

ESTUDIOS

EL FRAUDE A LA LEY TRIBUTARIA COMO MECANISMO PARA GRAVAR DETERMINADAS ECONOMIAS DE OPCION

Ramón FALCON y TELLA

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario
Miembro de la AEDAF

SUMARIO:

1.- El concepto de fraude de ley: a) La realización de un hecho "equivalente" al hecho imponible y, por tanto, la no realización de este último; b) El ánimo de eludir el tributo y la prueba de dicho ánimo por la Administración; c) Inexistencia de previsión expresa o tipificación en la norma tributaria; d) Carácter inhabitual de la operación. 2.- La radical diferencia entre el fraude a la ley tributaria y el fraude de ley regulado en el art. 6.4 del Código Civil: a) La tradicional reconducción del fraude a la Ley tributaria al art. 6.4 del Código Civil y sus consecuencias: crítica de esta postura; b) El art. 6.4 como mecanismo para proteger determinados principios de orden público frente a la autonomía de la voluntad y la imposibilidad de trasladar esta construcción al ámbito tributario; c) El carácter antijurídico de los "actos" en fraude a la ley civil frente a la legitimidad, en principio, de la opción conseguida a través de los "hechos" en fraude a la ley tributaria. 3.- El carácter declarativo o constitutivo del acto por el que se declara el fraude a la Ley tributaria: el "hecho equivalente" como hecho imponible no tipificado 4.- La exclusión de sanciones: a) La exclusión de sanciones "a efectos del fraude" como consecuencia de la legitimidad de la economía de opción conseguida; b) Las posibles infracciones graves derivadas de la conducta seguida en el propio expediente de fraude; c) infracciones simples. 5.- La distinción entre fraude de ley y simulación como problema de interpretación y la necesidad de restringir la aplicación del primero. 6.- Límites a la utilización del expediente de fraude de ley: a) La imposibilidad jurídica de fraude a la Ley tributaria en materia de retenciones, deberes de información y beneficios fiscales; b) La improcedencia del expediente de fraude cuando ha sido posible una reacción del legislador; c) El riesgo de gravamen de las economías de opción al margen del procedimiento de fraude: negocios inusuales y en condiciones distintas a las del mercado. 7.- La necesidad de desarrollo reglamentario y la imposibilidad de abrir expedientes de fraude en tanto no se produzca el mismo.

ESTUDIOS

1.- El concepto de fraude de ley: elementos.

a) La realización de un hecho equivalente al hecho imponible , por tanto, la no realización de este último.

La nueva regulación del fraude de ley contenida en el art. 24.1 LGT, en la redacción dada a este precepto por la Ley 25/1995, de 20 de julio, mantiene en sus rasgos fundamentales la caracterización tradicional de esta figura en el ámbito tributario, basada en un doble requisito, objetivo y subjetivo, al que ha venido a añadirse la referencia expresa a que las conductas en fraude de ley se amparen en el "texto de una norma dictada con distinta finalidad".

Desde el punto de vista objetivo, es necesaria la realización de hechos, actos o negocios "que produzcan un resultado equivalente al derivado del hecho imponible", de lo que se deduce que las conductas en fraude de ley 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. Pues si con el fraude de ley quisiera hacerse frente a las conductas que suponen la realización del hecho imponible mismo (aunque pretendan ampararse en una norma distinta que, correctamente interpretada, no resulta aplicable), no sólo se diría así expresamente (en lugar de hacer referencia a un hecho "equivalente" y, por tanto, necesariamente distinto al hecho imponible), sino que además se ordenaría, como reacción frente al fraude, la aplicación directa de la ley defraudada; y no simplemente la aplicación de ésta por analogía, como resulta de la implícita remisión que sigue efectuando el actual art. 24.1 -"para evitar el fraude de ley se entenderá que no existe extensión del hecho imponible..."- a la prohibición de utilizar la analogía para "extender" más allá de sus términos estrictos el hecho imponible, actualmente contenida en el art. 23.3.

El hecho de que estas dos normas -la que prohíbe la analogía y la que excepciona dicha prohibición para los supuestos de fraude de ley- aparezcan en la nueva Ley ubicadas en artículos distintos (aunque consecutivos), en lugar de constituir dos apartados del mismo art. 24, como ocurría en la redacción originaria de la Ley General Tributaria, no empaña un ápice, en mi opinión, la evidente conexión entre ellas, en los mismos términos que hasta ahora. Sobre todo habida cuenta de las críticas -por las razones que expondré, a mi juicio infundadas- que la doctrina ha venido efectuando a la utilización de la analogía como remedio frente al fraude, lo que lleva a pensar que si el legislador hubiera considerado conveniente atender tales críticas no se hubiera limitado a jugar con la ubicación sistemática de las normas sino que habría aprovechado la ocasión para modificar su tenor literal. Sin que, desde esta perspectiva, quepa tampoco inducir ninguna voluntad de innovación de los apartados 2 y 3 del art. 24, destinados fundamentalmente a precisar que el hecho en fraude de ley no sólo no impide la aplicación de la norma eludida -pero eludida a través de la no realización del hecho imponible, según acaba de decirse-, sino que de ningún otro modo puede dar lugar a ventajas fiscales que la norma eludida no contempla, por un lado, y que no procede la imposición de sanciones, por otro.

b) El animo de eludir el tributo y la prueba de dicho ánimo por la Administración.

Desde el punto de vista subjetivo, el fraude a la Ley tributaria exige el propósito de eludir el pago del tributo, lo que tampoco constituye ninguna novedad, pues como es sabido la

redacción vigente hasta ahora ya se refería al "propósito probado" de eludir el tributo; y naturalmente la carga de la prueba de tal propósito sigue correspondiendo a la Administración, aunque ya no se haga referencia expresa a ello en la Ley General Tributaria, pues de las reglas generales sobre carga de la prueba (art. 114 LGT y concordantes) resulta con claridad que la Administración ha de probar los hechos normalmente constitutivos de su derecho a liquidar, también en los supuestos de fraude de Ley tributaria, y por tanto -como no puede ser de otra manera- la concurrencia tanto del requisito objetivo (la realización de un hecho "equivalente" al hecho imponible) como del requisito subjetivo (el ánimo de eludir el tributo) del fraude.

En estas circunstancias la supresión del adjetivo "probado" no puede tener otra explicación que la voluntad del legislador de evitar un excesivo rigor en las exigencias probatorias, que de hecho habían convertido la apertura de un expediente de fraude de ley en una estrategia procedimental de defensa frente a la Inspección, pues no sólo quedaban automáticamente excluidas las sanciones (como sigue ocurriendo) sino que, en la práctica, la interpretación desmesurada que se había impuesto sobre la prueba del ánimo de defraudar condenaba de antemano dicho expediente al fracaso.

Dicho en otros términos, lo que se pretende con la nueva redacción es dejar claro que, en este ámbito, se aplican las reglas generales sobre carga de la prueba, y por lo tanto que, si bien la carga de la prueba sigue correspondiendo exclusivamente a la Administración, es admisible la prueba por indicios o a través de presunciones. Lo que en la práctica supone que a menudo no será necesario que la Administración aporte al expediente una prueba específica sobre el requisito subjetivo del fraude -como parecía exigir la redacción anterior, aunque en mi opinión hubiera sido posible y deseable una interpretación distinta-, ya que de las circunstancias del caso concreto (es decir, de las circunstancias objetivas concurrentes en el hecho "equivalente" cuya realización ha de probar la Administración) podrá presumirse a menudo la voluntad de obtener un ahorro fiscal.

Si pensamos por un momento en las operaciones (primas únicas, cesiones de crédito, leasing, bonos austríacos, etc) que en los últimos tiempos han sido objeto de controversia, fácilmente podremos convenir que en muchos casos es bien fácil, conociendo exclusivamente las características y circunstancias concretas de cada operación, llegar a la convicción de que con la misma las partes implicadas pretendían fundamentalmente aligerar la presión fiscal o, al menos, evitar las retenciones. De hecho, el problema (que en la mayoría de los casos sigue pendiente ante los Tribunales) no radica en si con este tipo de operaciones se pretendía o no un ahorro fiscal, sino en si dicho ahorro supone una legítima economía de opción o, en caso contrario, era necesaria o la apertura de un expediente especial de fraude de ley o podía, sin más, practicarse liquidación con imposición incluso de sanciones. Lamentablemente, la Administración ha venido optando hasta ahora, con una perseverancia digna de mejor causa, por esta última alternativa, pero asando la misma en una desfasada interpretación económica o en variantes de la misma, como el negocio indirecto, que reiteradamente hemos criticado desde estas páginas, en la convicción de que este modo de proceder, aparentemente más cómodo que el riguroso manejo de las categorías jurídicas, a la larga se encuentra abocado al fracaso; y aunque la última palabra la tienen todavía los Tribunales, buena prueba de ello ha sido la contundente reacción del legislador, a través de la nueva redacción de los arts. 23, 24 y 28 de la Ley General Tributaria, que ahora nos ocupan.

ESTUDIOS

Podemos, por tanto, concluir que la omisión de toda referencia expresa a las exigencias de prueba no busca en modo alguno alterar la distribución de la carga de la prueba (para lo que hubiera sido precisa una norma expresa) sino simplemente evitar excesos interpretativos que pudieran situar a la Hacienda ante la necesidad de una "probatio diabólica" que hiciera inviable el expediente de fraude de ley, como en la práctica había venido ocurriendo hasta ahora.

c) Inexistencia de previsión expresa o tipificación en la norma tributaria.

Junto al doble requisito -objetivo y subjetivo- examinado, la nueva redacción del art. 24.1 exige que el hecho en fraude de ley tributaria se "ampare en el texto de "normas dictadas con distinta finalidad. Aunque la literalidad de la norma no deja claro si estamos ante una circunstancia objetiva o subjetiva, e incluso pudiera llevar a pensar, en una primera aproximación, que se trata de un requisito adicional del concepto de fraude (en el sentido de que es precisa no sólo la realización de lo que venimos llamando un hecho "equivalente", y la prueba, aunque sea por indicios, del propósito de eludir el tributo, sino también que dicha elusión se pretenda alcanzar precisamente buscando refugio en la letra de una norma tributaria que, rectamente interpretada, no es aplicable al hecho "equivalente"), a mi juicio lo único que se pretende es excluir la posible cualificación de fraude respecto a las operaciones que aparezcan suficientemente tipificadas por el ordenamiento tributario -se trate de negocios típicos o atípicos desde la perspectiva jurídico-privada, lo que manifiestamente nada tiene que ver-, en el sentido de que el legislador las haya contemplado de modo específico en sus consecuencias fiscales (como sería el caso de los llamados hechos imposables complementarios -Ersatztatbestände- en la doctrina alemana).

En otras palabras, las operaciones tipificadas por la ley tributaria -obviamente no sólo en su letra sino en su espíritu- deben liquidarse siempre aplicando a las mismas el régimen querido por la norma tributaria que específicamente las contemple, sin que nunca, cualesquiera que sean los resultados económicos producidos, sea posible la aplicación por analogía de un régimen tributario distinto.

Este es el caso, por ejemplo, de las operaciones de leasing, que tradicionalmente han venido disfrutando de un tratamiento fiscal privilegiado, aunque las ventajas del leasing se han ido reduciendo progresivamente, sobre todo a partir de la nueva redacción dada al art. 15 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades por la Ley 18/1991, y del art. 128 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, reguladora del Impuesto sobre Sociedades. Cualquiera que sea la opinión que se mantenga sobre la conveniencia de mantener este régimen especial parece evidente que la normativa vigente no autoriza a tratar el leasing como una compraventa a plazos (aunque la nueva Ley de Sociedades asemeja su tratamiento al de una compraventa al limitar la deducción de la parte de cuota correspondiente a la recuperación del coste del bien al duplo del coeficiente de amortización lineal según tablas), por más que de resultado económico de una y otra operación, si se ejercita la opción, sea equivalente, y que la opción por el leasing como fórmula de adquisición a menudo venga determinada por consideraciones fiscales.

Del mismo modo, no cabe tampoco extender por analogía el hecho imponible del IRPF a los rendimientos obtenidos por profesionales o por artistas o deportistas a través de

sociedades instrumentales, en el sentido, por ejemplo, de excluir la deducción de determinados gastos para determinar la base imponible o de exigir retenciones a cuenta del IRPF sobre los rendimientos abonados a la sociedad, ya que la Ley tributaria contempla expresamente esta posible forma de elusión. De modo que, o bien concurren los porcentajes de participación y otros requisitos determinantes de la transparencia de la sociedad, en cuyo caso las bases imponibles, determinadas de acuerdo con las normas del Impuesto sobre Sociedades, se imputan a los socios residentes, sin otra particularidad en materia de retenciones que las previstas en el régimen de transparencia, o bien se aplica el régimen general del Impuesto sobre Sociedades. No sería posible, en cambio, que a través de un expediente de fraude de ley se llegase a considerar que los ingresos han sido obtenidos y los gastos realizados directamente por los socios, por mucho que el resultado económico sea equivalente al que alcanzarían los profesionales, artistas o deportistas sin la interposición de la sociedad, y ello aunque se pueda probar que con la creación de la sociedad sólo se busca retrasar el pago del tributo, eludir limitaciones en los gastos deducibles u obtener cualquier otra ventaja fiscal.

Más evidente es aún, si cabe, el fraccionamiento de una donación en varias de cuantía inferior, en cuyo caso procede por imperativo legal la acumulación si entre ellas no median más de tres años, pero evidentemente no procede acumulación alguna, ni siquiera por analogía, cuando ha mediado un lapso de tiempo superior. Una vez más el legislador ha contemplado la posible elusión del tributo, y ha establecido expresamente hasta dónde debe llegar el gravamen, por lo que no cabe ir más lejos a través de la analogía ya que, si el legislador lo hubiera deseado, lo habría dicho expresamente, por ejemplo acudiendo a una fórmula abierta en la formulación del límite temporal para la acumulación.

Y los ejemplos podrían multiplicarse hasta el infinito. Fácilmente puede advertirse que, de interpretarse así la norma cuenta con un sólido **fundamento en la seguridad jurídica**, pues no sería admisible en ningún caso que una operación, perfectamente prevista y regulada en sus consecuencias tributarias por el legislador, se viera sometida a un régimen tributario distinto aplicado por analogía, ya que no es misión de la Administración -ni siquiera a través del expediente de fraude de ley- enmendar la plana al legislador, por muy equivocada, injustificada o incluso discriminatoria que pueda parecer la norma de que se trate, sin perjuicio obviamente de la posibilidad de instar su reforma a través del ejercicio de la iniciativa legislativa.

d) Carácter inhabitual de la operación.

Podemos, por tanto, concluir que el fraude a la ley tributaria 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 realización se ha evitado conscientemente. Y ello con independencia de que se haya aprovechado positivamente el "texto" de una norma dictada con finalidad distinta, o la conducta realizada no busque amparo en norma alguna, sino precisamente en una laguna de la ley, ya que la expresión "amparándose" en el texto de normas dictadas con distinta finalidad no contiene, como hemos dicho, una exigencia (requisito positivo) del concepto de fraude, sino una exclusión o restricción de dicho concepto, en el sentido de que las ventajas fiscales que se pretenden obtener no aparezcan expresamente otorgadas por el ordenamiento tributario.

ESTUDIOS

Aun con esta última limitación, el fraude de ley constituye un extraordinario privilegio para la Administración, y una quiebra importante del principio de "tipicidad" consagrado en el art. 23.3 de la Ley General Tributaria, y por tanto de la seguridad jurídica. Por ello, y aunque nada se diga en el art. 24, entiendo que no es posible utilizar el expediente de fraude de ley para enfrentarse a operaciones masivas o generalizadas de elusión del impuesto. Si se generaliza la elusión del hecho imponible a través de un determinado mecanismo, lo razonable -y a mi juicio jurídicamente exigible -la intervención del legislador creando el correspondiente hecho imponible complementario o adoptando las medidas oportunas, incluso con carácter retroactivo. Y si la retroactividad no es posible porque atenta a la seguridad jurídica, menos aún será admisible la exigencia del tributo por analogía, que supone una inseguridad aún mayor.

Dicho en otros términos, el expediente de fraude de ley constituye un mecanismo excepcional para gravar determinadas economías de opción aisladas, de un contribuyente concreto. Pues lógicamente resultaría desproporcionado exigir una reforma de la Ley para enfrentarse a cada caso singular de fraude.

En el bien entendido de que no quiere decirse con esto que todo negocio inhabitual o anómalo pueda por ello calificarse como fraude a la Ley tributaria. Lo que ocurre es precisamente lo contrario: las operaciones habituales en el tráfico o generalizadas en la práctica (primas únicas, bonos austríacos, etc.) no pueden gravarse nunca por analogía acudiendo al expediente de fraude de ley.

Es preciso, por tanto, que se trate de un negocio inhabitual o infrecuente, en el que concurran los requisitos subjetivo y objetivo antes mencionados, y que no haya sido tipificado por el legislador tributario. Aunque, como se ha dicho, no bastan estos requisitos sino que es necesario además que la economía de opción o beneficio tributario que se consigue repugne a la lógica del sistema, o si se quiere resulte injustificado desde la perspectiva del ordenamiento jurídico-tributario en su conjunto. Pues no se trata de gravar a través del expediente de fraude de ley todas las economías de opción, que en principio deben presumirse queridas por el legislador, ni siquiera las economías de opción logradas en operaciones singulares y anómalas, sino sólo aquéllas en que el beneficio que se consigue resulte radicalmente incompatible con el sistema de valores implícito en el sistema tributario.

Se trata, obviamente, de un juicio de valor sumamente delicado, y por ello sería aconsejable que la resolución de los expedientes de fraude de ley se encomendase a un órgano verdaderamente imparcial e independiente, al margen de la estructura de la Agencia, e incluso sería deseable, a mi juicio, acudir a una fórmula de tipo arbitral.

2.- La radical diferencia entre el fraude a la ley tributaria y el fraude de ley regulado en el art. 6.4 del Código Civil.

a) La tradicional reconducción del fraude a la Ley tributaria al art. 6.4 del Código Civil y sus consecuencias: crítica de esta postura.

El fraude de ley tributaria, tal como acaba de ser definido, debe distinguirse con claridad del fraude a la Ley a que se refiere con carácter general el art. 6.4 del Código Civil. Ciertamente no parece ser ésta la opinión de la doctrina, que mayoritariamente ha venido considerando el

fraude a la ley tributaria como una manifestación específica del fraude a la ley regulado con carácter general en el Código Civil.

Desde esta perspectiva, a mi juicio errónea, se ha criticado que la Ley tributaria opte por exigir la prueba del ánimo defraudatorio, frente a la configuración puramente objetiva del fraude a la ley que es defendida mayoritariamente por la doctrina y la jurisprudencia civil. E igualmente se ha criticado que la ley tributaria aluda a un hecho "equivalente" (que en cuanto distinto del hecho imponible sólo podría dar lugar a una legítima economía de opción), y prevea como remedio frente al fraude la aplicación por analogía (y no directamente) de la ley defraudada, pues, trasladando los esquemas civiles al ámbito tributario, el fraude debería configurarse -según esta opinión- como la realización del hecho imponible definido en una ley (ley defraudada), quedando aparentemente la conducta cubierta por otra norma tributaria más favorable (ley de cobertura) que, debidamente interpretada, no resulta aplicable al caso.

Desde estas coordenadas se había defendido incluso la improcedencia del expediente especial al que hacía (y sigue haciendo) referencia el art. 24 de la LGT, pues -se decía- en ausencia de norma expresa en la Ley General Tributaria, la aplicación supletoria del art. 6.4 del Código civil hubiera permitido la declaración del fraude y la aplicación directa de la norma defraudada a través del procedimiento general de inspección, exigiendo no sólo intereses de demora sino incluso sanciones. La excesiva prudencia del legislador tributario de 1963 al regular el fraude se explicaría única y exclusivamente, según esta opinión, por tratarse de una figura huérfana de reconocimiento positivo en el momento de redactarse la Ley General Tributaria, ya que constituía entonces una simple creación jurisprudencial de aplicación rigurosamente excepcional, que sólo una década más tarde tuvo entrada en el Código Civil, con ocasión de la reforma del título preeliminar de éste en 1973.

Llevando esta opinión a sus últimas consecuencias, sería posible sostener la derogación tácita del art. 24.2 LGT por el nuevo título preliminar del Código Civil. Y aunque la doctrina no llegó nunca a tanto (limitándose la mayoría de los autores a postular de lege ferenda la derogación expresa del art. 24.2, o su modificación para adecuar el fraude a la ley tributaria a la regulación civil), e incluso la propia Administración confirmó en 1979 la plena vigencia de la específica regulación del fraude a la Ley tributaria que entonces seguía contenida en el citado art. 24.2 LGT (pues el contenido del desarrollo reglamentario aprobado a través del RD 1919/1979 no permite albergar duda alguna al respecto), sin embargo en tiempos más recientes esa misma Administración llegó a creerse legitimada para prescindir, lisa y llanamente, del mencionado precepto de la Ley General Tributaria. Para ello, como es sabido, se procedió a derogar el RD 1919/1979 a través del RD 803/1993, de 28 de mayo, por el que se modifican determinados procedimientos tributarios, y ello con el beneplácito incluso del Consejo de Estado, que dictaminó favorablemente la citada derogación.

Pero la realidad es que, a través de la nueva redacción dada al art. 24 LGT, el legislador ha insistido en la subsistencia del fraude de ley tributaria en su configuración tradicional, y por tanto como un instituto radicalmente distinto del contemplado en el art. 6.4 CC. Pues el fraude a la Ley tributaria sigue consistiendo, como hemos visto, en la realización de un hecho "equivalente" (distinto por tanto al hecho imponible) con el ánimo probado de eludir el tributo, y la sanción frente al fraude de ley tributaria sigue siendo la aplicación por analogía de la "norma tributaria "eludida", sin que se alcancen las "ventajas fiscales que se pretendía obtener" (art. 24.2 en su nueva redacción).

ESTUDIOS

Obsérvese que, significativamente, se habla de norma “eludida” y no de “ley defraudada”, como es habitual en el contexto del art 6.4 CC. Como tampoco se hace referencia alguna a la existencia de una norma de cobertura (que como hemos dicho puede no existir), sino a la inexistencia de una norma tributaria que tipifique o contemple específicamente, en su letra y en su espíritu, el hecho “equivalente” de que se trate. Además de excluirse expresamente -ahora con rango de ley, y no sólo reglamentario- las sanciones.

La nueva redacción del art. 24 de la Ley General Tributaria viene a constituir de esta forma una verdadera interpretación auténtica que como tal se impone retroactivamente a todos -incluso a los Tribunales y, por supuesto, a la propia Administración-, en el sentido de que el fraude a la Ley tributaria ha tenido siempre, y sigue teniendo, una configuración distinta -pese a la coincidencia terminológica (en la que posiblemente haya de buscarse la fuente de los equívocos doctrinales)- al fraude de ley previsto en el art. 6.4 CC.

b) El art. 6.4 como mecanismo para proteger determinados principios de orden público frente a la autonomía de la voluntad y la imposibilidad de trasladar esta construcción al ámbito tributario.

En el Derecho privado la mayoría de las normas son dispositivas, por lo que el mecanismo del fraude de ley civil es necesario para evitar que, a través de la libertad de pactos que consagra nuestro ordenamiento, se vulneren las escasas normas imperativas existentes, como la responsabilidad patrimonial universal del deudor, o -por poner un ejemplo tradicional de fraude de ley- la indisolubilidad del matrimonio, cuando el ordenamiento consideraba esta cuestión como de orden público. De ningún modo parece admisible, para la doctrina privada, que a través de una fórmula indirecta, buscada conscientemente o no (el cambio de nacionalidad), se consiguiera un resultado prohibido (el divorcio), lo que llevaba a la aplicación de la ley defraudada y a considerar a dicha persona como no divorciada (aunque ello sólo desde la perspectiva del ordenamiento que consideraba la indisolubilidad como una cuestión de orden público, pues evidentemente el ordenamiento de la nueva nacionalidad reconocería plenos efectos al divorcio obtenido). Y lo mismo ocurre actualmente con la responsabilidad patrimonial universal del deudor, que no puede vulnerarse a través de la creación de una sociedad puramente artificial, sin actividad alguna, lo que justifica el llamado “levantamiento del velo”.

En el ámbito tributario, en cambio, no existen prácticamente normas dispositivas, y en todo caso sus normas reguladoras no ordenan ni prohíben conducta alguna sino que se limitan a “gravar” determinadas conductas, si éstas se producen; por lo que es difícil pensar cómo puede producirse un resultado contrario a la ley propia de un tributo, que sólo ordena pagar el tributo cuando se ha realizado el hecho imponible, pero no en otro caso.

Dicho en otros términos, en materia tributaria sustantiva no hay un núcleo de principios básicos de orden público que sea necesario proteger a través del fraude de ley en el sentido civil, pues manifiestamente no existe ninguna predeterminación sobre el nivel mínimo de tributación que corresponde a una determinada persona o actividad, el cual estará sólo en función de los hechos imposables realizados.

Cuestión distinta es que en algún caso pudiera acudir al art. 6.4 del Código Civil ante maniobras del contribuyente destinadas a eludir su responsabilidad patrimonial universal fren-

te a la Hacienda pública, que lógicamente tiene a su disposición los mecanismos de defensa que asisten a cualquier acreedor, además de otros exorbitantes del Derecho privado. Pero fuera de estos casos de fraude a la ley civil (por ej. al art. 1911 CC), que normalmente se producirán en la gestión recaudatoria, resulta conceptualmente inimaginable la aplicación del fraude de ley en sentido propio, tal como lo regula el CC, al ámbito tributario. O dicho en otros términos: resultaría conceptualmente inimaginable una liquidación basada en el art. 6.4 CC, incluso aunque no existiera el art. 24 LGT.

c) El carácter antijurídico de los “actos” en fraude a la ley civil frente a la legitimidad, en principio, de la opción conseguida a través de los “hechos” en fraude a la ley tributaria.

Según resulta del art. 6.4 CC, el fraude a la ley civil consiste en la realización de una conducta prohibida o contraria al ordenamiento jurídico, pese a la apariencia de legalidad que deriva de la llamada ley de cobertura. Y por ello se trata siempre de “actos” en fraude a la Ley, y no de simples “hechos” jurídicos (en sentido estricto), pues de un hecho ajeno a la voluntad humana no cabe predicar su carácter prohibido o no, sino simplemente comprobar si se ha realizado.

Ahora bien, en el ámbito tributario sustantivo -donde no existen en rigor “actos” o “negocios” jurídicos en cuanto tales, sino “hechos” imponibles (pues como es sabido los actos y negocios gravados se contemplan por la ley tributaria desde una perspectiva puramente fáctica, al margen de la voluntad de las partes)-, resulta imposible, como ya se ha dicho, un supuesto de fraude a la ley reconducible al art. 6.4 del CC. No es ya sólo que exista una regulación específica aplicable con preferencia al Código Civil, sino que resulta imposible, por definición, un “acto” en fraude a la ley en el sentido de este último. Pues la consideración puramente fáctica del hecho imponible nos coloca inexorablemente ante la disyuntiva de que, o bien el hecho imponible se ha realizado, en cuyo caso procede el gravamen (y normalmente la omisión de éste será constitutiva de infracción, siendo aplicable el régimen general de infracciones y sanciones, sin más), o bien el hecho imponible no se ha realizado, en cuyo caso existe pura y simplemente una economía de opción, que nunca infringe el ordenamiento tributario, sin perjuicio de que éste ordene en casos extremos su gravamen a través precisamente del expediente de fraude a la ley tributaria; y siempre sin sanciones, en cuanto no ha existido infracción previa.

En este sentido es posible la existencia de un acto (por ejemplo la constitución de una sociedad) en fraude a la ley civil (para burlar a los acreedores), que no sea reconducible al fraude a la ley tributaria, pues constituir una sociedad no vulnera nunca el ordenamiento tributario, si se satisface el tributo correspondiente. En tal caso, dicho tributo se liquidaría normalmente (pues el “vicio” de validez en que el fraude a la ley civil consiste es irrelevante a efectos tributarios, según dispone el art. 25 LGT) sobre la operación societaria, sin perjuicio de la devolución que proceda en caso de que posteriormente se declare nulo el contrato de sociedad.

E igualmente puede existir fraude a la ley tributaria sin que exista fraude a la ley civil, como por ejemplo si se constituye y disuelve una sociedad, lo que obviamente no vulnera el ordenamiento privado (ni, en rigor, el tributario), pero sí puede suponer una economía de

ESTUDIOS

opción injustificada si con ello se pretende evitar el gravamen de una compraventa o una permuta.

Fraude a la ley tributaria y fraude a la ley civil son, pues, figuras que se mueven en órbitas distintas, y que se diferencian porque el fraude a la ley civil supone una vulneración del ordenamiento, mientras que el fraude a la ley tributaria supone simplemente realizar un hecho no gravado por la ley (lo que impide apreciar la existencia de vulneración de norma alguna) pero en circunstancias tales que el ordenamiento considera procedente aplicar el gravamen.

En este contexto, conviene hacer referencia a la posible objeción según la cual, si bien es cierto que la ley tributaria contempla siempre el acto o negocio gravado como un "hecho", sin embargo la voluntad de los particulares interviene para decidir si se realiza o no el hecho imponible. Lo que pudiera llevar a pensar que esta voluntad de realizar el hecho imponible, o de evitarlo, introduce un elemento subjetivo que permite aplicar el art. 6.4 del CC, en el sentido de que hace conceptualmente posible apreciar la compatibilidad o no con el ordenamiento jurídico de la conducta seguida. No estaríamos, en este sentido, ante un mero hecho, respecto al que sólo cabe predicar si se ha realizado o no, sino también ante la evitación o no realización, libremente elegida, de dicho hecho, que en cuanto elección voluntaria podría reputarse en algunos casos prohibida o contraria al ordenamiento.

Ahora bien, siendo evidente que la voluntad interviene en la opción entre realizar o no el hecho imponible, tampoco por esta vía podemos reconducir los supuestos de fraude a la ley tributaria al art. 6.4 CC. Pues sigue siendo cierto que, en todo caso, o bien se ha realizado el hecho imponible, o bien se ha realizado un hecho distinto, aunque produzca un resultado equivalente. Y en el primer caso estaremos ante una infracción (sancionable o no, según exista o no culpa o cualquier eximente de responsabilidad), y obviamente ante una infracción cualificada si además se intenta disimular el hecho imponible realizado (lo que influirá en la graduación de la sanción en los términos del art. 82 LGT). Mientras que en el segundo existe una pura y simple economía de opción. Y no puede ser de otra manera en aras a la seguridad jurídica, pues no cabe dar un tratamiento tributario distinto en función de meras conjeturas sobre si quien no ha realizado el hecho imponible, lo habría realizado o no de no existir el gravamen. Quiere con esto decirse que nunca puede reputarse como una conducta prohibida o, de cualquier otro modo contraria al ordenamiento jurídico-tributario, dejar de pagar un tributo a través de la no realización del hecho imponible. Cuestión distinta es que, aún siendo perfectamente admisible dicha conducta, en determinados casos la misma dé lugar al nacimiento de la obligación tributaria, que en estos supuestos excepcionales sólo puede liquidarse a través de un procedimiento especial.

Así, los hechos en fraude de ley no vulneran el ordenamiento tributario, lo mismo que no lo vulnera la realización del hecho imponible. La vulneración se produce sólo, obviamente, cuando -habiéndose realizado el hecho imponible- se incumplen las obligaciones materiales y formales que derivan del mismo. Y en esto precisamente se diferencia el hecho imponible del hecho en fraude de ley tributaria, ya que de este último no deriva en principio obligación alguna para el contribuyente, sino sólo la posibilidad de la Administración de practicar la liquidación, a través del correspondiente expediente inicial. Si dicho expediente no llega a iniciarse o culmina sin declaración de fraude de ley, el hecho que dio lugar al mismo quedaría como una simple economía de opción. Y si se produce la declaración de

fraude, sólo será posible hablar de incumplimiento cuando no se atiende la liquidación derivada del mismo.

3.- El carácter constitutivo o declarativo del acto por el que se declara el fraude de ley tributaria: el hecho imponible "no tipificado".

Desde el punto de vista dogmático, la configuración del fraude de ley que venimos defendiendo plantea el problema de si la obligación tributaria nace, en los supuestos de fraude, de la realización del que venimos llamando hecho "equivalente" (pues el hecho imponible no se ha realizado) o de la liquidación practicada a través del correspondiente procedimiento especial. Esta última alternativa supondría afirmar el carácter constitutivo de la liquidación frente al carácter meramente declarativo que para los demás supuestos (cuando no hay fraude de ley tributaria) le atribuye la doctrina mayoritaria y la jurisprudencia, lo que a mi juicio no resulta necesario ni correcto.

Más bien creo que debe afirmarse que la obligación tributaria nace del hecho imponible, como dice el art. 28.1 LGT, o de la realización de un hecho equivalente, en los supuestos del art. 24. En rigor, el hecho equivalente vendría a ser, de este modo, una especie de "hecho imponible no tipificado", lo que desde luego debe reputarse rigurosamente excepcional. E incluso parece preferible evitar esta última expresión, utilizando en su lugar la de "hecho equivalente" -como hemos hecho hasta ahora- pues es evidente que cuando la ley tributaria (incluido el art. 24 LGT) utiliza la expresión "hecho imponible", lo hace siempre para referirse al hecho imponible tipificado.

4.- La exclusión de sanciones.

a) La exclusión de sanciones "a efectos del fraude" como consecuencia de la legitimidad de la economía de opción conseguida.

De lo expuesto hasta ahora se desprende que el mecanismo del fraude de ley tributaria 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, ahora reconocida con rango legal, si bien la nueva redacción del art. 24 precisa que la exclusión de sanciones lo es a los sólo efectos del fraude. Con lo que no quiere decirse otra cosa, en mi opinión, que la declaración de fraude no excluye las sanciones que correspondan al hecho imponible realizado y no declarado, en los casos en que el hecho en fraude de ley constituya además el hecho imponible de un tributo distinto que tenga señalada una cuota menor. Por ejemplo, a quien constituye y disuelve una sociedad buscando los resultados de la permuta, puede exigírsele, a través del expediente de fraude de ley, la cuota correspondiente a Transmisiones, con deducción de la cantidad satisfecha por Operaciones Societarias si se hubiera autoliquidado e ingresado; pero ello obviamente no excluye que, cuando ni siquiera se ha ingresado la cuota que correspondería a este último concepto, puedan aplicarse sanciones sobre la misma.

ESTUDIOS

b) Las posibles infracciones graves derivadas de la conducta seguida en el propio expediente de fraude.

Tampoco es descartable *a priori* la posibilidad de sancionar las infracciones a que haya podido dar lugar la conducta del interesado en el propio expediente de fraude de ley, en el sentido de que, si abierto expediente se ocultan o falsean en el mismo datos relevantes para la liquidación que se dicte, podría haberse realizado el tipo previsto en el art. 79.a) en la medida en que dicha liquidación lleve a ingresar una cantidad inferior a la que se habría liquidado si la Administración conociese todos los datos.

Pues si bien, en principio, no existe obligación de declarar el hecho "equivalente", parece que, una vez incoado el expediente de fraude, el autor del hecho "equivalente" queda equiparado al contribuyente en el sentido de que queda obligado a formular cuantas declaraciones y comunicaciones se le exijan y a proporcionar a la Administración todos los datos, informes, antecedentes y justificantes que tengan relación con el hecho en cuestión. En este sentido, sería de aplicación el art. 35 LGT, pues aunque el hecho en fraude a la Ley no es un hecho imponible (al menos en sentido propio), muy bien puede equipararse al mismo una vez que se inicia el procedimiento especial que permite gravarlo por analogía, como si de un hecho imponible se tratara.

c) Infracciones simples.

Todo lo anterior al margen de las sanciones por infracción simple, que en cuanto se mueven en el plano de los deberes formales, y no en el ámbito tributario sustantivo, son aplicables autónomamente. Por ejemplo, las sanciones a que puede dar lugar la negativa u obstrucción a la acción inspectora son en principio igualmente aplicables cuando dicha acción se desarrolla a través de un expediente de fraude de ley. Siempre en el bien entendido de que del hecho en fraude de ley no surge, como tal, obligación formal alguna, salvo que dicho hecho constituya además el hecho imponible de un tributo distinto, de menor cuantía.

5.- La distinción entre fraude de ley y simulación como problema de interpretación y la necesidad de restringir la aplicación del primero.

Obviamente, no existe especialidad alguna en materia de infracciones y sanciones en los supuestos de simulación, que también deben distinguirse con claridad del fraude de ley. Pues, lógicamente, es procedente la imposición de sanciones -y con más razón si cabe- cuando la realización del hecho imponible se pretende ocultar o disimular, haciendo aparecer al exterior la ficción de un negocio distinto, que no está gravado, soporta un gravamen menor, o permite una deducción (facturas falsas, por ejemplo.), que es a lo que se refiere la nueva redacción del art. 25 de la Ley General Tributaria. El cual, por cierto, nada añade a lo que ya dice el art. 282, en la nueva redacción, y decía el antiguo art. 25 (apartados 2 y 3) rectamente interpretado. En este sentido, el nuevo art. 25 LGT viene precisamente a confirmar, una vez más, que el fraude de ley tributaria no consiste en la realización del hecho imponible buscando artificialmente cobertura en una norma dictada con una finalidad distinta, sino en una economía de opción.

No cabe desconocer, sin embargo, que en la práctica será difícil distinguir entre fraude de ley y simulación, pues en el primer caso no se ha realizado el hecho imponible, y en el segundo existe una apariencia de no haberse realizado (o de haberse realizado un gasto deducible, por ejemplo). Y precisamente la experiencia reciente aconseja alertar sobre el riesgo de que la Administración pretenda acudir a la figura de la simulación para evitar los rigores del expediente de fraude de ley. Frente a ello no cabe, una vez más, sino insistir en la necesidad de proceder a una cuidadosa labor de interpretación jurídica. Pues el hecho de que el contribuyente haya diseñado la operación para situarse en una zona en la que el régimen tributario aplicable resulta más favorable que el que normalmente corresponde a los negocios habitualmente utilizados para alcanzar el mismo resultado, plantea un evidente problema de interpretación. O bien el contribuyente ha conseguido eludir realmente el hecho imponible, es decir ha encontrado una laguna en el sistema tributario que le permite conseguir el mismo resultado con menor coste, o bien el hecho imponible se ha realizado, aunque procurando que al exterior trascienda una realidad distinta, puramente ficticia. Ni que decir tiene que en este último caso la liquidación es (y era) procedente (y a menudo con sanciones) sin necesidad de acudir al expediente esencial de fraude de ley. Pero sólo en este caso.

Obviamente, para decidir si se ha realizado el hecho imponible o no, y por tanto si cabe liquidar a través del procedimiento general de inspección, en principio con sanciones, o es preciso recurrir al expediente de fraude de ley, sin ellas, hay que atender, no a la voluntad del interesado (la economía de opción buscada de propósito sigue siendo tal) sino a la definición del hecho imponible efectuada por el legislador.

Si por ejemplo, la ley define como hecho imponible la percepción de dividendos, resultaría que otras fórmulas alternativas de retribución al accionista constituirían economías de opción, sin que sea admisible su gravamen (dada la necesidad de interpretar el hecho imponible en sus términos estrictos, ahora recogida en el art. 23.3 LGT) acudiendo a la realidad económica, el negocio indirecto u otras categorías de las que tanto se ha venido abusando últimamente. En estos casos de gravamen sólo sería posible, en su caso, a través del expediente de fraude de ley.

En cambio, si el hecho imponible se define como la percepción de cualquier utilidad derivada de la condición de accionista o partícipe, es claro que las posibilidades de exigir el gravamen a través del procedimiento general se amplían enormemente.

Ello es así porque el expediente de fraude de ley viene a colmar ciertas lagunas del sistema tributario que, en abstracto, el legislador podría haber evitado a través del establecimiento de hechos imponibles complementarios. Lo que, aunque parezca paradójico, obliga a restringir el ámbito de aplicación del fraude de ley, que no puede ser concebido como un remedio frente a los defectos de técnica legislativa, sino como un mecanismo de cierre del sistema que permite gravar aquellos hechos a los que ni ha llegado ni, por muy diligente que fuera, podría haber llegado el legislador. Pues no parece que los defectos o silencios de la Ley puedan volverse en contra del particular. La falta de tipificación como hecho imponible de una determinada conducta no puede, en este sentido, suponer el mismo nivel de gravamen, con menos seguridad jurídica, sino que necesariamente dicha falta de tipificación ha de traducirse por regla general en la exclusión del gravamen. No otra cosa supone la exigencia de ley para establecer el tributo y, sobre todo, de una ley suficientemente concreta y específica, como resulta de los art. 10.a) y 23.3 LGT, y de una reiterada jurisprudencia constitucional y ordinaria.

ESTUDIOS

Es decir, hemos de partir de la premisa de que el legislador debe siempre tipificar el hecho imponible con la amplitud necesaria para evitar las economías de opción que considera indeseables. Y si no lo hace así, aunque sea por error o incompetencia, la economía de opción resulta en principio legítima y no puede gravarse. La posibilidad de gravar hechos no tipificados sólo se justifica como remedio excepcional, ante la convicción de que siempre habrá algunos contribuyentes que encuentren caminos en los que el legislador no ha podido pensar pero que, de haber reparado en ellos, los habría gravado necesariamente. En mi opinión no se trata -insisto- de una solución a las imperfecciones de la ley, sino de un instrumento excepcional que resulta necesario para asegurar la plena aplicación de la ley tributaria, por muy perfecta que sea.

De ello nos ocuparemos más detenidamente en la parte final de este trabajo, pero importa insistir desde ahora en que la configuración del expediente de fraude como una fórmula para gravar determinadas economías de opción no debe entenderse, según lo que acaba de decirse, como la posibilidad de gravar cualquier economía de opción buscada de propósito. Pues no cabe que, ni siquiera con las mayores garantías que rodean al expediente de fraude, se permita a la Administración corregir las deficiencias de la ley, mas allá obviamente de las puramente terminológicas, que pueden superarse a través de la interpretación.

6.- Límites a la utilización del expediente de fraude de ley.

a) La imposibilidad jurídica de fraude a la Ley tributaria en materia de retenciones, deberes de información y beneficios fiscales.

Estas circunstancias, únicas contempladas en el art. 24 de la Ley General Tributaria, plantean ante todo el problema de si el mecanismo del fraude de ley es aplicable también en los supuestos en que no se ha eludido el hecho imponible, sino un presupuesto de hecho distinto, como el de la obligación de retener, o en lugar de eludir presupuesto alguno el contribuyente ha buscado de propósito una deducción o un beneficio fiscal.

Aun sin arriesgar una opinión definitiva sobre este punto, pues ha de atenderse a las peculiares circunstancias de cada caso concreto, en principio parece difícil imaginar un supuesto de fraude a la ley tributaria que no aparezca ligado a la elusión del hecho imponible mismo. En este sentido, aunque de la expresión "ventajas fiscales" utilizada por el art. 24.2 parece deducirse un alcance más amplio que el correspondiente al hecho imponible, entiendo que no es posible utilizar el expediente del fraude para exigir por ejemplo retenciones, pues la quiebra a la seguridad jurídica que dicho expediente supone se compagina mal con el empleo del mismo para evitar un simple retraso en el pago del tributo, que es la única ventaja que la elusión de retenciones u otros ingresos a cuenta podría reportar.

Tampoco cabe eludir al fraude de ley, en mi opinión, buscando a través de la exigencia de retenciones la información que el retenedor está obligado a facilitar periódicamente, pues de nuevo dicha finalidad podría conseguirse fácilmente solicitando los datos necesarios al amparo de art 111 LGT, que alcanza a cualquier persona, natural o jurídica, con independencia de que tenga o no obligación de retener. Si se considera necesario obtener información sobre determinadas operaciones es obvio que pueden efectuarse los

requerimientos individuales necesarios, o incluso establecerse una obligación de suministro periódica, sin necesidad alguna de exigir retenciones aplicando por analogía la norma que regula éstas.

En cuanto a las deducciones, exenciones o beneficios fiscales buscados de propósito, en situaciones en las que al intérprete podría parecer injustificado su disfrute, entiendo que en principio no cabe tampoco el recurso al art. 24 LGT, ya que se trata, por definición, de situaciones "tipificadas" por la norma tributaria. Si los requisitos de la deducción o beneficio fiscal de que se trate aparecen mal diseñados por la Ley (y no sólo en su letra, que obviamente puede corregirse a través de una interpretación restrictiva), cabe otra solución que la modificación de la misma. En este sentido, conviene recordar la necesidad de una interpretación y aplicación en sus propios términos de las normas reguladoras de las exenciones, que el art. 23.3 LGT contempla a efectos de prohibir la extensión por analogía del beneficio a supuestos no previstos en la Ley; pero que supone también la imposibilidad de dejar de aplicar la norma a los supuestos que la misma contempla, cualquiera que sea la valoración que la opción legislativa seguida merezca al intérprete, como no puede ser de otra manera en un Estado de Derecho.

Podría afirmarse la virtualidad de un expediente de fraude de ley en este ámbito -para añadir supuestos de exclusión de una deducción, exención o beneficio fiscal a los expresamente (o incluso implícitamente) previstos por la Ley- en la medida que eludir un supuesto de exclusión de la exención supone en realidad la elusión del hecho imponible. Pero entiendo que una restricción de este tipo, o bien puede llevarse a cabo por vía interpretativa -sin necesidad, por tanto, de un expediente especial- o bien no es posible. Pues o bien la norma de exención no contempla en su espíritu la situación de que se trate (aunque tenga cabida en su letra) o bien dicha situación ha de considerarse como tipificada por la norma tributaria, y por tanto al margen de la posibilidad de aplicación por analogía del gravamen.

De lo anterior se desprende que el expediente de fraude de ley debe normalmente limitarse a los hechos equivalentes al hecho imponible. Aún así, dicho expediente se configura como un poderoso instrumento en manos de la Administración, para exigir excepcionalmente el tributo por analogía, más que suficiente para hacer frente a las lagunas que, por muy perfecto que sea el ordenamiento tributario y por muy tupida que sea la red de hechos imposables complementarios (a través de los cuales el legislador intenta cerrar las vías alternativas para conseguir un resultado equivalente al del hecho imponible eludiendo legalmente el gravamen), siempre será posible encontrar.

b) La improcedencia del expediente de fraude cuando ha sido posible una reacción del legislador.

Aún limitado a los hechos equivalentes al hecho imponible, el fraude de ley tributaria supone una importante quiebra a la seguridad jurídica, que sólo se justifica ante la evidencia de que la Ley fiscal siempre irá a la zaga de la realidad. Ante esta evidencia, el propio legislador, a través del art. 24 LGT, ha optado por autorizar el gravamen por analogía de algunas determinadas conductas, pese a no estar tipificadas a efectos tributarios, como si se hubiera realizado el hecho imponible. Lo que ciertamente supone romper el principio de tipicidad tal como resulta de la prohibición de extender más allá de sus términos estrictos el hecho imponible,

ESTUDIOS

contenida actualmente en el art. 23.3 LGT. Y lógicamente, tan formidable privilegio para la Administración, que en una materia especialmente sensible a la seguridad jurídica puede aplicar excepcionalmente la ley tributaria por analogía, debe estar rodeado de una carácter rigurosamente excepcional.

Precisamente por ello las especiales garantías que rodean al fraude de ley tributaria, lejos de restringirse por la vía interpretativa (como viene postulando un sector de la doctrina e incluso la Administración, por considerar, incorrectamente a nuestro juicio, que se trata de reaccionar frente a conductas contrarias al ordenamiento jurídico), deben potenciarse al máximo. No sólo se trata de la necesidad de seguir un procedimiento especial -pues obviamente no basta el procedimiento ordinario de liquidación, sólo aplicable cuando se ha realizado efectivamente el hecho imponible "típico"-, sino que deben concurrir circunstancias especiales que permitan llegar a la conclusión de que, pese a no haberse realizado el hecho imponible, la voluntad del legislador hubiera sido la de gravar igualmente el hecho "equivalente" realizado, y si no lo ha hecho es porque ni si quiera ha podido imaginar la posibilidad del mismo. Pues en otro caso, hay que presumir que estamos ante una economía de opción querida o al menos tolerada, habida cuenta de que el sentido de la norma no depende de los que el legislador "quiere" (voluntas legislatoris), sino de lo que la Ley "dice" (voluntas legis), y por tanto cuando la ley calla (lo haya querido o no conscientemente el legislador) no puede crearse un tributo al margen de la misma.

De lo que pueden extraerse, en mi opinión, importantes limitaciones para el recurso al fraude, algunas de ellas expresamente previstas en la Ley y ya mencionadas:

a) Así, del tenor del art. 24 resulta que se excluye el expediente de fraude de ley cuando no existe el propósito probado de eludir el tributo. Por ejemplo, quien obtiene el resultado práctico de una compraventa o permuta, a través de la constitución y disolución inmediata de una sociedad, no debe verse sometido al gravamen propio de la compraventa o permuta si de las circunstancias del caso se deduce que las operaciones societarias no se han buscado exclusivamente con la finalidad de eludir el tributo correspondiente a las primeras, sino que, por ejemplo, un incendio impide continuar la actividad recién iniciada o una sentencia adversa hace imposible utilizar la patente para cuya explotación se había constituido la sociedad. Es decir, no cabe exigir el tributo cuando en la operación realizada existe un motivo económico válido que la justifica. Pues el fraude de ley tributaria, al permitir la exigencia de gravamen sobre ciertas economías de opción, no pretende en rigor cubrir todas las lagunas que puedan existir en el sistema tributario, las cuales han de presumirse queridas por el legislador, sino sólo evitar que a través de algunas de dichas lagunas, las que resulten manifiestamente no queridas por la Ley, se produzca un vaciamiento de la potencialidad recaudatoria del sistema. Dicho en otros términos, no se trata de poner remedio sin más a los olvidos del legislador, por muy graves que estos sean, sino simplemente de evitar que la imposibilidad de prever en su totalidad las alternativas que ofrece el mundo real vacíe de contenido la ley; pero obsérvese que hablamos de imposibilidad, y no de incapacidad o incompetencia del legislador.

b) Tampoco cabe apreciar la existencia de fraude de ley, cuando el hecho "equivalente" se encuentra tipificado o de algún modo previsto por la ley tributaria, pues en tal caso es clara la voluntad del legislador, y como ya hemos dicho la Administración no puede desonocer dicha voluntad por muy injustificada que pueda considerar la opción seguida por el legislador.

c) Por la misma razón, entiendo que no cabe en principio la declaración de fraude a la ley tributaria respecto a operaciones que ya se venían realizando, aunque fuera ocasionalmente, en el momento de aprobarse la ley tributaria presuntamente eludida o respecto a operaciones que en dicho momento ya estaban reguladas en otros sectores del ordenamiento, pues en tal caso hay que presumir que el legislador las conocía y que, si las deja al margen de la definición del hecho imponible (bien porque no las tipifica, bien porque formula el hecho imponible en unos términos tales que no resultan reconducibles al mismo) es porque no tenía voluntad de gravarlas. Pues –insistimos una vez más– el expediente del fraude de ley no puede utilizarse como un instrumento para corregir la ley, por muy defectuosa que sea, sino que se trata precisamente de lo contrario: de un mecanismo para hacer prevalecer la voluntad del legislador ante supuestos que no pudo prever expresamente pero respecto a los que repugnaría la elusión del tributo, en el sentido de que no quepa duda alguna de que, de haberse imaginado la posibilidad del hecho “equivalente”, éste se hubiera gravado.

d) Ello excluye también las operaciones inéditas en el momento de aprobarse la ley tributaria presuntamente eludida, pero que con posterioridad devienen habituales en la práctica de los negocios, pues hay que entender que ante una situación de este tipo, si el legislador considerase aplicable el tributo, habría reaccionado convenientemente. Ello no quiere decir, obviamente, que una operación o negocio jurídico inusual o desacostumbrado merezca, sin más, la calificación de en fraude de ley, sino precisamente lo contrario: que los negocios usuales en el sentido de habituales o más o menos frecuentes, aunque conduzcan a un resultado equivalente al hecho imponible, no pueden someterse al tributo si no es a través de la reforma de la Ley.

e) Por último, aunque sin ánimo exhaustivo, la necesidad de respetar en todo caso la voluntad del legislador permitiría entender, en mi opinión, que cuando se produce una modificación del régimen tributario aplicable, sin que se establezca expresamente la aplicación retroactiva de la nueva norma (que amplía el ámbito del hecho imponible, o de un componente del mismo sometido a retenciones como ha ocurrido en relación con las primas únicas), no cabe tampoco utilizar el expediente de fraude de ley para conseguir dicha aplicación retroactiva, que de haberse querido se hubiera establecido expresamente, dentro de los límites que al juego de la retroactividad permite el principio de seguridad jurídica. Y evidentemente, si la retroactividad no hubiera sido posible para el legislador, por chocar con la seguridad jurídica, menos aún puede serlo para la Administración a través del expediente de fraude de ley.

c) El riesgo de gravamen de las economías de opción al margen del procedimiento de fraude: negocios inusuales y en condiciones distintas a las del mercado.

En todo caso, aún restringiendo la posibilidad de utilizar el expediente de declaración de fraude de ley a supuestos excepcionales, como resulta de lo que acaba de exponerse, constituye un instrumento peligroso en manos de la Administración. Y el peligro no radica sólo en el riesgo de que a través del expediente de fraude de ley se pretendan gravar cualesquiera economías de opción que se detecten, olvidando los límites que la seguridad jurídica impone. Sino también y sobre todo, en que dicho gravamen indiscriminado de las economías de opción se pretenda al margen del procedimiento especial para declarar el fraude de ley.

ESTUDIOS

No cabe olvidar, en este sentido, los numerosos intentos de extender el hecho imponible a través de la interpretación económica u otros mecanismos similares que han proliferado en los últimos tiempos, que más que una restricción a la seguridad jurídica en aras a la efectividad del sistema, tolerable dentro de ciertos límites, como es el caso del fraude de ley, suponían lisa y llanamente prescindir del Derecho. Y, pese a la contundente reacción del legislador, la referencia al negocio "simulado" en la nueva redacción del art. 25 de la Ley General Tributaria puede jugar un papel similar, pues no debe olvidarse que los problemas que ha venido planteando la situación anterior no venían provocados tanto por la redacción de los preceptos hoy derogados o modificados como por la utilización abusiva de los mismos; utilización abusiva que no puede descartarse de antemano respecto al negocio "simulado".

A este respecto conviene insistir en que por negocio "simulado" ha de entenderse, según resulta de la propia terminología utilizada, el negocio meramente aparente o ficticio (véase el trabajo del profesor Ferreiro en el número anterior de esta Revista), que no puede confundirse con el negocio realmente celebrado pero carente de un motivo económico válido, ni menos aún con el negocio celebrado en unas 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. 25 LGT 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 deducción), 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.

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 las operaciones vinculadas, por ejemplo), como no sea a través del expediente de fraude de ley, si se cumplen los requisitos para incoar éste.

7.- La necesidad de desarrollo reglamentario y la imposibilidad de abrir expedientes de fraude en tanto no se produzca el mismo.

El propio tenor literal del art. 24 LGT, en su regulación actual, exige la aprobación de una normativa reglamentaria que regule el procedimiento de declaración de fraude de ley, y en su caso aclare los supuestos en que puede o debe recurrirse al mismo. Este desarrollo reglamentario resulta en mi opinión de la máxima urgencia -sobre todo habida cuenta de la derogación del reglamento de 1979, ya que el vacío existente no hace sino incrementar el riesgo de que la liquidación se intente por el procedimiento ordinario, con vulneración de las garantías del particular; el cual obviamente no puede pretender ningún beneficio de la "simulación", pero sí cuando ha conseguido (sin engaño ni ficción alguna) encontrar una vía no gravada por el legislador, en cuyo caso la aplicación del tributo por analogía sólo es posible excepcionalmente, y en todo caso ha de ir acompañada de las necesarias cautelas.

En tanto el necesario procedimiento especial no se apruebe, la Administración debe abstenerse, en mi opinión, de iniciativa alguna respecto a los hechos en fraude de ley tributaria. Pues en estos casos no cabe, a mi juicio, el ejercicio de la potestad administrativa por una vía distinta del "expediente especial" a que se refiere el art 24. En particular, no cabe acudir al procedimiento general de inspección (y menos con sanciones), ni tampoco al procedimiento administrativo general (aunque parece que se han abierto dos expedientes de fraude por esta vía), pues si bien es cierto que, en ausencia de un procedimiento específico, se aplica sin más el previsto en la Ley 30/1992, en cuanto Derecho supletorio, ello difícilmente puede ser así cuando la ley ordena precisamente un procedimiento "especial".

Téngase en cuenta, además, que aquí no es aplicable la tesis según la cual la inexistencia de procedimiento o de desarrollo reglamentario no puede ser obstáculo para el ejercicio del derecho sustantivo, pues dicha tesis se ha elaborado como mecanismo de protección de los particulares (y de las Comunidades Autónomas y entes locales) frente al Estado, y no es trasladable por tanto a las situaciones activas de la Administración frente a los contribuyentes. Téngase en cuenta, además, que en el caso que nos ocupa la falta de desarrollo reglamentario es imputable precisamente al propio acreedor, por lo que mal podría pretender el ejercicio del derecho sustantivo quien, para ello, tiene en su mano el paso previo de aprobar el correspondiente procedimiento.

En todo caso, hubiera sido deseable que la Ley precisara mínimamente en qué debe consistir la especialidad del expediente de fraude de ley. Pese al silencio del art. 24 LGT en este punto, entiendo que al menos la especialidad debería radicar en el órgano competente para resolver. El peligro que, para la seguridad jurídica, supondría un abuso del fraude de ley tributaria aconseja -si no obliga- atribuir la competencia a un órgano verdaderamente imparcial que no se vea en modo alguno contaminado por la impresión que, se quiera o no, el actuar se forma tras la inspección, y que fácilmente se traslada al Inspector jefe e incluso a los Delegados de la Agencia. Desde esta perspectiva, entiendo que debería meditarse la posibilidad de una solución de tipo arbitral, que redundaría en una mayor garantía para los contribuyentes afectados; especialmente si al órgano que pueda crearse al efecto se atribuyese, además, la facultad de atender con carácter vinculante las consultas formuladas por los particulares con anterioridad a la realización de la operación de que se trate.

De no hacerse así, al menos convendría suspender la ejecutividad de la liquidación derivada de la declaración de fraude hasta que tal declaración sea firme (el proyecto actualmente en tramitación prevé, según parece, que tal liquidación sea ejecutiva en cuanto recaiga resolución en vía económico-administrativa), a cuyo efecto cabría incluso separar la declaración de fraude de la liquidación, y subordinar la práctica de esta última a la firmeza de la anterior.