratos que la ley hace objeto de consideración especial y somete a una particular disciplina jurídica (contratos puramente típicos o nominados), puedan existir otros que carezcan de regulación específica (contratos innominados o atípicos)." (9).

Por último, resulta necesario decir aquí que nuestro ordenamiento incorpora en la actualidad continuamente contratos "atípicos" (piénsese, p.ej., en el leasing o en el renting) a los que en absoluto son ajenas las ventajas fiscales. Los contratos que continuamente se "crean" en los mercados de valores son después y todos los días ofrecidos al público en todos los diarios sobre la base, precisamente y en muchas ocasiones, de sus ventajas "económico-fiscales".

Retomemos el ejemplo que hemos puesto anteriormente variando ciertos elementos. A, no tiene 30 m.de pts., sino una casa, que produce rentas y cuyo valor de mercado es de 30 m.de pts. ¿Podría alguien negar a A el derecho al mismo ahorro fiscal que el del poseedor de metálico y prohibirle donar un tercio pro indiviso de la casa hoy, un tercio en tres años y un tercio tres años más tarde, aunque tal forma de donar no sea frecuente? Los negocios jurídicos que pueden conducir a un resultado "equivalente" o incluso más ventajoso son, por lo demás múltiples: A puede constituir una sociedad, aportando la casa, y donar a B un tercio de las acciones cada tres años; A puede constituir una sociedad aportando la casa y donar a B una parte de las acciones y un derecho de opción para comprar el resto con el producto de los dividendos, etc. etc.

La conclusión no puede ser otra: mientras los negocios jurídicos realizados sean válidos, reales y lícitos, ningún reproche puede merecer el que a través de ellos, y respecto a 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.

No haría falta más para sostener cosa tan obvia, pero puede ser útil, ante la confusión que parece haberse instalado en este sector del ordenamiento citar, de un lado, a la tan prestigiosa, entre nosotros, doctrina y jurisprudencia alemanas; y, de otro, a nuestra jurisprudencia y a nuestra legislación.

"En los últimos tiempos", decía ya en 1977 mi maestro Paulick¹⁰, "se observa un plausible cambio en la jurisprudencia, que reconoce ya un derecho de los contribuyen-

¹⁰Castán Tobeñas, I. "Derecho civil español, común y foral", T. IV, Reus, Madrid, 1974, p. 16.

José Juan Ferrero Lacroix

tes al ahorro fiscal. En principio éstos pueden configurar sus relaciones jurídicas de tal forma que deban pagar lo menos posible en concepto de impuestos”.

“El ahorro fiscal (o economía de opción) es un comportamiento acorde con las leyes fiscales y autorizado por el legislador”.

“El ahorro fiscal puede obtenerse mediante la renuncia a la realización del hecho imponible. De uno mismo depende evitar legalmente la imposición, soslayando la realización del presupuesto de hecho legal, por ejemplo, renunciando a la obtención de rentas, consumiendo o regalando el patrimonio”.

“También existe economía de opción” cuando las relaciones privadas o empresariales de organizan de tal forma que no deba satisfacerse impuesto alguno, o sólo de reducida cuantía, sin que para ello –a diferencia del caso en que se evita la realización del hecho imponible- haya de renunciarse a la conducta querida o a una administración económica razonable, y sin entrar para ello en conflicto con el tenor literal o el sentido de la ley.

Así, por ejemplo, cuando un empresario, para reducir su beneficio, poco antes de final de año gasta importantes cuantías en la adquisición de productos de escaso valor y los amortiza inmediatamente,...; o bien cuando se deducen totalmente los gastos de difícil justificación; o cuando un empresario individual atenúa el efecto progresivo del Impuesto sobre la renta admitiendo como socios a sus hijos.

Ejemplos en la jurisprudencia: reconocimiento de préstamos societarios para sociedades de capital; Sentencia del penique: los acuerdos entre un empresario y sus empleados sobre reducción de salarios deben reconocerse a efectos tributarios, aunque se realicen con la única finalidad de situar a los empleados en una categoría inferior de la tabla del Impuesto sobre sueldos y salarios, consistiendo la reducción en importes sin significación económica”.

“En suma”, dice, ya en nuestro país García Novoa¹¹, hay que admitir que el particular puede planificar fiscalmente su conducta y, si así lo estima oportuno, condicionar, por motivos tributarios las decisiones referentes a su actividad económica. Se trata de una posibilidad lícita”... .. “como han afirmado recientemente, tanto el propio Tribunal Constitucional en su S.137/1996, de 31 de octubre (F.J.2º) que ha hablado del derecho de los sujetos a planificar su actividad empresarial “confiado en la legislación que se ha-

¹¹Paulick, H. “Lehrbuch des allgemeinen steuerrechts” 3ª ed. Heymans, Berlín, 1977, pp. 157, 158.

El Tribunal Constitucional alemán ha defendido la libertad para intentar evitar la tributación (“Es steht jedermann frei, die Steuer zu vermeiden”), en B. Verf. Ge, 9, 237 (249, ss.). También lo reconocen TIPKE KRUSE, Abgabenordnung Kommentar, p. 136 (cita recogida de García Novoa, “El Derecho”, cit., p. 65) “Según TIPKE-KRUSE – señala Palao en “Notas ...”, cit. p. 17- por regla general (el negocio) no es simulado cuando con el se persigue un fin económico razonable, incluido el fin de ahorro fiscal”.

¹²García Novoa, C. “El derecho del contribuyente a la tipicidad”, XX Jornadas del I.L.A.D.T.

E S T U D I O S

llaba vigente", como la AN, en su S.de 3 de octubre de 1997, donde se habla de "legitimidad constitucional de la economía de opción" (FJ 4º en relación a los seguros de prima única), y también el TEAC, que en su R. de 28 de febrero de 1996, reconoce expresamente, en su F.J.13, que "es legítima la búsqueda de fórmulas que, dentro de la ley tributaria, permitan acogerse a la opción que más convenga a sus intereses " (los del sujeto pasivo), lo que supone negar cualquier pretensión de que la Administración deba necesariamente buscar el sentido económico de éstas fórmulas, ampliando el ámbito del hecho imponible."

La STC de 17 de febrero de 2000 ha definido, en fin, la "economía de opción" 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."

No podemos, en fin, cerrar este epígrafe sin repetir, una vez más, la solemne declaración contenida en el preámbulo de la Ley 25/95 que, al reformar las normas de la LGT sobre interpretación, se cuidaba de señalar que estas no pueden suponer ninguna limitación a la libertad de actuación de los individuos para adoptar sus decisiones teniendo en cuenta sus consecuencias tributarias.

2.- UNA TERMINOLOGÍA ESPECIALMENTE EQUÍVOCA.

Comienza Einaudi¹² el capítulo referido a los efectos de los impuestos en sus "Principios de Hacienda Pública" (un clásico de gran difusión en España en los 60) distinguiendo dos supuestos: a) cuando el impuesto no se paga; y b) cuando el impuesto se paga.

Cuando el impuesto no se paga el impago puede ser ilegal (fraude fiscal) o legal (remoción).

La remoción einaudiana es lo que aquí hemos llamado economía de opción: el impuesto no se paga porque no se realiza el hecho previsto en la norma cuya realización origina la obligación de contribuir.

El efecto de la economía de opción es pues, en un cierto y muy amplio sentido económico, equivalente al del fraude: el impuesto no se paga. Por ello no es extraño leer que la lucha contra las "economías de opción" no deseadas o "injustas" puede englobarse, en términos muy generales, en la lucha del legislador contra el fraude fiscal.

¹²Einaudi, L. "Principios de Hacienda Pública", Aguilar, Madrid, 1962, pp. 210 y ss.

Así lo hacía yo mismo –por no citar en este punto a otros autores- en las primeras ediciones de mi “Curso de Derecho Financiero Español” y así parece hacerse en el siguiente párrafo de la STC de 17 de febrero de 2000 al decir que: “... en el ejercicio de su libertad de configuración normativa el legislador puede someter a tributación de forma distinta a diferentes clases de rendimientos gravados en el Impuesto, en atención a su naturaleza, por simples razones de política financiera o de técnica tributaria, o con más razón, cuando se encuentra ante la necesidad de evitar que se produzcan posibles actuaciones elusivas de los sujetos, en detrimento de la solidaridad de todos en el sostenimiento de los gastos públicos, habilitando a este fin instrumentos jurídicos necesarios y adecuados, pues la lucha contra el fraude fiscal es un objeto y un mandato que la Constitución impone a todos los poderes públicos. Y tampoco podemos obviar que la modificación del art.27 de la Ley 44/1978, se hizo en primer término, por la Ley 48/1985, de 27 de diciembre, de reforma parcial del IRPF, bajo la consideración global de la renta obtenida como índice de la capacidad de pago, y como base –como rezaba su Exposición de Motivos-, de un lado, en la existencia de “deficiencias importantes que inciden en los principios de eficacia económica y de una justa distribución de la carga fiscal”, y, de otra parte, en la existencia de una serie de mecanismos en el Impuesto que permitían “a ciertos sectores de contribuyentes utilizarlos para fines distintos de aquellos para los que nacieron”. No cabe duda, pues, que la finalidad perseguida (que no el medio) resultaba constitucionalmente lícita, por cuanto procuraba someter a tributación la totalidad de las rentas de los sujetos pasivos con independencia de su naturaleza, en un intento de evitar la minoración del gravamen mediante el recurso a “economías de opción” indeseadas (entendiendo por tales la posibilidad de elegir entre varias alternativas legalmente válidas dirigidas a la consecución de un mismo fin, pero generadoras de alguna ventaja adicional respecto de las otras), como expresión máxima de la búsqueda de la capacidad económica efectiva.”

Conviene inmediatamente subrayar con relación a la anterior cita que el T.C. plasma en ella un concepto de “economía de opción” (“posibilidad de elegir entre varias alternativas legalmente válidas”) y que –también con toda corrección- señala que la lucha contra las economías de opción no deseadas, que permiten una elusión fiscal no ilícita, aunque probablemente injusta, corresponde al legislador y no a la Administración ni al Juez. El contribuyente, desde luego, no es “culpable” de las deficiencias de una ley que sólo al legislador pueden ser imputadas.

El término “elusión” aún referido a un impuesto no indica forzosamente una acción ilícita. Así en el lenguaje vulgar se puede emplear –por ejemplo en la locución “eludía la mirada”¹³ para una acción perfectamente normal y lícita. Sin embargo, el verbo eludir se emplea tanto en el art.24 LGT al referirse al fraude de ley (que no va acompañado de sanción penal) como en el art.305 CP al tipificar el delito fiscal. El término “fraude” o “defraudar” se emplea igualmente en ambos preceptos. Y en las infracciones

E S T U D I O S

tributarias graves, el tipo se centra en “dejar de ingresar” acción que puede ser, como ya hemos visto, perfectamente lícita.

Si a ello se añade que nuestra literatura jurídico-tributaria ha tenido muy presente al analizar la figura del fraude a la ley tributaria tanto los conceptos y terminología de nuestro Derecho civil, referidos al fraude de ley, como los conceptos y terminología del Derecho alemán referidos al “abuso de posibilidades de configuración jurídica” al que hace referencia el art. 42 de la actual AO, y hacía referencia el art.10 de la AO de 1919¹⁴, figura jurídica ésta que no se corresponde, desde luego, con toda exactitud, al fraude de ley del art.24 LGT, podemos colegir que, por desgracia, en esta materia, es más aplicable que nunca el adagio alemán que tantas veces he repetido y según el cual “se comienza por confundir las palabras, se confunden después los conceptos y, por último, se acaba por confundir la realidad”.

3.- SIMULACIÓN Y NEGOCIO INDIRECTO.

Parece, pues, necesario intentar al menos una mínima, y por ello más segura, clarificación de términos, conceptos y realidades sociales a que unos y otros se refieren cuando se emplean en una norma jurídica.

Y ello para poder proseguir con una cierta seguridad el discurso que habíamos interrumpido con la cita de la Ley 25/1995 según la cual las normas sobre aplicación e interpretación de la Ley tributaria no pueden suponer ninguna limitación a la libertad de actuación de los particulares para adoptar sus decisiones teniendo en cuenta sus consecuencias tributarias.

Tal libertad de actuación no debería tener otras limitaciones que las que genéricamente impone el Ordenamiento en todos los ámbitos: la actuación ha de ser lícita, válida y real.

Con esta última palabra, “real”, quiero decir, claro está, que el acto o negocio a través del que se ejercita la opción ha de responder efectivamente a la realidad, ha de ser un hecho real susceptible de generar, en su caso, la obligación tributaria y no puede consistir en una mera apariencia de realidad. Me refiero en este punto, en especial, como resulta claro, al negocio simulado.

¹²Einaudi, L. “Principios de Hacienda Pública”, Aguilar, Madrid, 1962, pp. 210 y ss.

¹⁴La terminología y conceptos de la AO fue introducida en el análisis del art. 24 LGT por Palao, C. “El fraude...”, cit.; y seguida por Arias Cañete, M. “Fraude de Ley...”, cit. Y, dentro de los trabajos más citados posteriormente, por Pérez Royo, F. “Analogía y fraude de la ley en la LGT”, en comentarios a la LGT y líneas para su reforma”, IEF, Madrid, 1991, pp. 367 y ss. No así a mi juicio correctamente, por Mesonero Romanos, “El fraude de ley en la L.G.T.”, R.D.F.H.P., nº 80, pp. 357 y ss.

José Juan Ferrero Lapatza

Todos conocemos ya la distinción entre simulación absoluta y simulación relativa. En la primera se finge o simula un negocio inexistente que no oculta o disimula ningún otro. Así se finge o simula la celebración de una compraventa con el fin de emitir una factura tan falsa como el negocio que se simula. En la simulación relativa se simula un negocio falso e inexistente que disimula, disfraza u oculta el negocio efectivamente realizado.

El significado puramente fáctico que el negocio tiene para la Hacienda Pública hace que esta pueda prescindir, naturalmente, del negocio inexistente tanto en la simulación absoluta como en la relativa para exigir el tributo conforme a los hechos efectivamente realizados.

Pero, para ello, ha de destruir la apariencia creada, demostrando de modo cierto e indubitado que el negocio simulado no existe por carecer de uno de sus elementos esenciales: sujetos, objeto y causa. Y en la simulación relativa ha de probar, además, de modo cierto la existencia del negocio simulado.

Aquí acaban, a mi juicio, las posibilidades de aplicación por la Administración del actual art.25 LGT en lo que éste se refiere a la simulación, pues como, con todo acierto, ha dicho Palao¹⁵: "lo que define la simulación no es, como dice este precepto, que "las formas o denominaciones jurídicas utilizadas por los interesados" no coincidan con el contenido del negocio celebrado, sino que este contenido no sea verdaderamente querido por las partes. Así, p.ej., si de las cláusulas de un contrato que las partes denominan "de alquiler" se deduce que en realidad se trata de una compraventa, no por ello existe un alquiler simulado. La determinación del tipo negocial efectivamente realizado es una cuestión de interpretación o calificación del negocio, regulada ahora en el art. 28.2 en términos literalmente coincidentes con el art.25, lo que pone de manifiesto claramente el error técnico cometido."

Lo que no puede hacer la Administración es utilizar la defectuosa redacción técnica del art.25 para declarar como simulado un negocio jurídico real aduciendo que la realidad económica que refleja puede corresponder o corresponde a otro negocio jurídico gravado. "En otros términos", sigue diciendo Palao, "un negocio jurídico que no sea en fraude de ley no puede someterse a una imposición no prevista en la ley aunque su significado y efectos económicos coincidan con los de un negocio gravado."

Ni tampoco se puede confundir la simulación –e insistimos en lo ya dicho por Palao– con la inexacta o errónea calificación (incluida la inadecuación de esta calificación a la causa) de un negocio reflejado en una declaración o de otro modo puesto de ma-

¹⁵Palao, C. "Notas a la Ley 25/1955" en R. De C. Y T., CEF, Madrid, nº 80, p. 14.

E S T U D I O S

nifiesto y no ocultado ante la Administración cuyas vías de regularización están marcadas por el art. 28 LGT (calificación) y no por el art. 25 LGT.

En todas estas actuaciones –que entendemos vetadas por la ley a la Administración- se suele aducir simulación en la causa. Por ello conviene recordar aquí ciertos conceptos elementales que permitan reducir el altísimo grado de inseguridad que ha producido la profusa utilización de la teoría de la causa (16) para forzar, en ocasiones la realidad declarada y no ocultada transformándola –a efectos de liquidación- en otra mas gravada.

Pues como dice un ilustre civilista¹⁷ “el concepto de causa ha sido una de las versiones más pródigas de la doctrina civil; en relación con él todo está oscuro y todo está discutido: desde su existencia como elemento independiente hasta su utilidad práctica; desde su referencia –el negocio jurídico, el contrato, la atribución patrimonial, la obligación- hasta su carácter objetivo o subjetivo; se discute su consistencia, su ámbito, su función, etc.”

¹⁷En especial la teoría finalista defendida por de Castro, F (“El negocio jurídico”, Civitas, Madrid, 1985, pp. 193 a 204), vinculada al resultado social del negocio que ampara el Derecho. Teoría que, siendo obviamente muy rigurosa, ni es indiscutible ni es la única por la doctrina española ni, quizás, la que mejor refleja el art. 1274 CC. Ciertamente no parece posible entender que la obra de De Castro sea parte indiscutible de la LGT o que esta Ley se equivoca cuando se aparta de sus teorías.

La teoría “espiritualista” e “pancausalista” de la causa defendida por De Castro, al servicio del control social por parte de los jueces, llevada sus últimos extremos conduce al control de los motivos más íntimos que mueven a una persona a realizar un negocio (cfr. , por ejemplo, “El negocio” ..., cit. p. 189, en la que atribuye a la causa la ventaja de posibilitar “la inquisición judicial” sobre el móvil “integrado en la causa” o “la función limitadora o de vigilancia del derecho sobre el ejercicio de la autonomía negocial” (p. 190), porque esta se refiere a algo que “está fuera del negocio: se trata del porqué y para qué del negocio (por ejemplo, compra para casa de lenocinio, préstamo para juego prohibido) (p. 192); la causa abre un portillo para que la investigación judicial declare defectuoso un negocio jurídico que “no corresponde al resultado social que ampara el Derecho” (p. 246); el “negocio jurídico abstracto supone eliminar la vigilancia judicial sobre el significado moral de los negocios” (p. 297), etc., etc.), transformando el control jurídico en un control moral. Por ello, quizás ha tenido tanto éxito entre los que defienden no solo un control jurídico sino un control “moral” de los contribuyentes entendiendo por “moral” la obediencia a los intereses recaudatorios del aparato estatal (que no siempre coinciden claro está con el “interés general”) defendidos y controlados por él, con la mínima interferencia de normas jurídicas estrictas y claras en defensa de la autonomía de la voluntad como manifestación de la libertad y de la seguridad como garantía de ella. Obviamente entiendo que la obra de De Castro no parece la mejor aportación de nuestro Derecho a la construcción de un Estado de Derecho basado en la mínima intervención, en la libertad y en la seguridad.

En definitiva, llevado a sus últimas consecuencias el “espiritualismo” causal de De Castro transforma el juicio sobre el negocio realizado en un juicio de intenciones “no probadas” y, en ocasiones, ni siquiera exteriorizadas en forma alguna. Intenciones que no forman parte objetivable de una “acción social en sentido propio dirigida a la acción de otros” (cfr. Weber, M. “Economía y sociedad”, F.C.E. México, 1984, p. 19) que es el único tipo de acción objeto del Derecho. Juicio sobre intenciones “secretas” y “no probadas”, que me recuerda inexorablemente una muestra del humor negro de la época en que se editó la obra de De Castro y que –pidiendo una vez más perdón por la licencia- no me canso de repetir: Un día llega a un pequeño pueblo una persona enemiga del régimen. El jefe de policía recibe la orden del Gobierno civil de la provincia de encarcelarlo con cualquier pretexto. Con toda diligencia el policía sale a su encuentro y lo interroga. Examina su documentación: todo en orden.

José Juan Fernández Espeso

Y, en efecto, a pesar del carácter objetivo de la causa que parece reflejarse en el art.1274 Cc.¹⁸ un amplio sector de nuestra doctrina civilista mantiene que "nuestro Código Civil parece apegado a una concepción subjetiva de la causa, entendida como finalidad inmediata, abstracta y típica que se proponen alcanzar las partes. Un fin igual para cada tipo de contratos. Así, en un contrato oneroso como la compraventa, la causa de la obligación del vendedor (entrega de la cosa) es la obligación asumida por el comprador (pagar el precio)"¹⁹.

Esta concepción subjetiva de la causa ha permitido a una reiterada jurisprudencia de nuestro T.S. mantener que "los móviles o motivos de los contratantes carecen de trascendencia alguna, pero se elevan al rango de causa cuando persiguen fines ilícitos o inmorales (SS de 23 de noviembre de 1961 y 26 de abril de 1962, 1 de abril de 1982 y 11 de diciembre de 1986 entre otras)²⁰. Y ha permitido a un sector de nuestra doctrina civilista mantener que las partes, de común acuerdo, pueden incorporar en un negocio concreto a la causa típica, general y abstracta del mismo un matiz adicional que concrete sus pretensiones (causa concreta). "Si no existe un propósito específico que reúna estas condiciones, la causa se encuentra simplemente en el propósito de alcanzar la finalidad genérica o abstracta que el legislador contempla al tipificar los contratos. Así, en la compraventa, el intercambio de cosa por precio, en la donación, el de enriquecer al donatario, etc. Estas finalidades han sido reconocidas previamente por el derecho co-

Lo cachea: todo en orden. Le pregunta sobre el fin de su visita: todo en orden, son motivos familiares. Examina su equipaje: todo en orden. Por fin halla la solución. Le pide el billete y comprueba que en él hay un billete de 1000 pesetas y concluye: Ah ¿con que ahorrando para comprar una pistolita? ¡A la cárcel!. La licencia humorística puede transformarse en crítica jurídica si observamos el ejemplo de causa ilícita antes citado: la compra de una casa para casa de lenocinio, o con otro ejemplo no puesto por De Castro, la compra de un solar para edificar. Si el fin se incorpora al contrato se convierte en una nota de la cosa que debe ser entregada y que es la causa objetiva y típica de la obligación del pago del precio. La causa concreta no añade nada a la causa específica del contrato. Si no se incorpora pertenece al mundo de los motivos. Lo que, en el ejemplo de De Castro sería ilícita no sería la compra sino el posterior establecimiento de una casa de lenocinio. Creo que todos los juristas actuales hemos aprendido alguna vez, en la mejor tradición kantiana, que la moral se refiere a actos internos no exteriorizados y el Derecho a actos externos y exteriorizados que, precisamente por su exteriorización pueden ser juridificados.

Y que la distinción entre causa abstracta o típica, suficiente, de un contrato o negocio jurídico y motivos, que aparece fuertemente desdibujada en la obra de De Castro, sigue siendo una distinción básica en la generalidad de nuestra doctrina y en nuestra jurisprudencia. Cfr. por todos Castán, J.: "Derecho Civil...", Cit., 1974, T. III, p.p. 470 ss.; Alvadalejo, M.: "Derecho Civil", Bosch, Barcelona, 1983, T. II, p. 373; Díez Picazo y Bullón, "Instituciones...", cit., loc. cit.; Lacruz Berdejo, J. y otros: "Elementos de derecho civil", Dykinson, Madrid, 2000, quienes señalan que "no parece, sin embargo, que entonces la causa constituya un quid distinta de sus contenido, sino que más bien representa sólo una cualificación del mismo, amén de la exigencia de que tal contenido sea real, todo lo cual es una cuestión de consentimiento o, en su caso, de objeto".

¹⁸Sancho Rebullida, "Notas sobre la causa de la obligación en el Código Civil", R.G.L.J., 1971, p. 663.

¹⁹Cfr., por todos, Castán, J. "Derecho Civil Español". T. III, Reus, Madrid, 1974, p. 472.

²⁰Díez-Picazo, L. y Gullón, A. "Sistema de Derecho Civil", Tecnos, Madrid, 1979, pp. 53, 54.

²¹Díez-Picazo, L. y Gullón, A. "Sistema ...", cit. P. 54.

E S T U D I O S

mo merecedoras de protección, al tipificarse y regularse los distintos tipos contractuales (compraventa, arrendamiento, donación, etc.)²¹.

De todo ello se colige que la causa típica, general y abstracta de cada tipo de contrato o, cuando se trate de contratos atípicos, las causas genéricas señaladas en el art. 1274 C.C., son causas suficientes para la existencia del contrato mientras no se pueda probar su falsedad o ilicitud (art.1275 CC).

Sólo si la Administración demuestra que tal causa no existe puede prescindir del contrato simulado y gravar el negocio jurídico disimulado. E inmediatamente hemos de añadir que el fin de el ahorro fiscal es –según hemos argumentado ya extensamente- perfectamente lícito y no convierte, por tanto en ilícita la causa ni invalida, en absoluto, el contrato.

Un contrato cuya verdadera naturaleza jurídica ha de ser fijada a efectos del art.28.2 LGT en función precisamente de sus elementos esenciales –sujetos, objeto, causa- prescindiendo de los otros defectos jurídicos que pudieran afectar a su validez, pero no a su existencia.²²

“A este respecto, señala Falcón²³, conviene insistir en que por negocio “simulado” ha de entenderse, según resulta de la propia terminología utilizada, el negocio meramente aparente o ficticio, que no puede confundirse con el negocio realmente celebrado pero carente de un motivo económico válido, ni menos aún con el negocio celebrado en una condiciones de precio u otras distintas a las habituales en el mercado.

En el primer caso, cuando existe verdadera y propia simulación, la nueva redacción del art.25LGT no dice nada nuevo al recordar que la liquidación del tributo, e incluso la imposición de sanciones no puede verse perturbada por meras apariencias que no se corresponden a la realidad, ya sea porque en realidad no existe negocio alguno (facturas falsas, por ejemplo, a través de las que se pretende una reducción) o porque existe un negocio distinto (disimulado), que ningún inconveniente existe, ni existía hasta ahora, para gravar sin perjuicio en todo caso de las sanciones que procedan .

²¹Díez-Picazo, L. y Gullón, A. “Sistema ...”, cit. P. 54, y “Instituciones de Derecho Civil”, Tecnos, Madrid, 1998, pp. 38 y 39.

En el mismo sentido Gete Alonso, M.C. y otros “Manual de Derecho Civil”, M. Pons, Madrid-Barcelona, 1998, T. II, p. 540.

²²Este es el sentido que –a mi juicio- debe darse a una frase (“prescindiendo de los defectos que pudieran afectar a su validez”) nunca –en lo que a mis noticias alcanzan- claramente explicada y que entendida en su tenor literal llevaría a la Administración a calificar los negocios jurídicos realizados por los administrados de acuerdo con los elementos del “hecho-negocio jurídico” declarado aunque éstos no se correspondiesen, en absoluto, con la realidad. Por ejemplo, la venta de una casa por un precio que en realidad no se satisfizo.

²³Falcón, R. “El fraude a la ley tributaria como mecanismo para gravar determinadas economías de opción”. R.T.T., nº 31, 1995, p. 72.

José Juan Fariello Lapetza

Pero en el negocio meramente carente de sentido económico o que se aleja de las condiciones habituales en el mercado, no existe por esta causa engaño o simulación alguna. Por lo que no cabe ninguna reacción al margen de las previstas en la ley (para operaciones vinculadas, por ejemplo) como no sea a través del expediente de fraude de ley, si se cumplen los requisitos para incoar este."

Por lo demás, y respecto ya el negocio indirecto, suscribimos una vez más las palabras de Palao²⁴ según las que: "los principios ortodoxos en materia de calificación, cuya vigencia restablece la Ley 25/1995, cierran también el paso en el futuro al negocio indirecto como vía para eludir la aplicación de la norma sobre el fraude de ley, al que había recurrido frecuentemente el TEAC, especialmente en los casos de "primas únicas". Desde la perspectiva del Derecho tributario, el negocio indirecto, es decir, aquel que se utiliza para conseguir un fin distinto del propio de su estructura, será un negocio en fraude de ley si la finalidad perseguida es eludir la norma fiscal. En este caso la Administración tributaria podrá recalificar el negocio a los solos efectos fiscales, pero para ello tendrá que incoar el correspondiente expediente. Si la finalidad del negocio indirecto es otra, incluso cuando sea la de eludir una norma de otra clase, la Administración deberá, en mi opinión, aceptar el tipo negocial elegido por las partes, sin que pueda entrar a examinar su validez a efectos privados, lo cual es competencia de los Tribunales ordinarios".

En definitiva, entiendo puede decirse respecto al negocio indirecto algo similar a lo dicho respecto al negocio simulado. La Administración ha de demostrar la inexistencia del contrato realizado. Y mientras esto no pueda hacerse éste y no el pretendidamente "querido por las partes", o el que lo ha "motivado", es el que ha de ser tenido en cuenta a efectos de la liquidación, salvo, como dice Palao, que se promueva el expediente de fraude de ley.

Por lo demás, debemos recordar que el negocio anulable existe mientras no sea declarada (por un Tribunal ordinario) su nulidad.

4. EL FRAUDE DE LEY.

Desde la aparición en 1963 de la LGT la doctrina ha coincidido de modo que puede decirse unánime en dos consideraciones en torno al fraude de ley regulado en su art.24.

²⁴Palao, C., "Notas ...", cit., p. 19. Apuntamos aquí que, según Díez-Picazo y Gullón ("Sistema...", cit. p.637) "la doctrina ha abandonado ya la posibilidad de que el negocio indirecto sea una categoría dogmática con plena sustantividad." Esta observación de los ilustres civilistas hace, al menos, sorprendente la profusa utilización de esta categoría por la Administración Tributaria. Y más sorprendente aún el empeño de esta Administración en crear una teoría "propia" del negocio jurídico.

E S T U D I O S

En primer lugar, se estima que el fraude de ley permite, por excepción, la aplicación analógica del tributo, en contra de la prohibición general de la analogía contenida primero en el nº 1 del art.24 LGT y, después de la reforma de 1995, en el nº 3 del art. 23 de la misma Ley²⁵.

En segundo lugar, nadie parece poner en duda que la norma que regula el fraude de ley en Derecho tributario –ley especial- es el art.24 LGT y no el art.6.4 del C.c.²⁶.

Cierto es que la distinción entre analogía e interpretación extensiva no ha sido ni es pacífica. El propio De Castro señala que entre ambas no hay sino “una diferencia de grado”²⁷.

Con todo es importante indicar que la técnica contemplada en el art. 24 LGT se inclina decididamente y se encuadra dentro de la interpretación analógica y no dentro de la interpretación extensiva.

En efecto, en Derecho tributario, como en Derecho penal, rige el principio de tipicidad. El texto de la norma que tipifica el hecho imponible y el “texto” de la norma que tipifica el delito pueden interpretarse extensivamente en tanto y sólo mientras el “texto” lo consienta. “Con ello no se sobrepasa el límite de garantía representado por la letra de la ley, porque “toda” interpretación se mueve dentro de este límite (el “sentido literal posible”)²⁸. En ambas disciplinas los límites de la interpretación extensiva son más estrechos que en Derecho civil y la duda sobre la diferencia de grado debe resolverse mucho antes que en el Derecho civil a favor de la analogía.

Y, en este sentido, parece claro que los hechos realizados –válidos, lícitos y reales y no simulados- en fraude de ley no responderán normalmente al tenor literal de la norma defraudada.

²⁵Así, entre los primeros comentaristas de este art. 24, Martín Retortillo, L. “La interpretación de las normas en la LGT”, en R.D.F.H.P. nº 53, 1964, p. 351; Cortés Domínguez, M. “Ordenamiento Tributario Español”, Tecnos, Madrid, 1968, p. 140; Palao Taboada, C. “El fraude a la ley en el derecho tributario”, R.D.F.H.P. nº 66, 1966, p. 691; Mesonero Romanos, I. “El fraude de ley en la LGT, R.D.F.H.P. nº 80, 1969, pp. 364.; Arias Cañete, M. “Fraude de ley y economía de opción”, cit. p. 509; Pérez Royo, F. “Comentario al art. 24 LGT” en “Comentarios a la LGT y líneas para su reforma”, IEF, Madrid, 1991, p. 389. Después de la reforma de 1995, baste citar, por todos, Palao Taboada, E. “Notas...”, cit. p. 11; Falcón, R. “El fraude de ley tributaria como un medio para gravar determinadas economías de opción”, QF nº 17 y 18, 1995; Rosembuj, T. “El fraude de ley...”, cit. pp. 123 y ss.

²⁶Por todos, Pérez Royo, F. “El fraude...”, cit. p. 389.

²⁷De Castro, F. “Derecho Civil de España”, I.E.P., Madrid, 1955, pp. 538, 539.

²⁸Mir Puig, S. “Derecho Penal”, Barcelona, 1998, p. 87.

Jose Luis Ferrero Lopez

Si, p.ej.,²⁹ una Sociedad decide no repartir dividendos porque este hecho está gravado y sustituirlos por primas por asistencia a Juntas o retribuciones a los miembros del Consejo por que estos hechos no están gravados difícilmente el "texto" de la Ley defraudada podría extenderse a estos otros hechos no gravados o menos gravados por otra norma que asimismo los tipificase como hechos imponible. De la misma forma parece difícil extender el texto de una ley que grava la compraventa a una sociedad regularmente constituida que luego se disuelve. La interpretación extensiva haría muy difícil, sino imposible, la aplicación del art. 24 LGT en una materia, insisto, regida por el principio de tipicidad.

Por lo demás –y aquí la cita a Falcón³⁰ vuelve a ser obligada- parece claro que en Derecho Civil norma defraudada y norma de cobertura no tienen el mismo carácter. En Derecho civil existe "una" norma defraudada "prohibitiva" y "un" hecho prohibido (o una norma que ordena un comportamiento que no se puede "contrariar"). Y un hecho que pretende ampararse en una norma de cobertura no prohibitiva. La ley defraudada podrá aplicarse al hecho realizado en fraude de ley mientras lo permitan su texto o su intención. El Derecho civil permite este "alto grado" de interpretación extensiva.

Por el contrario, en Derecho tributario y en los supuestos más frecuentes, la ley defraudada y la ley de cobertura tienen el mismo carácter; las "dos" tipifican "dos" hechos gravados en distinta forma de tal modo que la ley defraudada ha de aplicarse a un hecho distinto y también tipificado a efectos tributarios. No solamente ha de rebasarse el campo de aplicación señalado por el texto de la ley defraudada, sino que ha de invadirse el campo de aplicación señalado por el texto de la norma de cobertura.

Debemos insistir en este punto. La ley defraudada delimita su campo de aplicación al delimitar un hecho imponible. La ley de cobertura delimita su campo de acción al delimitar otro hecho imponible. De tal modo que la aplicación del art.24 LGT significa la aplicación de una Ley a un hecho distinto al tipificado por ella y tipificado por otra norma de idéntico carácter imperativo. Sólo, entiendo, la aplicación analógica puede justificar jurídicamente este proceder.

Cierto que repetidamente se ha dicho que en el fraude de ley tributario la norma de cobertura puede ser, paradójica y frecuentemente, una laguna legal. Pero en estos casos es todavía más evidente que el art.24 LGT cumple la función integradora más característica de la analogía. Se aplica la norma a un hecho no previsto que, de haberlo sido, hubiera sido también gravado.

²⁹Tomo el ejemplo de Falcón, R. "El fraude de ley ...", cit. QF 17/1995, p. 14.

³⁰Falcón, R. "El fraude de ley...", cit. QF 17/95, pp. 12, 13.

E S T U D I O S

Resulta, en fin, evidente que, al margen de esas consideraciones generales, el propio art.24 LGT ordena la aplicación de la norma defraudada a "otro hecho" distinto del hecho imponible tipificado por ella cuyo único punto de conexión es "un resultado equivalente". La orden de aplicación analógica resulta así indubitada³¹.

Como indubitado resulta que el nº uno del art. 24 se configura en su clara redacción como una excepción al nº 3 del art. 23. Pues si este prohíbe la "extensión" del hecho imponible por analogía, aquel permite dicha "extensión" en los casos de fraude de ley.

Así las cosas, la delimitación conceptual del fraude de ley tributario ha de hacerse forzosamente por referencia, de un lado, a la simulación y, de otro, a la "economía de opción": ¿en cual de estos dos campos ha de aplicarse, por analogía, la norma defraudada?

La diferencia teórica entre simulación y fraude de ley parece, como ya hemos visto, clara. Y, sin embargo, es singularmente llamativo que la generalidad de los autores que se han ocupado del tema refieran los posibles supuestos de fraude de ley a supuestos que podrían tipificarse, quizás, como supuestos de simulación.

Así Palao dice³² al referirse al más socorrido ejemplo de posible fraude de ley (A y B constituyen una sociedad aportando A un bien inmueble y B una cantidad de dinero equivalente a su precio; inmediatamente se disuelve la sociedad otorgando a A el dinero y a B el bien inmueble, eludiendo así el impuesto que correspondería a una transmisión onerosa de A a B de dicho bien) dice que "es evidente que la constitución de una sociedad no tiene como finalidad típica (causa del negocio) operar transmisiones de bienes. Hay pues una discordancia entre el fin objetivo del negocio y el perseguido por las partes. Nos encontramos, por tanto en un negocio en fraude de ley". Y, refiriéndose ya a la doctrina alemana dice que "el abuso de las formas no está en ellas mismas sino en el mal uso que de ellas se hace deformando su objetivo típico (causa del negocio)". Y que³³ el medio para la realización del fraude de ley es "un negocio jurídico utilizado en contra de su finalidad natural, vaciándolo de su causa"; "lo cual sucederá cuando para cumplir algún requisito legal el sujeto adopte una calificación inadecuada o forzada, no conforme con la causa propia del negocio, en cuestión, calificación que sería la cobertura del fraude de ley. Precisamente es la utilización de negocios típicos, pero vaciándolos de la sustancia material (causa) para la que el legislador los ha creado... lo que constituye la esencia misma del fraude de ley". Refiriéndose al mismo ejemplo, Mesonero Romanos dice³⁴ que lo mismo puede constituir un caso típico de

³¹En este sentido, de nuevo, Falcón, R. "El fraude de ley...", cit, QF 17/95, p. 9

³²Palao, C. "El fraude...", cit. pp. 684 y 690.

³³Palao, C "Notas a la Ley 25/1995..." cit. pp. 7 y 10.

Jose Juan Ferreiro Lapatz

economía de opción como de fraude de ley. “Todo depende de la causa contractual”. Si se prueba que el animus societatis no existió “podrá resolverse la existencia del fraude de ley”. En el mismo sentido dice Arias Cañete³⁵ que: “en la simulación relativa y en el fraude de ley por el contrario, los negocios jurídicos se retuercen con el fin de eludir la aplicación de la ley sobre el resultado que se pretende encubrir. Aquellos al igual que en la economía de opción, pueden ser perfectamente legales, pero en tanto en cuanto su finalidad es el fraude parece evidente que adolecen de vicio en la causa, bien porque ésta no existe o es falsa.” “Aunque este elemento de la artificiosidad o empleo de formas jurídicas abusivas o desviadas de su causa –dice por su parte Pérez Royo³⁶– no se menciona en el texto como tampoco aparecía en el anterior, debe entender que el mismo se halla subsumido en el concepto de elusión”.

Pues bien, me parece claro que en todos los casos citados se esta confundiendo el fraude de ley con la simulación referida a la causa³⁷.

Y la conclusión no puede ser más sencilla. O la causa, típica, general, abstracta y suficiente de un negocio existe y por tanto sólo se puede hablar en su caso, puesto que el negocio existe y configura el “hecho” tipificado como hecho imponible por la ley, de “economía de opción”; o la causa no existe y tampoco existe el negocio con lo que sólo se podrá hablar de simulación. Tertium non datur.

Pues como, con todo acierto, ha señalado Pérez Royo: “podríamos decir que en la economía de opción o elección de la vía fiscal más ventajosa, no existe ninguna anomalía en la causa, sino que la consideración fiscal influye sólo en los motivos (jurídicamente irrelevantes) del negocio: se elige tal tipo negocial con preferencia a otro por la sola razón de que es más ventajoso fiscalmente, pero sin desnaturalizar su causa.”³⁸

Así que volvemos a las afirmaciones ya hechas anteriormente. Si la Administración prueba fehacientemente que el negocio no existe habrá de aplicar la norma a los hechos efectivamente realizados. Si prueba que el negocio fue simulado dolosamente o interviniendo culpa o negligencia habrá de aplicar la correspondiente sanción. Siempre que, insistimos, la culpa o el dolo puedan referirse a la intención de engañar, simular o falsear los hechos declarados o de otra manera puestos de manifiesto ante ellas. Si la simulación se ha debido a error en la apreciación de la causa no cabe sino la rectificación sin sanción. Pues como repetidamente a manifestado el Tribunal Supremo el núcleo de la infracción merecedora de una sanción de tipo penal y no meramente resarci-

³⁴Mesonero Romanos, I. “El fraude de ley...”, cit. P. 515.

³⁵Arias Cañete, M. “Fraude de ley...”, cit. p. 515.

³⁶Pérez Royo, F. “Derecho Financiero y Tributario”, Civitas, Madrid, 2000, p. 102.

³⁷Yo mismo he incurrido en esta confusión entre fraude de ley y simulación en la causa en mi “Curso de Derecho Tributario”, cit., p. 145 de la 22ª ed. Aunque la cita que hace Palao en su trabajo cit., Notas..., no es exacta.

³⁸Pérez Royo, F. “Derecho financiero...”, cit. p. 100.

E S T U D I O S

toria "consiste en la ocultación total o parcial del hecho imponible o del exacto valor de las bases liquidables...". "Por tanto, cuando el declarante, como en este caso, expone todos los datos y factores que, a su juicio, han de ser tenidos en cuenta para cuantificar la base imponible y obtener así la cuota, no cabe calificar tal conducta como constitutiva de contravención alguna. La complitud y veracidad eliminan los matices y convierten la discrepancia entre la Administración y el ciudadano en un debate cuya última palabra es la nuestra y nunca la de los sujetos activos o pasivo de la relación jurídica." ³⁹.

Si la Administración no puede probar la inexistencia del negocio puesto de manifiesto ante ella ha de tenerlo, evidentemente, por realizado y acomodar sus actuaciones a este hecho. Pues como tal hecho ha de ser tenido en cuenta por ella el negocio válido, eficaz y efectivamente realizado.

La simulación probada representa así un territorio en el que no cabe aplicar el fraude de ley. Insistiendo una vez más en que el fin de ahorro fiscal es un fin lícito que no desnaturaliza en ningún caso la causa de un contrato⁴⁰.

El territorio de aplicación del *fraus legis* se desplaza así, inexorablemente, como con todo acierto ha señalado Falcón⁴¹, hacia las economías de opción.

Situados ya en este territorio podríamos, aún, decir que el fraude de ley ha de aplicarse sólo a aquellos casos en que la causa del contrato, aún existiendo, aparece "de-

³⁹STS. 21 de septiembre de 1987; y en el mismo sentido, entre otras, STS de 13 de octubre de 1989, STS de 9 de junio de 1993, STS de 24 de abril de 1997, etc.

⁴⁰La inexistencia probada -por y para la Administración- de un negocio jurídico que da lugar a un acto de liquidación no deja de presentar serios problemas en el "resto" del ordenamiento. Problema que no me hallo en condiciones de abordar en este trabajo, pero que no por ello quiero dejar de enunciar.

Parece obvio (recuérdense aquí las interminables e inútiles discusiones sobre la existencia de una "capacidad jurídica" propia del ámbito tributario y distinta de la que podría hacerse valer en el "resto" del ordenamiento) que si un negocio no existe como hecho imponible de modo que es radicalmente nulo lo actuado conforme a las normas de derecho privado a las que la norma tributaria tipificadora de este hecho imponible remite, también habrá de reputarse inexistente en el ámbito del derecho privado. Los interrogantes que esta consideración plantea son múltiples. Enunciamos alguno de ellos: si la Administración liquida considerando como inexistente, por ejemplo, un contrato de sociedad por falta de causa y el contribuyente afectado no recurre ¿podrá oponerse al cumplimiento de sus obligaciones frente a la sociedad o a los otros socios? Si la sociedad o alguno de los otros socios exige tal cumplimiento ante un juez civil ¿está éste condicionado por el acto administrativo? Si no lo está y declara que el contrato de sociedad es jurídicamente perfecto ¿podrá el contribuyente afectado por la liquidación, firme ya, pedir la revisión? Si el contribuyente ha recurrido y, antes de que el acto liquidatorio sea firme, recae la antedicha sentencia civil declarando la existencia de la sociedad, ¿puede el contribuyente u otro interesado alegarla ante la Administración?, ¿Cómo y en qué momento?, ¿Podrá pedir responsabilidades a la Administración o al funcionario por daños y perjuicios?. Si tras el oportuno recurso el Tribunal Contencioso-Administrativo declara válida la Sociedad ¿podrá pedir responsabilidades? Si el tribunal declara inexistente la sociedad ¿qué efectos tiene esta Sentencia en el ámbito civil para los otros socios y terceros relacionados con ella?, etc. etc., etc.

⁴¹Falcón, R. "El fraude...", cit.

Don Juan Antonio Laporta

formada", "forzada", "vaciada o privada en parte de su contenido", o "mezclada" con otras causas si admitimos la teoría de los negocios mixtos o complejos y asimismo la teoría de la "absorción" o de la "combinación"⁴². Pero ello no tendría más valor que decir, sin una base cierta en el texto del art.24 LGT que el fraude de ley se aplica al negocio "artificial" o "forzado" derivando estas notas del término "elusión" que se emplea en el art.24 LGT sin tener en cuenta que la elusión tanto en el lenguaje vulgar, ya lo hemos dicho, como incluso en el técnico- jurídico puede aludir a un acto lícito⁴³. O que deriva de un "abuso de formas jurídicas" que trae a nuestro sistema un concepto paralelo a la falta de causa (forma que no responde al contenido) desde un sistema anticausalista como el alemán.

Entiendo, por el contrario, que nuestro análisis ha de encontrar el campo de aplicación del fraude de ley tributario en la única norma que lo regula, el art.24 LGT. En él ha de encontrar, repito, su campo limitado o ilimitado de aplicación.

Y ya en este punto parece claro el aparente sinsentido de la frase contenida en este artículo según la cual el hecho realizado en fraude de ley ha de ampararse "en el texto de normas dictadas con distinta finalidad", pues si el "negocio-hecho imponible" aparece tipificado con tal hecho por estas "otras normas tributarias", interpretadas de acuerdo con los criterios generales a que hace referencia el art. 23.1 LGT nada habrá que objetar. Y si no se halla tipificado por ellas para nada habrán de tenerse en cuenta esas "otras normas", "es decir, no deben servir de apoyo" para la calificación⁴⁴. La frase no tiene, sin embargo, sentido si se entiende como límite a la actuación de la Administración en la aplicación del fraude de ley. Si tiene sentido –como diré ahora- para hacer saltar cualquier límite legal a esta actuación.

Parece así que, de acuerdo con el texto y la intención del art.24 LGT la "única" condición que se requiere para su aplicación es el "propósito de eludir el pago del tributo" a través de la realización de un hecho lícito (puesto que no conlleva sanciones), válido y real de resultado equivalente a aquel hecho imponible que, aplicando el art.24 LGT, se aplica por analogía.

Dicho de otra forma: el art.24 LGT autoriza a la Administración a aplicar por analogía las normas que tipifican cualquier hecho imponible a cualquier otro hecho

⁴²Cf. Castán Tobeñas, I. "Derecho Civil...", cit. T. IV pp. 18 a 26.

⁴³Cf. Palao, C. "La elusión fiscal mediante sociedades", C.R.E.D.F., nº 70, pp. 571, 572; Amorós, N. "La elusión y la evasión tributaria", R.D.F.H.P. nº 59, p. 595; García Añoveros, J. "Explotación agrícola y contribución territorial". R.D.F.H.P. nº 70, pp. 571, 572; Herrero Madariaga, J. "El fraude de ley como elusión ilícita de los tributos" C.R.E.D.F. nº 10, pp. 321, 322; Vihora Jiménez, I. "La elusión fiscal mediante sociedades". C.R.E.D.F. nº 15, 16 pp. 795, 796.

⁴⁴Cf., en distinto sentido, Palao, E. "Notas a la Ley 25/1995", cit. p. 8

E S T U D I O S

que tenga un resultado equivalente y signifique un ahorro fiscal respecto a tal hecho imponible. A aplicar un tributo a "cualquier economía de opción" que la Administración reputa como no deseada por el legislador. Aunque esta se ampare en una norma expresa (p.ej. las que regulen el "leasing") pues para remover este último límite se ha incrustado la frase "amparándose en el texto de normas dictadas con distinta finalidad".

Ni que decir tiene que la concesión de tan amplias libertades a la Administración, de las que sin embargo ésta no ha hecho uso⁴⁵, no sólo priva a nuestro Derecho tributario de una mínima "certeza" indispensable en nuestro sistema económico, sino que ataca los principios constitucionales de libertad, seguridad y legalidad tributaria (entendido este último como "derecho a la tipicidad")⁴⁶.

"El derecho a la planificación fiscal –dice García Novoa⁴⁷– no es nada más que la consecuencia del ejercicio de la libertad económica por parte del ciudadano. El ciudadano tiene derecho a ejercer esa libertad por medio de la libertad de contratación, y de acudir a los negocios que estime oportunos sin que la motivación fiscal deba considerarse relevante". El derecho a la planificación fiscal lícita significa derecho a aprovechar las economías de opción que se deriven del ordenamiento tributario, incluso las implícitas, que son las que habrá que presumir cuando la ley no grave expresamente un supuesto que, hay que deducir, podría haber gravado. En un ordenamiento configurado por obligaciones tasadas de dar como es el tributario la regla debe ser la economía de opción, pues al contribuyente, a la hora de planificar su actividad económica debe tener derecho a situarse en zonas donde la tributación no haya llegado."

"La Administración", dice en el mismo sentido Martín Fernández,⁴⁸ "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 in-

⁴⁵En mi opinión por una encomiable prudencia como ya he dicho en mi "Curso...", cit., loc. cit. No comparto la tesis de Menéndez Moreno, A. y otros ("Derecho financiero y tributario" Lex Nova, Valladolid, 2000, p. 139) según la cual "la inexistencia de sanciones y la dificultad del procedimiento de declaración del fraude de ley tributaria, hará que en la práctica no se utilice apenas este instituto jurídico, que en muchos casos, amén de ser el que en rigor corresponde aplicar, sería incluso más beneficioso para los obligados tributarios que no pueden ser sancionados, y por el contrario menos ventajoso para la Administración que, amén de las mencionadas dificultades procedimentales, no percibirá importe alguno en concepto de sanción."

⁴⁶Sobre el derecho a la tipicidad recomiendo vivamente la lectura del trabajo de García Novoa antes citado. Me parecería increíble que tras esta lectura, y aún sin ella, alguien pudiese negar que el principio de legalidad tributaria y penal (las dos columnas originarias básicas en la gestación y construcción de nuestras democracias) se reducen, por ejemplo, en la "Declaración de Derechos de Hombre y del Ciudadano" de 1789, a un puro problema de fuentes y que no se refieren al derecho a no pagar más tributos que los tipificados por ley y a no ser sancionado más que por las infracciones penales asimismo tipificadas por la ley.

⁴⁷García Novoa, C. "El derecho...", cit.

José Juan Fernández López

tereses, siempre que se sirva de la normativa vigente aplicada e interpretada en función de la verdadera naturaleza jurídica del hecho imponible, con respeto a los principios constitucionales (v.gr. seguridad jurídica art.9, capacidad económica, art.31 y legalidad) (art.31.3). "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 reconocidas en los artt. 10, 33 y 38 de la Constitución."

Resulta por lo demás, en mi opinión, claro que un ordenamiento tributario como el nuestro excesivamente minucioso y prolijo, casuístico y oscuro, plagado de regímenes o normas especiales fuerza al contribuyente (y a sus asesores, cfr.art. 467.2 CP) a buscar la aplicación de la ley más favorable y promueve la aparición de lagunas, contradicciones e interpretaciones dispares que también pueden ser utilizadas por los contribuyentes para lograr un "ahorro fiscal" o si se quiere, una legítima economía de opción.

Es el legislador el máximo responsable de una buena legislación y la Administración la máxima responsable de proyectos de ley (que normalmente atraviesan las Cámaras sin romperse ni mancharse) y reglamentos. Y lo que, entiendo no pueden hacer ni el uno ni la otra es "inducir" al contribuyente a aplicar, p.ej., una ley mal redactada que no responda en su texto a su intención y, después, esperar cómodamente a que el contribuyente –el único muchas veces que ha de aplicarla e interpretarla dada la dejación fundamental de tareas liquidatorias por la Administración- se equivoque para exigirle el tributo que según la interpretación hecha "a posteriori" por la Administración, deba ser pagado, bastando para la petición también de sanciones, una mínima negligencia que muchas veces se identifica con la simple disparidad de criterios interpretativos.

En una situación así un artículo como el 24 LGT no hace sino aumentar la situación de indefensión del contribuyente al mismo tiempo que aumentan los poderes libres de ataduras normativas de la Administración.

La lucha contra el fraude, que todo ciudadano está obligado a propiciar, no puede servir de alibi, para desconocer u orillar los derechos constitucionales de los ciudadanos a la libertad y la seguridad. Ni, mucho menos para proteger los intereses recaudatorios, –"legítimos", pero en ocasiones "propios" de la Administración y de todo el aparato estatal –en cuanto el dinero público de todos, es la base física del ejercicio del poder. "Propios" en cuanto que pueden ser perfectamente distinguidos y a veces contrapuestos (recuerden solamente el nombre de Max Weber) con el interés general.

⁴⁸Martín Fernández, J. "El negocio en fraude de ley tributaria" en "B.I.C.A.M., sept. 2000, pp. 156, 157.

E S T U D I O S

El ciudadano no es culpable sino víctima⁴⁹ de las deficiencias de la ley. Por ello mi maestro Sainz de Bujanda desechaba la técnica del fraude de ley tributaria propugnando en su lugar una depuración de la técnica en la redacción de las leyes fiscales⁵⁰.

También yo me sitúo en la postura de mi maestro y no creo que los defectos del art. 24 de la L.G.T. se soslayan con una cláusula antiabuso al estilo del art. 10 AO 1919 o del actual art. 42 AO⁵¹.

Primero, porque ello no haría sino empeorar la situación facilitando aun más a la Administración la aplicación analógica del hecho imponible al impedir al contribuyente siquiera la alegación de una causa justa y lícita para la opción tomada, pues la cláusula AO surge precisamente de las necesidades de un sistema anticausalista como el ale-

⁴⁹No es exclusivo del Derecho Tributario considerar las llamadas en teoría general del Derecho "reglas correctoras de la legalidad (RCL)" como una fuente de inseguridad cuya utilización debe restringirse al máximo. La analogía y el fraude de ley son, en este sentido, los ejemplos de RCL más citados. Recomiendo al lector interesado la lectura del capítulo 6 de la "Introducción a la teoría de la norma jurídica" de Hernández Marín, R. (Marcial Pons, Madrid-Barcelona, 1998, pp. 137 y ss.) de la que me permito transcribir esta larga cita (pp. 145-146).

⁵⁰Supongamos que P es un particular, que ha elegido una de las vías que el legislativo y el ejecutivo han puesto a su disposición. Quizá P ha elegido una vía que le favorece injustamente, en detrimento de otro particular R; pero P ha hecho o ha podido hacer sus previsiones, dedicando gastos, molestias, tiempo, etc., confiado en el texto literal de la ley. Y supongamos también que el asunto llega ante un juez, y éste, opinando que las normas que ha de aplicar son injustas o imperfectas para ese caso concreto, decide que deben ser corregidas (para dicho caso), basándose en la equidad, la analogía, el fraude de ley, los principios (generales) del Derecho, etc. Si la Resolución judicial perjudica a P, no sólo se estará atentando contra la seguridad jurídica, sino también contra la justicia. Pues aunque dicha resolución pueda resultar justa para el particular R (injustamente tratado por el texto literal de la ley), para P la decisión es injusta por las siguientes razones:

En primer lugar, porque lo justo es que el mal sea reparado por quien lo causa, y el mal (al menos, el mal principal) consiste, en la hipótesis de que partimos, en el que el texto literal de la ley es imperfecto, a juicio del juez, para el caso litigioso (el mal no consiste en que P ha acatado la ley). Por ello, suponiendo que la apreciación del juez sea correcta, dicho mal debe ser reparado por quien lo causó, a saber, el poder legislativo o el ejecutivo. Mas si el juez, para evitar una injusticia para R, dicta una resolución prudencial que perjudica al particular P (haciendo inútiles las molestias, gastos, tiempo etc., que P ha necesitado para hacer sus previsiones conforme a la ley), lo que hace es reparar el mal a costa de P; y éste, no sólo no es el causante de las imperfecciones de la ley, sino más bien la víctima de la maña legislativa. Y debe tenerse en cuenta que, a estos efectos (es decir, a efectos de quién debe reparar el daño que la imperfección del texto legislativo causa a R), es irrelevante el que P haya actuado de buena fe (meramente confiado en el texto literal de la ley) o de mala fe (eligiendo la vía legal que ha elegido con la finalidad, principal o secundaria, de perjudicar a R); pues el mal está en la imperfección del texto legislativo, que es lo que posibilita el perjuicio a R, y P no es el causante de dicho mal.

Éstas son las razones por las que opino que los jueces no deberían abandonar el texto literal de la ley cuando el hacerlo perjudicaría a un particular. De lo contrario, el poder judicial agrava la situación de desventaja en la que el particular se halla frente a los otros poderes."

⁵⁰Sainz de Bujanda, F. "Análisis jurídico del hecho imponible", R.D.F.H.P. nº 69, 1965, p. 603.

⁵¹No debemos olvidar que la AO de 1919, cuyo art. 10 es el precedente del art. 42 de la actual AO, correspondía a una grave situación de emergencia que, quizás, justificaba entonces medidas "eficaces" con un cierto desconocimiento de los principios constitucionales. Tales circunstancias no se dan en la actualidad. Pero las Administraciones de todos los países –o más en general– quienes ejercen el poder en todos los países no renuncian a las "cláusulas antiabuso". Quizás es hora de preguntarse si en el actual estado de construcción del Estado de Derecho tales cláusulas protegen de verdad el interés general en la lucha contra el fraude (que no debe rebasar nunca los otros límites constitucionales al ejercicio del poder) o protegen fundamentalmente el interés "propio" del aparato estatal en la defensa de una mayor recaudación que constituya una base más firme y más sólida para el poder.

mán que deja a la administración más libertad para apreciar el abuso que nuestro actual art. 24 LGT para apreciar el fraude de ley.

Y, segundo, porque la cláusula antiabuso no es sino otra forma jurídica distinta a la del art. 24 LGT para la misma actuación: la aplicación por analogía de las normas que regulan el hecho imponible a otro hecho distinto, lícito, válido y real.

En este sentido señalan contundentemente Tipke y Lang⁵² que “a pesar de la peculiar técnica del art. 42 AO (el recurso a la configuración jurídica adecuada) estamos frente a un tipo de analogía”.

La solución de cara a un mayor respeto a los principios de legalidad, libertad y seguridad, pasa a mi juicio por la supresión pura y simple del art. 24 LGT, por la prohibición expresa de analogía y “fraude de ley” en la aplicación de las normas tributarias y por la regulación más estricta que la actual de los casos en que la Administración puede alegar simulación sustituyendo el actual art. 25 LGT por un artículo que, por ejemplo, podría redactarse así:

1. El tributo se exigirá de acuerdo con la calificación jurídica que, bien directamente, bien por remisión a otras normas del ordenamiento, atribuye la normativa tributaria a los hechos realizados.

2. Cuando el contribuyente califique de forma inexacta o errónea los hechos realizados y puestos de manifiesto en su declaración, la administración exigirá el tributo de acuerdo con la calificación que proceda conforme al número 1 de este artículo y exigirá el interés de demora que así mismo proceda, sin la imposición de sanciones.

3. Sólo si se prueba la existencia de falsedad o engaño en los hechos declarados procederá la imposición de sanciones o –en su caso- la remisión del expediente al Ministerio Fiscal.

Naturalmente que esta redacción no contempla –por no ser el objeto de este artículo- la simple ocultación o falta de declaración de hechos que pudiera tipificarse, asimismo, en su caso, como infracción o delito.

5. FRAUDE DE LEY, SANCIONES, DELITO FISCAL.

Decía Palao, ya en 1966 que “el fraude a la ley tributaria tampoco lleva aparejada sanciones penales, a diferencia de la simulación que puede constituir una infracción

⁵²Tipke/Lang “Steuerecht”, 15 ed. 1966, p. 158.

E S T U D I O S

tributaria de omisión o defraudación, precisamente porque en el fraude de ley la situación jurídica se crea abiertamente y no se intenta ocultar a la Administración. "A nuestro juicio", indica Martín Fernández, "siguiendo a los profesores Pérez Royo y Agualló Avilés, el elemento esencial en este punto es la falta de ocultación. En la infracción 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 artificiales pero están a la vista"⁵³.

De la Vega señala que el autor del fraude de ley no infringe la norma de manera abierta y directa, sino que realiza actos que suponen sustitución de la norma (la reacción jurídica será la réplica de la ley aplicable) para que en lugar de la eludida se aplique otra que sea más favorable⁵⁴. Y en la misma línea, dentro ya de nuestra disciplina, Albiñana ha dicho que "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"⁵⁵. "... la segunda de las características o requisitos bajo los cuales se define el fraude de ley es la de que los hechos realizados sean legales. En esto se distingue éste". Señala Mesonero Romanos⁵⁶, de la defraudación o infracción violenta de la norma ". "En el caso del fraude de ley, señala en fin, Pérez Royo⁵⁷, no se vulnera directamente el ordenamiento jurídico, no se infringe abiertamente el mandato de la norma, sino que se evita, mediante artificios, la realización del hecho imponible".

Las palabras de Pérez Royo apuntan ya a una prohibición de sanciones de tipo penal respecto al fraude de ley basada en la prohibición de analogía en el ámbito penal. En esta línea señala Palao⁵⁸ que "al establecer en el apartado 3 del artículo 24 que no procede la imposición de sanciones como consecuencia de la declaración de fraude de ley, la Ley General Tributaria recoge un amplio consenso doctrinal y del Derecho comparado. El fundamento de esta no punibilidad del fraude de ley radica precisamente en el hecho de que, de acuerdo con la opinión dominante expuesta más arriba, el hecho imponible no se ha realizado, sino que la aplicación de la norma eludida se produce por analogía. En consecuencia el castigo del fraude de ley equivaldría así mismo a la apreciación analógica de la norma punitiva, lo cual es contrario al art. 25.1 de la CE."

⁵³Palao, C. "El fraude..." cit. p. 695; Martín Fernández, T. "El fraude...", cit. p. 15.

⁵⁴De la Vega, E. "Teoría, aplicación y eficacia en las normas del Código Civil", Madrid, 1976, p. 225 (cit. Por Rosembuj, T. "El fraude ...", cit. p. 120).

⁵⁵Albiñana, C. "Derecho financiero y tributario". E.I.F.T., Madrid, 1979, p. 396.

⁵⁶Mesonero Romanos, I. "El fraude ...", cit. p. 370.

⁵⁷Pérez Royo, F. "Derecho financiero...", cit. p. 99.

⁵⁸Palao, C. "Notas ...", cit., p. 12.

José Juan Feneiro Linares

“ El mecanismo del fraude de ley tributaria, dice Falcón⁵⁹, no constituye un modo de reacción frente a hechos ilícitos, a diferencia del fraude a la ley civil, sino un mecanismo de aplicación del tributo por analogía. Ello explica la exclusión de sanciones”.

Como vemos, la postura que puede decirse unánime de nuestra doctrina tributaria y penal⁶⁰, acompañada por un más que elocuente silencio del T.S.⁶¹, argumenta la no punibilidad del fraude de ley sobre la base, en primer lugar, del grado de peligrosidad de la conducta “que no vulnera directamente el ordenamiento” , en segundo lugar en la inexistencia de una conducta “defraudatoria” típica a efectos del art. 305 C.P. ya que no se oculta ni engaña a la Hacienda Pública mediante los hechos realizados. Y, en tercer lugar, sobre la base también de la atipicidad, en la prohibición de analogía.

Todas estas normas explican que el fraude de ley –en todos los sectores del ordenamiento en el que se aplica- tenga como única sanción (de tipo civil o resarcitoria y no penal) la aplicación de la ley defraudada.

Así lo dispuso la LGT desde 1963 y así lo subrayó a partir de 1995 excluyendo a efectos del fraude de ley –imperativamente- las sanciones de tipo penal.

Y aquí debería concluir nuestro trabajo sino lo impidiera la publicación reciente ⁶² de la S.AP. Barcelona de 31 de julio de 2000 (ponente Bejar García, con un voto particular exculpatario de Bayarri García) cuyo Fundamento Jurídico 4º en palabras ponderadas y compartidas de Arias Velasco⁶³ “no puede dejar de producirnos un cierto estupor”.

El citado Fundamento Jurídico 4º dice así: “Se ha alegado por algunas de las defensas que las conductas enjuiciadas son atípicas, puesto que, aun de aceptarse, como hipótesis, que el conjunto de negocios realizados por los acusados tenía por finalidad eludir el pago de los impuestos correspondientes a las ventas y donaciones realmente queridas, no se daría con ello más que un supuesto de la denominada economía de opción, o, a lo más, de fraude del ley tributaria, no constitutivo de infracción; el supuesto del caso no es ciertamente, de economía de opción, porque en ésta, como dice un ilustre tratadista, no existe abuso de las posibilidades de conformación jurídica, ni maniobra de elusión, sino sólo elección de la vía fiscal más ventajosa, dentro de las varias lí-

⁵⁹Falcón, R. “El fraude...”, cit. R.T.T., p. 65.

⁶⁰Por todos, Martínez Pérez, C. “El delito fiscal”, Montecorvo, Madrid, 1982, pp. 229 a 231 y bibliografía allí citada.

⁶¹La S.T.S. de 9 de febrero de 1991 confirma la sentencia condenatoria recurrida por que la conducta de los inculpados transforma, precisamente, “el eventual fraude de ley”, en fraude penal, distinguiendo por tanto claramente ambos conceptos.

⁶²QF, 1/2001.

⁶³Arias Velasco, J. “Fraude de ley y delito fiscal”, QF, 7/2000.

E S T U D I O S

citas, sin vulneración del espíritu de las normas, ni abuso de las formas jurídicas, poniéndose como ejemplo, entre los muchos posibles, el de la adquisición de bienes de equipo mediante arrendamiento financiero, con preferencia a la compraventa, por razón de las ventajas fiscales que supone aquél; no obstante que se ha venido haciendo referencia al carácter simulado de los negocios realizados por los acusados, no deja de ser cierto que, en rigor, se trata de un supuesto de fraude de ley tributaria, regulado en el artículo 24 de la Ley General Tributaria, concordante con el artículo 6.4 del Código Civil, que supone la elusión de una norma tributaria amparándose en el texto de otra más beneficiosa y cuya aplicación se provoca artificiosamente; argumentan las defensas que la Ley General Tributaria, 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, que es una norma penal en blanco sólo en lo referente a la determinación de la cuota, que se fija conforme a las normas fiscales, cuyo criterio en cuanto a la tipicidad administrativa de las conductas defraudadoras por cuantía inferior a quince millones de pesetas no condiciona al legislador penal; supuestos como el presente, en que se ponen al servicio de la defraudación fiscal complejos mecanismos elusivos planificados por expertos asesores profesionales son los que merecen, precisamente, el mayor reproche de la norma penal, que, de no entenderse éstas incluidas en su ámbito típico, con base en razonamientos sofísticos, limitaría la punición a las conductas de ocultación propias de un estadio económico poco evolucionado”.

Los argumentos para la sanción penal de hechos realizados en fraude de ley (es decir, de hechos jurídicamente válidos, eficaces y reales y no “aparentes”) se concentran, como se ve, en los últimos 13 renglones y nos suscitan los siguientes comentarios.

Se dice, en primer lugar que la no punibilidad del fraude de ley declarada en el art. 24 LGT es irrelevante en el plano penal porque siempre que existe elusión del tributo por más de quince millones se da el tipo del art. 305 CP.

Entendemos, sin embargo, que el tipo del art. 305 CP no se ciñe sólo a la acción de eludir (que como ya hemos visto puede ser —en el significado que se da a este verbo en el ámbito tributario- lícita) sino que engloba en todo caso un componente defraudatorio relacionado, según la generalidad de la doctrina penal⁶⁴ con el engaño, aunque, como indica Pérez Royo⁶⁵ “frente al requisito del engaño consideramos suficiente el simple medio de mantener a la Administración en la ignorancia sobre hechos con relevancia tributaria relativos a la existencia o cuantía de la deuda tributaria”. El engaño o la ocultación integran así el componente defraudatorio necesario en línea con la jurispru-

José Juan Pérez Rodríguez

dencia contenciosa del TS según la cual “la complitud y veracidad” de la declaración eliminan la malicia⁶⁶. Desde luego no parece pueda ser discutido que la palabra defraudar del art.305 CP tiene un significado distinto que la palabra “fraude” en los arts. 24 LGT y 6.4 CC.

En todo caso ya hemos dicho repetidamente que la LGT de 1963 establecía como única sanción al fraude de ley –cualquiera- que fuera la cantidad cuyo pago se pretende evitar con él- la aplicación de la Ley defraudada. Y al decir después de la reforma de 1995 que tal conducta no es susceptible de sanciones de tipo penal, 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 lícitos.

Y esta declaración expresa del legislador nos vincula a todos y no puede ser desconocida por nadie y menos –en mi opinión- por los miembros de un poder judicial que lejos de aplicar sus propios y personales conceptos sobre la justicia están sometidos “al imperio de la ley”.

Se dice en el Fundamento Jurídico 4º que ahora comentamos, en segundo lugar que el art. 305 CP es una norma penal en blanco “solo en lo referente a la determinación de la cuota”. Parece, sin embargo, claro que para determinar la cuota de un tributo es preciso aplicar a los hechos realizados toda la normativa que lo regula, incluida la LGT. En el caso que nos ocupa sería imposible determinar cuota alguna sin aplicar, entre otras normas, el art. 24 LGT.

Por último se declara penalmente punible el fraude de ley. En este punto la respuesta clara y contundente nos la ha dado ya el T.C. en S. 75/1984, de 27 de junio al decir que:

“No se dan, por tanto, los supuestos necesarios para apreciar la existencia de fraude de ley ni más en general cabe hacer uso de esta figura en la aplicación de la ley penal, pues la territorialidad de este y la inexistencia en ella de normas disponibles a cuyo amparo puedan producirse consecuencias jurídicas favorables hacen materialmente imposible extender a este sector del ordenamiento la figura del fraude de ley.”

“Las anteriores consideraciones bastan para poner de relieve que la sentencia impugnada se apoya en una construcción jurídica defectuosa que vicia la corrección de sus resultados. No bastarían, sin embargo, para invalidarlas, si el defecto no acarrase

⁶⁴Por todos, Morillas Cueva, L., en “Curso de Derecho Penal Español”, dir. Cobo del Rosal, M. Pons, Madrid-Barcelona, 1996, p. 568; y bibliografía allí citada.

⁶⁵Pérez Royo, F. “Los delitos y las infracciones en materia tributaria”, Civitas, Madrid, 1986.

⁶⁶Vid. Nota 38.

E S T U D I O S

como consecuencia una lesión en un derecho fundamental de los recurrentes, cuya garantía en último término está encomendada a este Tribunal.

El derecho en cuestión no puede ser otro que el de no ser condenados por acciones u omisiones que en el momento de cometerse no constituyan delito o falta según la legislación vigente, derecho que el artículo 25.1 de la Constitución consagra. Tal derecho, que es garantía de la libertad de los ciudadanos, no tolera, como las propias sentencias impugnadas declaran, la aplicación analógica "in pejus" de las normas penales o, dicho en otros términos, exige su aplicación rigurosa, de manera que sólo se pueda anudar la sanción prevista a conductas que reúnen todos los elementos del tipo descrito y sean objetivamente perseguibles. Esta exigencia se vería soslayada, no obstante, si a través de la figura del fraude de ley se extendiera 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 aplicación analógica.

La conclusión a que en el punto anterior se llega basta para fundamentar la estimación del presente recurso, pues es evidente que si en el ámbito penal no cabe apreciar el fraude de ley, la extensión de la norma para declarar punible una conducta no descrita en ella implica una aplicación analógica incompatible con el derecho a la legalidad penal".

Las palabras del T.C. ponen de relieve algo que parece evidente. De acuerdo con nuestra Constitución nadie, entiendo, podría imaginar incorporados al Código Penal los arts. 24 LGT o 6.4 CC. Mucho menos parece imaginable su incorporación indirecta a través de un tipo en blanco. Tipos en blanco sobre cuya constitucionalidad se han manifestado graves dudas doctrinales.⁶⁷

Resulta, pues y, al menos, sorprendente que, dado el significado del fraude de ley tributario se pueda aplicar por analogía un tipo en blanco. La S. AP de Barcelona que ahora comentamos no parece pueda interpretarse sino, en mi opinión, como una muestra del altísimo grado de inseguridad jurídica en que se encuentran los contribuyentes en España. Un grado de inseguridad tal que permite poner en duda la vigencia real en nuestro país y en el ámbito de los tributos del principio de "lex certa" tanto en materia estrictamente tributaria como en materia de derecho tributario penal o sancionador.

Y, a mayor abundamiento, parece aquí necesario recordar la muy reciente S.T.C. de 19 de julio de 2000, que ha declarado "la inconstitucionalidad de la disp. Adic. 4ª de la Ley de Tasas, en la que se resume perfectamente una reiterada doctrina sobre las exigencias del principio de "lex certa" derivado de los arts. 24 y 25 de la Constitución,

⁶⁷Por todos, Mir Puig, S. "Derecho Penal", Barcelona, 1996, p. 83 y bibliografía allí citada.

y en cuyo fundamento noveno se dice que "...basta contrastar la disposición adicional recurrida con el mandato contenido en el art. 25 de "lex certa" o taxatividad en la descripción de los tipos penales e infractores, mandato que obliga al legislador a llevar a cabo una "descripción de las conductas, acciones u omisiones constitutivas de delito, que cumpla las exigencias del principio de seguridad jurídica" (STC 133/1987, de 21 de julio, FJ 4; y STC 53/1994, de 24 de febrero FJ 4^a) y, de este modo, permita predecir con un grado suficiente de certeza, "las conductas que constituyen infracción y el tipo y grado de sanción del que puede hacerse merecedor quien la cometa" (STC 116/1993, de 29 de marzo, FJ3; y STC 53/1994, de 24 de febrero, FJ 4); en el mismo sentido, la reciente STC 142/1999, de 22 de julio, FJ 3".

"A la luz de esta doctrina –prosigue la citada STC 19 julio 2000- es claro que si la norma impugnada estableciera una sanción por la realización de una conducta contraria al ordenamiento, su formulación no permitiría al ciudadano predecir con suficiente grado de certeza la conducta que constituye infracción y esta indeterminación de la conducta infractora vulneraría las exigencias de "lex certa" que derivan del art. 25.1 CE... En definitiva, la formulación de la disposición adicional cuarta de la LTPP no permite al ciudadano predecir con suficiente grado de certeza la conducta que constituye infracción, indeterminación de la conducta infractora que vulnera las exigencias de taxatividad que derivan del art. 25.1 CE" (al disponer su aplicación cuando el "valor real comprobado" exceda en un 20% el valor declarado).

Pues bien, señala Falcón⁶⁸, esto es precisamente lo que ocurre con los supuestos de fraude de ley, que el art. 24.1 LGT define como "hechos, actos o negocios jurídicos... que produzcan un resultado equivalente al derivado del hecho imponible". Ningún inconveniente hay en admitir esta genérica tipificación a efectos puramente liquidatorios, como cláusula de cierre del sistema, pues la exigencia de seguridad jurídica en materia tributaria es menos intensa que en ámbito sancionador. Pero precisamente por ello las liquidaciones basadas en este precepto no pueden dar lugar a sanciones (ni siquiera en el ámbito administrativo), pues no se cumplen las exigencia de "lex certa" en el grado constitucionalmente exigible a efectos sancionadores, ya que a la hora de calificar si se produce o no un resultado "equivalente" al del hecho imponible, habrá tantas opiniones como peritos se ocupen del caso".

Efectivamente, añadimos nosotros, el concepto de "resultado equivalente" no es más preciso ni más claro que el de "hecho análogo" o hecho realizado "en fraude de ley."

⁶⁸Falcón, R. "El fraude a la ley tributaria y las exigencias del principio de lex certa en materia penal: comentario a la S.A.P. de Barcelona de 31 de julio de 2000". QF 1/2001.

E S T U D I O S

“La Constitución” –dice el art. 5 LOPJ– es la norma suprema del ordenamiento jurídico y vincula a todos los Jueces y Tribunales, quienes interpretarán y aplicarán las leyes y los reglamentos según los principios constitucionales, conforme a la interpretación de los mismos que resulte de las resoluciones dictadas por el Tribunal Constitucional en todo tipo de procesos”. ¿Qué decir de la SAP Barcelona antes transcrita a la luz de este precepto?

¿Cómo es posible que se condene a alguien por un hecho real, efectivamente realizado, y no simulado, bajo la protección, el amparo y la cobertura de una ley, simplemente porque su resultado es análogo al de otro hecho no realizado, simplemente porque se considera que la finalidad de la ley no se corresponde exactamente con el texto tal y como este fue interpretado por el contribuyente?

La seguridad y la legalidad tributaria y penal están sin duda en el núcleo germinal de nuestras actuales democracias. No parece exagerado pedirla, exigirla, cada vez que tengamos oportunidad de ello. Esto es lo que –para acabar- hago yo ahora. Pidiendo a todas las asociaciones profesionales que se mueven en nuestro ámbito, hagan lo mismo. Pues las acciones de ellas y sus asociados estoy seguro –serán muchísimo más efectivas que las mías.

