
ESTUDIOS

EL FUNDAMENTO "EX LEGE" DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA EN LOS COMPORTAMIENTOS CON FRAUDE A LA LEY.

(En torno al nuevo artículo 24 de la L.G.T.)

José Luis PEREZ DE AYALA

Catedrático de la Universidad San Pablo-CEU

Miembro de la AEDAF

I. Perplejidades doctrinales ante la nueva regulación del fraude a la Ley Tributaria en el Art. 24 de la LGT modificado por la Ley 25/1995 de 20 de julio. Concepto que se adopta.

1. La Ley 25/1995 de 20 de julio ha venido a dar nueva redacción al Art. 24 de la Ley General Tributaria, regulador del fraude a la Ley. En un primer momento, se recibe en la doctrina como un claro avance sobre la redacción anterior a la reforma que se había mostrado contradictoria e inoperante (1). Pero, de inmediato y paradójicamente, han surgido interpretaciones doctrinales fuertemente discrepantes, cuando no antitéticas e incompatibles, sobre el nuevo precepto.

A) El profesor Falcón ha señalado que, de este último resulta claro que el concepto de fraude a la ley tributaria se refiere a comportamientos en que no se ha realizado el hecho imponible tipificado en la ley eludida en fraude. Y a partir de aquí, señala que, entonces, lo que la nueva normativa viene a establecer es un concepto a la ley tributaria radicalmente diverso y regulado por el Derecho Civil: concepto, el tributario, que se dirige a gravar por aplicación analógica de las normas que tipifican los hechos imponibles, no sólo los comportamientos elusivos de las mismas mediante fraude de ley; sino también, ciertos comportamientos, de *economía de opción*, en la medida en que estos produzcan resultados

1. Eseverri: "Comentarios a los artículos 24, 25 y 28 de la Ley General Tributaria".

En Alonso González y otros: "La reforma de la Ley General Tributaria", Barcelona, Cedex Editorial, 1995.

Un comentario crítico a los nuevos preceptos citados, en Ferreiro: "Notas sobre la reforma de la Ley General Tributaria", en Quincena Fiscal, Octubre 1995, nº 17, págs. 17 y ss.

Para la doctrina anterior al nuevo precepto es básica la obra de Tulio Rosembuj: "El fraude de Ley y el abuso de las formas en el Derecho Tributario", Madrid, M. Pons, 1994.

ESTUDIOS

económicos equivalentes a los específicos de los hechos imponible tipificados. Concluyéndose, así, en consecuencia, que:

- Los hechos en fraude de ley no vulneran el ordenamiento tributario, pues no se ha realizado el hecho imponible del que nace la obligación de tributar.

- En este sentido, afirma que se plantea el problema dogmático de si, en los supuestos de fraude, la realización del llamado *hecho equivalente* (en sus resultados económicos) al, pero no coincidente con, el tipificado por la norma eludida, es el que da lugar al nacimiento de la obligación tributaria impuesta por esta norma; ó si la obligación tributaria nace de la liquidación practicada en el expediente de fraude de ley, liquidación que tendría, así, carácter constitutivo.

- Tras pronunciarse por la primera opción, concluye en que el fraude de ley, en su nueva regulación, se configura *"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"*.

Una vez establecida esta última consecuencia, critica, en términos muy duros al nuevo precepto: *"... 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, más allá obviamente de las puramente terminológicas que pueden superarse a través de la interpretación"* (2).

B) Veamos, ahora, la valoración -antitética de la anterior- que sobre la regulación del fraude a la Ley Tributaria en el nuevo artículo 24 de la Ley General Tributaria, formulan los profesores Martín Queralt, Lozano, Casado Ollero y Tejerizo, en la última edición de su Curso de Derecho Financiero y Tributario (3).

Parten, y es de interés resaltarlo, del mismo punto que el profesor Falcón, punto que, por otra parte, es casi unánimemente sostenido por la doctrina. El comportamiento en fraude de ley tributaria se caracteriza inicialmente porque esta última se elude mediante un hecho o acto o negocio no tipificado en ella. Por tanto, no nace la obligación de tributar.

Pero tras esta plataforma común comienzan las divergencias entre uno y otros profesores. Así, los cuatro co-autores alaban que la nueva definición y regulación del fraude a la Ley Tributaria se haga, en el nuevo Art. 24 de la Ley General Tributaria, en términos casi textualmente coincidentes con su definición y régimen en el Derecho Civil.

2. El trabajo del profesor Falcón al que se alude se incluye como *"Editorial"* en el nº 17 de Quincena Fiscal, de la que es Director. La cita transcrita corresponde a la pág. 14. Su estudio concluye en el *"Editorial"* del nº 18, cuya lectura íntegra es de gran interés y muy sugestiva.

3. Martín Queralt, Lozano, Casado y Tejerizo: *"Curso de Derecho Financiero y Tributario"*, Madrid, Técno, 1995, págs. 212-216.

En efecto:

Dice el Código Civil

(Art. 6.4)

que los actos realizados al amparo de una norma que persigan un resultado prohibido por el ordenamiento jurídico o contrario a él, se considerarán ejecutados en fraude de ley y no impedirán la debida aplicación de la norma que se hubiese tratado de eludir.

Dice la Ley Gral. Tributaria

(Art. 24.2 y 3)

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

3. En las liquidaciones que se realicen como resultado del expediente especial de fraude de ley se aplicará la norma tributaria eludida..."

En consecuencia, los profesores Martín Queralt, Lozano, Casado y Tejerizo llegan a la conclusión de que en el nuevo régimen no es invocada ni aplicable, por innecesaria, la analogía para combatir los comportamientos en fraude a la ley tributaria.

Es innegable que tienen razón los cuatro profesores citados cuando establecen la fidelidad formal de la nueva regulación del fraude a la ley tributaria a su configuración en el Derecho Civil. Fidelidad que -añadimos nosotros- no sólo aparece de la comparación que hemos efectuado de textos legales, sino también del concepto que del propio comportamiento en fraude se nos da en el apartado 1 del Art. 24 de la Ley General Tributaria, utilizando palabras que están tomadas de la mejor doctrina civilista sobre el tema. (Así, Federico de Castro escribe que "*el fraude de ley, en sentido estricto o moderno, se da cuando se intenta amparar el resultado contrario a una ley en otra disposición dada con una finalidad diferente, pero con actos o negocios que hacen esperar el logro del resultado que se busca a pesar de lo dispuesto en la Ley que se defrauda*") (4).

De acuerdo con ello, es lógico que el mecanismo previsto en el Art. 24.2 y 3 de la LGT para combatir el fraude a la ley, es el mismo que establece el Art. 6.4 del Código Civil: *aplicar la ley defraudada*.

II. El meollo del problema jurídico tributario que se plantea a las dos concepciones sobre el fraude a la ley.

Pero en este punto surge un gravísimo problema que no escapa a nadie. ¿Cómo aplicar la ley eludida a un comportamiento que la defrauda o *rodea* mediante la no realización del hecho imponible?

4. F. de Castro: "El Negocio Jurídico", Madrid, Instituto Nacional de Estudios Jurídicos, 1967, pág. 370.

Como puede verse, hay frases que incluso coinciden literalmente con la definición que se contiene en el párrafo 1 del nuevo artículo 24 de la LGT.

ESTUDIOS

Este es el gran escollo, para combatir el fraude a la ley, el cual es expresivamente resumido por el profesor alemán Kruse, en un reciente trabajo, y en los siguientes términos:

"El problema de la violación indirecta de la norma tributaria se resuelve por tanto en una cuestión de realización del presupuesto. El Crédito (del Ente Público) al Impuesto surge sólo cuando el mismo se ha realizado y en aquel preciso momento nace también la deuda tributaria.

Aquel que pretende violar indirectamente las leyes tributarias organiza con artificio los hechos que coinciden con el presupuesto de hecho tipificado en la norma, de forma que quede sin efecto la hipótesis impositiva prevista (en ella).

En ramas diversas del Derecho Tributario, la violación indirecta de la ley puede ser obstaculizada mediante el procedimiento de la Analogía (...) pero no se pueden crear hechos imponibles a través de la analogía (y en consecuencia) resulta necesario elaborar un mecanismo jurídico particular dirigido a evitar violaciones de normas tributarias" (5).

Y es este mecanismo el que pretende establecer entre nosotros el artículo 24 de la LGT.

Una posible solución sería interpretar este artículo 24 de la Ley General Tributaria como un precepto que consagrara una *ficción legal* equiparadora. Así, los comportamientos realizados en fraude de ley tributaria, han de ser gravados como si (este "como si" es la técnica legislativa propia de las ficciones legales equiparadoras) fueran los hechos imponibles tipificados en la ley eludida. Esta "ficcio iuris" equiparadora vendría a afectar, pues, a los hechos, actos o negocios realizados en fraude, a los que el legislador tributario *finje como si* fueran hechos imponibles, pese a no serlo jurídicamente.

Esta interpretación del artículo 24 de la Ley General Tributaria:

1º) Me ha sido sugerida por una frase del profesor González García: "*En el fraude a la ley, el sujeto no realiza el hecho imponible (de la norma que defrauda) pero actúa como si lo realizara*" (subrayado nuestro). También por ciertas reflexiones del profesor Palao (6).

2º) Y esta circunstancia, se convertiría en "ficcio iuris" por el artículo 24 de la Ley General Tributaria, si se admite esta interpretación que le estamos dando. La cual, por otra parte, consistiría en disponer que el que aplica la ley para combatir el fraude reconduzca al supuesto de hecho de la ley eludida, hechos que producen un resultado *equivalente* a él; aunque no coinciden con su tipificación.

La verdad es que la letra del artículo 24 parece, a primera vista, lo suficientemente paradójica como para suscitar cualesquiera perplejidades. En efecto:

– En su párrafo primero describe a los hechos, actos y negocios en fraude de ley tributaria como de resultados *equivalentes al hecho imponible*. De donde parece deducirse, como señala Falcón, *que no constituyeron su realización*. Esto es, no son realización del hecho imponible tipificado en la ley que se elude.

5. Kruse: En Amatucci (Director): "*Tratatto di Diritto Tributario*". Cedam, Padua, 1994, Volumen III, págs. 210-211.

6. González García, E.: "*La calificación del fraude en los Procedimientos de Gestión e Inspección*". Ponencia al XXI Congreso Nacional de la Asociación Española de Asesores Fiscales, Salamanca, Octubre 1995. Ed. CISS, pág. 8. El profesor Palao parece sugerir la existencia de una ficción legal. Véase loc. cit. en nota nº 16, posterior.

– Pero en los párrafos segundo y tercero del propio artículo 24 se establece que tales hechos, actos o negocios en fraude de ley tributaria determinan que se aplique esta última (la defraudada), en cuanto fue eludida o incumplida, esto es en cuanto no se cumplió con la obligación del pago (7) del tributo en ella establecida. Lo cual sólo se explica, a la luz del artículo 28 de la propia LGT, si aquellos hechos, actos o negocios en fraude de ley fueran ya realización del hecho imponible o, como muy bien dijo -hace años Palao- el tributo exigido en virtud del expediente de fraude de ley tributaria ya era debido en base a, y en virtud de los hechos fraudulentos (8), en cuanto hechos imponibles realizados en fraude.

Y es, aquí, donde a nuestro juicio se llega al punto donde se encuentra la solución más satisfactoria en orden a la interpretación del artículo 24 de la Ley General Tributaria.

III. Una distinción clave y polémica: Hechos imponibles realizados sin fraude a la ley frente a hechos imponibles realizados en fraude a la ley (y, no, eludidos por el fraude).

Todas las contradicciones aparentes del artículo 24 de la Ley General Tributaria, desaparecen, en nuestra opinión, si se acepta que los hechos, actos o negocios que define en su apartado 1º se consideran por el legislador hechos imponibles realizados en fraude a la ley tributaria.

Si se acepta esta interpretación, la *equivalencia* entre estos hechos y los que se califican de hechos imponibles en el propio precepto, no se refieren a que estos últimos lo sean y los *equivalentes* no; unos y otros son -a efectos jurídicos- hechos imponibles, los unos cometidos sin fraude a la ley, y por ello plenamente coincidentes con la tipificación legal; los otros; realizados (si, realizados) como tales hechos imponibles con un *rodeo del contribuyente*, para *deformarlos* en orden a su coincidencia con el supuesto tipificado en la ley (véase la opinión de Kruse antes citada). Pero por el hecho de esta *deformación*, voluntariamente buscada por el contribuyente no dejan de ser ya hechos imponibles realizados, si bien lo son en fraude a la ley.

Esta distinción y matización comprendemos que sólo es admisible, desde luego, en una perspectiva doctrinal que sea contraria al formalismo jurídico (9) y que acepte una interpretación criticista y teleológica de la ley tributaria (dentro del respeto al principio de reserva de ley); y que,

7. El profesor Falcón en el loc. cit. en la Nota 2 entiende por ley eludida aquella cuya aplicación se evita, en fraude, mediante la no realización de su supuesto de hecho (ved. pág. 9). En el texto, nos referimos a dicha norma con un sentido distinto: como norma incumplida o infringida en la obligación tributaria que establece. Esta distinción de posturas, con todo lo que ambas tienen de opinables, es fundamental para entender el texto que sigue.

8. Palao: "El fraude a la ley en Derecho Tributario". Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública, 1966, nº 63, págs. 677 y ss. Volveremos luego a explicar su postura.

9. J. Larraz recordó ya, hace muchos años, la conocida frase de Esmein: "El Derecho fiscal como el Derecho Penal es un Derecho estricto", se está en la legalidad irreprochable en la medida en que se hace lo que no está prohibido, cualquiera que sea el motivo por el cual se haga. "No hay lugar en materia fiscal para la teoría del fraude a la ley". (Subrayado nuestro): Ved, Larraz: "Metodología aplicativa del Derecho Tributario", Madrid, Ed. Revista de Derecho Privado, 1952, págs. 14 y 60.

ESTUDIOS

por otra parte, admita una concepción causalista y no abstracta de los negocios jurídicos, ya que es, a menudo a través de estos últimos, (aunque no exclusivamente) como se lleva a cabo los que hemos llamado hechos imponibles realizados en fraude a la ley tributaria.

Como recuerda la mejor doctrina, es característica de estos negocios fraudulentos el *mal uso* de las formas jurídicas (10).

Consiste ésta como es sabido, en utilizar negocios a los que la ley regula y reconoce con un fin jurídico típico, al servicio de unos fines prácticos y concretos diferentes, de aquél fin jurídico del negocio utilizado.

Se ha hecho endémico, e inevitable, el siguiente ejemplo: dos personas quieren transmitirse un inmueble por compraventa.

Para evitar el impuesto correspondiente, constituyen una sociedad a la que el comprador aporta el precio y el vendedor el inmueble; a continuación disuelven la sociedad, adjudicándose, el comprador el inmueble y el vendedor el dinero del precio.

La transmisión patrimonial ha tenido lugar con un coste tributario inferior: el de constitución y disolución de la sociedad.

(Este ejemplo, tradicional, muestra que un negocio en fraude de ley puede ser, además, simulado; o fiduciario; o indirecto. Lo que plantea si debe ser regulado a través del artículo 24; o más bien, del 25 de la L.G.T., o, incluso, de ambos, por ser, el segundo precepto, complementario, y no alternativo, del primero).

Volvamos ahora, con este ejemplo, a discurrir sobre el fraude a la ley tributaria y su regulación en el artículo 24 de la Ley General Tributaria.

Prescindiendo de que el legislador español ya se ha enfrentado con este ejemplo y lo ha resuelto, como compraventa de inmuebles, en el artículo 108 de la Ley del Mercado de Valores, podemos, a efectos expositivos, utilizarlo para preguntarnos:

A) **¿Qué tipo de negocio ha existido en el ejemplo?**

B) **¿Cuál sería su tratamiento correcto por nuestro ordenamiento jurídico?** (si no existiera, repetimos, el citado artículo 108).

Según la mejor doctrina civilista, la respuesta sería:

- 1º) El citado negocio es un negocio en fraude de ley que *"no se enfrenta con la ley que pretende esquivar y busca amparo en otras leyes o principios del ordenamiento. Para la calificación jurídica del fraude se requiere que la ley evitada haya de entenderse de modo que deba aplicarse a dicho negocio... Es decir habrá que proceder a una interpretación extensiva y finalista de la regla objeto del rodeo, (hasta incluir al negocio en su radio de acción) y también a una interpretación estricta de las otras reglas utilizables como cobertura"* (11).

10. O anómalo, según fórmula expresiva y repetidamente recordada del artículo 10 de la Ordenanza Tributaria Alemana, la cual no debe, en puridad, identificarse con el abuso del Derecho.

11. F. de Castro, op. cit., pág. 371.

2º) En este orden de cosas, *"la calificación jurídica de los actos se hará en atención a su significado real (12)... "Y si se ha contrariado una regla... ordenadora de la eficacia de los distintos negocios; en este caso... habrá sumisión a las reglas que corresponden a la finalidad real del negocio" (13).*

3º) Y ello se debe a que aunque el negocio en fraude de ley -a menudo- no sea, por sí y en sí ocultado, sí que *oculta o disimula* una parte del negocio, aquella en que se encuentra el resultado ilícito perseguido... lo que, mientras no se advierte, le hace aparecer como negocio normal, pero en cuanto se pone al descubierto queda frustrado y en la condición que le corresponda según las normas que se le sean aplicables" (14).

4º) Y, para terminar, recordemos que *"los pandectistas alemanes recuerdan que en estos casos, el negocio jurídico contra o en fraude de ley; pese a serlo, se conserva por el ordenamiento jurídico tal como era realmente querido, lo cual no significa que se le convierta en otro, sino que se le vuelve por el lado que no estaba visible" (15).*

Volviendo a nuestro ejemplo: el negocio celebrado no era el aparente (constitución de sociedad) sino el realmente querido y ocultado: una transmisión patrimonial.

Ahora bien; trasladando estas ideas (que más que específicas del Derecho Civil son propias de una teoría general del Derecho no formalista ni abstracta) al campo tributario, ello significa reconocer que, en estos casos de mal uso de formas jurídicas, de negocios en fraude a la ley tributaria hay que considerar, como señala Palao (16) que se ha realizado sustantivamente, aunque no formalmente, el hecho imponible. O, más simplemente, que se ha realizado en fraude de ley, (tributaria) como hemos sugerido, aunque no se haya anulado a efectos del Derecho privado. En efecto, en tales casos y mediante el expediente de fraude de ley: *"la ley tributaria respeta la licitud (civil, decimos nosotros) del objetivo perseguido y deja, en consecuencia, intacta la situación privada creada (mediante la constitución y disolución de la sociedad) (17). Pero hace coincidir (como hoy puntualiza el actual artículo 24, veinte años más tarde) (18) lo actuado (la transmisión patrimonial del inmueble) con las formas jurídicas predispuestas (se refiere a las tipificadas como normales, en el ejemplo, la compraventa), por el Derecho privado, para la obtención de dichas finalidades (la transmisión del inmueble), la forma con la sustancia. Por eso puede decirse que se ha realizado el*

12. *Ib idem*, pág. 372.

13. *Ib idem*, pág. 374.

14. *Ib idem*, pág. 375.

15. *Ib idem*, pág. 488.

16. Palao: *"Economía y Derecho en la aplicación de las Leyes Tributarias"*. En *Crónica Tributaria*, 1995, nº 73, pág. 73.

17. La cita que estamos transcribiendo, también de otro trabajo (el mencionado en la nota nº 8) del profesor Palao, se refiere, precisamente, al citado ejemplo.

18. El trabajo del profesor Palao del que estamos citando, es el de 1966 y se publicó en el nº 63 de la *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, con el título ya reseñado en la nota nº 8.

ESTUDIOS

presupuesto de hecho (esto es, la venta del inmueble, a efectos tributarios, y no la constitución de sociedad)".

Y concluye: "*De aquí el fundamento de la ilicitud del fraude a la ley tributaria. Por su medio se intenta conseguir la no satisfacción de un tributo que en realidad es ya debido*" (19).

IV. ¿Hay sitio para la analogía en la lucha contra el fraude a la Ley Tributaria?

A menudo ocurre -y nosotros mismos hemos -quizá- caído en ese error (20)- se confunden el empleo de la analogía y el expediente de fraude a la ley tributaria, como armas para luchar contra este último. Las páginas precedentes ponen de manifiesto que se puede llegar a desvelar y gravar el hecho imponible realizado en fraude de ley, sin necesidad de acudir a la aplicación por analogía de la ley defraudada, la cual, incluso, se considera jurídicamente inadecuada (véase la opinión antes transcrita del profesor Kruse, por cierto no pacíficamente compartida, según la cual la analogía supone crear "ex novo" por el aplicador del Derecho, hechos imponibles (21).

Si nos planteamos esta cuestión aquí, es porque creemos que cuando se habla del empleo de la analogía en la lucha contra el fraude a la ley tributaria, a menudo se piensa, sólo, en la llamada *analogía legis*. Y no en la *analogía iuris*. Siendo precisa, en cambio, ésta última, y sin duda utilizada en la interpretación teleológica (que no económica (22)) de las leyes tributarias, interpretación teleológica y *analogía iuris* que sí están presentes en el mecanismo de reacción contra el fraude a la ley previsto en los apartados 2 y 3 del artículo 24 de la Ley General Tributaria.

Hemos de acudir, de nuevo a los civilistas (Castán y Díez Picazo) para definir, respectivamente, y distinguir la *analogía legis* de la *analogía iuris*.

En la *analogía legis*: Se procede de lo particular (un supuesto de hecho regulado por una norma jurídica) a lo particular (otro supuesto de hecho no regulado, pero que, en base a la semejanza que guarda con el que sí lo está, se somete a la norma que rige para este supuesto regulado).

En la *analogía iuris*: Por el contrario, se procede a abstraer de un conjunto de normas, la ley tributaria reguladora de los hechos imponibles, unos principios que inspiran y motivan los supues-

19. Palao: "El fraude a la ley en Derecho Tributario", citado págs. 684-685.

Las explicaciones intercaladas entre los paréntesis, son nuestras, y esperamos resuman correctamente el resto de las ideas, conexas con el párrafo transcrito, que el profesor Palao expone en el contexto de su excelente trabajo.

20. Según acertadamente nos objetó, en su día, Arias Cañete: "Fraude de Ley y Economía de opción". En v.v. a.a.: Estudios de Derecho Tributario. Madrid. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid, 1979, Volumen I, pág. 533.

21. Para una excelente síntesis de las críticas a tal posición doctrinal, puede verse: Martín Queralt, Lozano, Casado y Tejerizo, "Curso de Derecho Financiero y Tributario" cit. págs. 210 y ss. y la doctrina allí mencionada.

22. Ved, Combarros: "La interpretación económica como criterio de interpretación jurídica". Civitas, Revista Española de Derecho Financiero, 1984, nº 44.

tos en ellas tipificados, por ejemplo, los de capacidad económica e igualdad. Y, en base a estos principios, se interpretan extensivamente -no se aplican por analogía- aquellos supuestos tipificados como hechos imponible (de acuerdo con los principios de capacidad económica e igualdad que los inspiran) como comprensivos de los comportamientos en fraude de ley, sustantivamente iguales a los tipificados, aunque no coincidentes formalmente con ellos, por la deformación intencional llevada a cabo por los sujetos defraudadores al realizar y construir los hechos imponible, deformación que no puede alterar su verdadera naturaleza jurídico-tributaria de tales.

Pues bien; es esta *analogía iuris*, la que, sin duda, tiene una función importante que cumplir en la aplicación de las leyes tributarias a los hechos imponible realizados -mediante artificio- en su fraude.

Porque como señalan Díez Picazo y Gullón (23), la *analogía iuris* en un mecanismo de aplicación de los principios generales del Derecho. Y creemos que es a esta *analogía iuris* a la que alude Tipke (24) cuando defiende, para el Derecho Tributario la necesidad de la analogía a fin de lograr la mejor observancia de los principios superiores de la imposición y al servicio de una interpretación principalista y teleológica de las leyes que los aplican.

Nunca, pues, a la *analogía legis*, de aplicación analógica de hechos imponible. Porque, como bien se ha escrito en una larga cita que nos permitimos resumir, de un trabajo, por cierto, poco citado:

"No obstante, deben formularse algunas precisiones a esta tesis:

a) *La obligación tributaria es una obligación ex lege, que nace de la realización de los hechos tipificados por la ley.*

b) *Nada obliga al contribuyente a realizar los hechos imponible, o a adoptar las vías más gravadas a la hora de dar forma jurídica a sus relaciones económicas. Por lo tanto, si el contribuyente es libre, dentro de ciertos límites, para adoptar la forma jurídica que más le convenga, ¿cómo pueden distinguirse aquellos comportamientos ilegítimos en fraude de ley de las lícitas posibilidades de opción que las leyes conceden a los particulares?. De aquí la lógica de la teoría clásica de Blumenstein y Hensel de recurrir a la intencionalidad fraudulenta como elemento diferenciador del fraude a la ley frente a la economía de opción. Pero el hecho de que las leyes tributarias no sean de naturaleza distinta a las restantes del ordenamiento jurídico, y de que deban ser interpretadas con arreglo a los criterios admitidos en derecho, lleva a pensar que si bien el intérprete no puede rectificar la elección de los hechos imponible realizada por el legislador, debiendo moverse dentro de los límites que le marca el texto legal, sí puede y debe, como dice Pérez de Ayala: "Tratar de definir cuál sea la relación entre el hecho imponible tipificado, y el objeto del impuesto que, como fenómeno socioeconómico, el legislador pretendía gravar a través de la tipificación de aquél concepto legal. No para aplicar el segundo en lugar del primero, sino para evitar que, jugando con las puras formas jurídicas y la literalidad de los preceptos lega-*

23. "Sistema de Derecho Civil", Técnos, Madrid, 1989, Volumen I, pág. 202.

24. Klaus Tipke: "Límites de la integración en el Derecho Tributario". (Recoge un resumen de su tesis en la reunión de la Asociación Alemana de Derecho Tributario, Maguncia, 1981), Cívitas, Revista de Derecho Financiero, 1982, nº 34, págs.183-184.

ESTUDIOS

les, los hechos imponibles y las leyes fiscales sean, respectivamente, atribuidas y aplicadas a realidades diversas de las pretendidas por el legislador al elaborarlas" (25).

Así, si la investigación del fin económico de las leyes impositivas, que en realidad se engloba en la interpretación lógica de las mismas, como demuestra Amatucci, es un método propiamente jurídico que en nada perjudica la certeza del derecho, parece lógico concluir que mediante una correcta interpretación de los preceptos jurídicos tributarios, los actos en fraude de ley se reconducen a una subespecie de los actos contrarios a la ley, tesis sostenida en nuestra doctrina por Amorós, E. González, Martín Oviedo y Pérez de Ayala, entre otros.

En resumen, acabando con las palabras de D. Jarach: "A nuestro parecer, vieron bien los escritores alemanes (Becker, Ball), que sostuvieron que la evasión fiscal no necesita ninguna especial reglamentación por parte del legislador, porque deriva lógica y directamente de los principios generales y sobre todo del criterio económico. Lo que ellos no demostraron suficientemente es el fundamento dogmático del criterio económico (26)". (27).

V. Conclusiones parciales

De todo lo anterior resultan importantes conclusiones:

1º) Lo que caracteriza a los comportamientos en fraude a la ley tributaria es el mal uso de las normas jurídicas y, normalmente, el empleo de negocios anómalos configurados por la discrepancia entre el fin jurídico típico que el Derecho les reconoce y el fin o resultado práctico buscado por las partes que los realizan. Siendo irrelevante, al respecto, cual sea su tipología concreta (simulados, indirectos, etc.) (28).

2º) Estos negocios anómalos -según el Derecho Civil y Mercantil- deben ser calificados -en cuanto hechos imponibles- por su naturaleza jurídica, que corresponde a la realmente querida por las partes y no a la apariencia, o forma, adoptada al celebrarlos, tal y como exige el sistema causalista del Derecho privado.

3º) A su vez, con ésta su naturaleza jurídica real extra-tributaria, deben ser calificados, en cuanto hechos imponibles, para aplicarles la ley (defraudada) que corresponde a aquella naturaleza ius privatista, y no por su forma o apariencia (artículos 25 y 28.2 de la Ley General Tributaria), si se acepta una interpretación no formalista, sino principalista y teleológica (que no económica) de los preceptos que tipifican los hechos imponibles en abstracto, basada en la *analogía iuris*, y no en la *analogía legis*.

4º) En consecuencia de todo ello, tales hechos imponibles en fraude a la ley deben con-

25. Fañña: "La interpretación de las leyes tributarias y el fraude a la Ley fiscal". Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública. Enero-Febrero 1975, nº 115, págs. 184-185.

26. Pérez de Ayala (J.L.): "La naturaleza de las leyes fiscales y el problema del fraude a la Ley tributaria". Memoria de la Asociación Española de Derecho Financiero 1966. Madrid 1967, pág. 563.

27. D. Jarach: "El Hecho Imponible", Buenos Aires, 2ª Edición, pág. 146.

28. Esta conclusión es más desarrollada en el apartado último del presente trabajo. Rogamos al lector lo consulte.

siderarse, ya, jurídicamente realizados ab-origine, a los efectos de aplicar el precepto defraudado, y exigir el impuesto correspondiente como ya debido en base a aquella su realización.

5º) Esta es la interpretación que ha de darse -en nuestra opinión- al nuevo artículo 24 de la Ley General Tributaria.

VI. Peligros a evitar en el gravamen de los comportamientos -hechos, actos o negocios- en fraude a la ley fiscal:

A) Prescindir de la ley de cobertura y, en consecuencia, prescindir del Derecho.

Como bien se ha dicho, el comportamiento en fraude a la ley se caracteriza básicamente, aunque no exclusivamente, por dos requisitos:

- a) Un uso anómalo de las formas jurídicas, amparándose en una ley de cobertura para eludir la norma defraudada.
- b) Ausencia de un motivo económico válido.

En consecuencia, la calificación jurídica de un negocio (ciñámonos, de nuevo, a este supuesto por razones de economía expositiva) en fraude a la ley requiere poner en relación el negocio a calificar con las dos normas mencionadas (la de cobertura y la eludida).

De forma que se cumpla el siguiente esquema:

ESQUEMA Nº 1

El negocio en fraude a la ley tributaria

1.

2.

Adopta la forma, pero no persigue los resultados típicos o propios, del negocio regulado por la Norma de Cobertura

No adopta la forma normal, pero persigue los resultados típicos o propios y exclusivos del negocio jurídico gravado por la Norma eludida.

Partiendo del esquema anterior, repetimos:

La calificación jurídica del negocio en fraude a la ley implica definir si, atendidos su forma jurídica y su real contenido negocial, perseguido por las partes, merece el calificativo de negocio en fraude a la ley. Lo cual implica poner en relación al negocio que se está calificando con dos Normas: una, la que le ha servido de cobertura; otra, la que se ha pretendido eludir.

Ahora bien; como se ha señalado por la doctrina, en los últimos tiempos, y bajo la vigencia del anterior artículo 25 de la Ley General Tributaria, la Administración Pública ha venido sustituyendo este esquema de calificación jurídica por otro que se limita a confrontar las cláusulas del contrato, no con el precepto en que se ampara, sino, sólo, con la norma fiscal que se pretende aplicar.

ESTUDIOS

Este criterio se adopta expresamente en varias Resoluciones del Tribunal Económico Administrativo Central (por ejemplo las de 8 de marzo y 9 de noviembre de 1994). En ellas no se ha procedido, para calificar y declarar sujeto a imposición el negocio que se calificaba, a investigar, primero, si se había pretendido acoger a alguna *Norma de Cobertura*; sino que, simplemente, se va directamente a una calificación económica, que no jurídica, del negocio, y en base a su contenido económico análogo con otras figuras o categorías tipificadas como constitutivas de hechos imponible en una norma tributaria, proceder a aplicar ésta, pese a no estar en ella tipificado el negocio que se estaba calificando. O sea, que se “*confrontan* (como dice la última de las dos Resoluciones citadas en su Considerando 4) *las cláusulas de un contrato, más que el precepto en que éste se ampara, con la norma fiscal*”.

O lo que es lo mismo, se prescinde -en el esquema gráfico que hemos incluido anteriormente- de toda una mitad (la izquierda del esquema) en la labor calificadora.

La doctrina ha señalado los defectos jurídicos de este planteamiento:

– De un lado, “se trata de eludir el enojoso expediente por fraude a la ley... marginar siempre que sea posible el expediente de declaración de fraude a la ley...” (29).

– Por otra parte, “es evidente que existen dos normas, que habrían actuado -de tratarse efectivamente de un supuesto de elusión del tributo- como ley de cobertura (...) y como ley defraudada (...), respectivamente, y al prescindir de estas normas limitándose las cláusulas contractuales con la segunda de ellas, lo que se hace es, en definitiva, prescindir del Derecho. Con este criterio, nunca existiría ley de cobertura y podría justificarse cualquier régimen tributario a través de una forzada reconstrucción del negocio que permite incrustarlo arbitrariamente en la hipótesis normativa que en cada caso se quiera. Ni que decir tiene que el “invento” conlleva no sólo una evidente inseguridad, sino también un riesgo de injusticias aun más graves que las que se pretenden evitar” (30).

Pero de aquí se derivan, además, otros dos gravísimos riesgos.

VII. Peligros a evitar en el gravamen de los comportamientos -hechos, actos o negocios- en fraude a la ley fiscal.

B) Creación *extra legem*, por analogía de contenido económico, de hechos imponibles no tipificados por el legislador.

El Profesor Falcón, del que tomamos la opinión anterior, la ha completado con toda coherencia y lucidez, en otro lugar: “*Cuando se actúa como hemos venido indicando, la Administración al prescindir de la norma jurídica, viene a dejar al arbitrio de la propia Administración Gestora el régimen tributario aplicable, pues al Inspector de turno le bastará afirmar que esta-*

29. Véanse los comentarios de Checa, González García, Lozano Serrano y Simón Acosta, en las “Presentaciones” a los números 37, 54 y 64 de “Jurisprudencia Tributaria” y la glosa a la primera de dichas “Presentaciones” por Falcón: “Editorial” en el nº 6 de “Quincena Fiscal”, 1995 (“Negocio indirecto y fraude de Ley”), pág. 5.

30. Falcón: “Editorial” citado en el nº 6 de “Quincena Fiscal”, pág.6.

mos ante una determinada realidad económica para justificar, al margen del ordenamiento jurídico, el régimen tributario que caprichosamente considere más oportuno" (31).

Y el procedimiento a seguir es el indicado. En base a la analogía de contenido económico, de actos y contratos fiscalmente no tipificados como hechos imponible con otros que sí lo están, se subsume a aquellos en la norma que tipifica a estos últimos, con lo cual el funcionario que realiza la calificación económica del contrato no tipificado como imponible, lo convierte en hecho tributario, lo crea jurídicamente como tal, por analogía.

Hemos de advertir plenamente que, como dice Gassner: *"El hecho mismo y su valoración económica no puede sustituir en el Derecho Tributario al hecho imponible como determinante de las consecuencias jurídicas"*.

Ramón Falcón, que transcribe y recibe esta opinión, concluye en que en la persecución del fraude de ley *"no se trata, por tanto, ni de prescindir del presupuesto de hecho para hacer prevalecer la realidad económica, ni de ampliarlo para incluir dentro del mismo situaciones que la ley no contempla"* (32).

La solución no procede por esta vía. Sino por la que hemos venido apuntando, de aplicar los criterios de calificación jurídica (no económica) propios y específicos para los negocios en fraude de ley, a los que hemos venido aludiendo y que ya hace muchos años, resumíamos así:

"En buena técnica jurídica y para los sistemas jurídicos causalistas o espiritualistas (como, por ejemplo, el español) la realización de un contrato sin causa o con causa falsa... hace a este contrato inexistente para el Derecho... por estar privado de, o falseado, uno de sus elementos esenciales. Habrá aquí, pues, un (más teórico que práctico) punto de partida -que implica en todo caso problemas de prueba muy difíciles- para atacar el acto en cuestión y enervar sus efectos jurídicos (tanto privados como fiscales)" (33).

Pero estas dificultades no autorizan a caer en los defectos de la calificación económica y gravar por analogía, también económica, de contenidos, a actos no tipificados por la ley fiscal.

Precisamente, este riesgo era posible con la antigua redacción del artículo 24 de la Ley General Tributaria. Pero a nuestro juicio, ya no es ni posible ni compatible, tras la reforma de dicho precepto. Veamos por qué, pues se trata de un tema importante:

a) En su anterior redacción el artículo 24 definía el fraude a la ley tributaria en base, tan sólo, a dos notas: Una, *que se tratase de hechos realizados con el propósito (la ley añadía probado) de eludir el impuesto*. La segunda nota, *que aquellos hechos elusorios produjeran un resultado equivalente al derivado del hecho imponible eludido*.

Pues bien; sólo en base a estas dos notas el concepto de fraude a la ley, como señalara el profesor Cortés, *"el artículo transcrito (esto es, el anterior 24) de la Ley General Tributaria no parece entender el fraude como una inconveniente utilización de una forma jurídica para obte-*

31. Falcón: "Editorial", en nº 20 de "Quincena Fiscal", ("Primas únicas e interpretación económica"), pág. 5.

32. Falcón: "Negocio indirecto y fraude de Ley", cit. en la nota 29, pág. 8.

33. Pérez de Ayala (J.L.): "Las Ficciones en el Derecho Tributario". Editorial de Derecho Financiero. Madrid, 1970, pág. 190.

ESTUDIOS

ner una ventaja tributaria, sino que... Hay fraude siempre que haya propósito probado de eludir el impuesto y el hecho realizado produzca un resultado (económico) equivalente al derivado del hecho imponible" con lo que se corre el riesgo de que ello conduzca a "la utilización económica del principio de capacidad contributiva como criterio de interpretación de manera parecida, en cuanto al resultado, a como lo hacía la Escuela de Pavía, es decir, trasladando la tarea propia del legislador, de éste al intérprete" (34).

Veamos lo que esto significa en los términos del esquema gráfico nº 1, expuesto por nosotros páginas atrás.

Significa, simplemente, que según los términos literales del antiguo artículo 24, no sería necesario más que "moverse" en la parte derecha del esquema. Y no haría falta acudir, precisamente, a la parte izquierda del citado esquema nº 1.

b) Pero entendemos que la nueva redacción del artículo 24, al añadir, como elemento definidor del fraude a la Ley Tributaria -a los dos ya mencionados del propósito elusorio y el resultado equivalente- el que aquél propósito y este resultado se sirvan de una norma *dictada con finalidad distinta*, esto es el mal uso, o uso anómalo de dicha norma implica que, entonces, la calificación de los comportamientos en fraude y su gravamen no pueden seguirse haciendo, como hemos venido denunciando que ocurría hasta ahora, prescindiendo la norma "mal usada". Esto es, el nuevo artículo 24 prohíbe, y debe ser suficiente para evitar, los defectos o desviaciones a que nos referimos en este apartado VII, y, también los apuntados en el apartado VI.

En suma, y volviendo al esquema nº 1: el nuevo artículo 24 obliga a servirse de las dos partes de dicho esquema, y no sólo de la derecha para calificar jurídicamente y tratar tributariamente a los hechos, actos y negocios en fraude de ley fiscal, según su verdadera naturaleza jurídico-privada, y no, sólo, por el contenido económico o fin perseguido por quienes lo realicen.

VIII. Peligros a evitar en el gravamen de los comportamientos -hechos, actos o negocios- en fraude a la ley fiscal: C) Oponer, disyuntivamente, los negocios en fraude a la ley a los negocios simulados e indirectos, prescindiendo, respecto de estas dos últimas categorías, del expediente especial del artículo 24, al amparo de los artículos 25 y 28.2 de la Ley General Tributaria.

Los tributaristas tendemos, a menudo, a conceder demasiada importancia práctica a la distinción -aceptada y necesaria y en un plano conceptual o de tipología jurídica- entre negocios en fraude de ley, negocios indirectos y negocios simulados (35).

34. Cortés (M): "El principio de la capacidad contributiva en el marco de la técnica jurídica". Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública nº 60, págs. 1000-1002.

35. Ved, por ejemplo, en la bibliografía más reciente sobre la nueva redacción de los artículos 24, 25 y 28 de la L.G.T.:

Eseverri: Comentario a los artículos 24, 25 y 28 de la L.G.T. en:

Alonso González y otros: "La Reforma de la Ley General Tributaria", págs. 31, 40-44, con ciertos matices.

Peña (J.L.) y Corcuera (A): "La Reforma de la Ley General Tributaria". Madrid, Mc. Graw Hill, 1995, págs. 9 y 16.

Consejo de Redacción de "Tribuna Fiscal": "La Reforma de la Ley General Tributaria", págs. 9 y 12, etc.

Ello conduce a afirmar, incluso, que en la nueva normativa de los artículos 23 a 28 de la Ley General Tributaria la distinción conceptual equivaldría a una disyuntiva. De forma tal que cada tipo de negocio tendría un tratamiento jurídico distinto. Los negocios en fraude a la ley tributaria serían los regulados por el artículo 24. Los indirectos, por el artículo 28.2. Los simulados, por el artículo 25 (36).

Este planteamiento disyuntivo, nos parece muy discutible e, incluso, peligroso, por las siguientes razones:

1ª) De un lado, hay que tener en cuenta que un mismo acto o negocio jurídico puede ser, a la vez, en fraude de ley, y simulado; o en fraude de ley e indirecto. Oigamos, de nuevo, al profesor De Castro: *"El reiterado y uniforme uso en la práctica de tales deformaciones ha originado una cierta tipificación social; la que, a su vez, ha creado la costumbre de hablar de negocios simulados, fiduciarios, indirectos y en fraude. Expresiones arraigadas ya, pero que encierran un grave peligro de confusión, respecto al que hay que estar bien advertidos. La verdad es que no son verdaderos tipos de negocios, ya que en ellos no se atiende a una finalidad específica regulada como tal por el Derecho (...). Por ello es inadecuado y causa de peligrosas confusiones el empeño de enfrentar disyuntivamente los negocios anómalos (que haya de ser, por ejemplo, negocio simulado o negocio fiduciario). Lo cierto es que se trata de anomalías que pueden recaer conjuntamente sobre un mismo negocio jurídico, el que por tanto, merecerá la correspondiente plural calificación" (37).*

2ª) Quiere decirse por tanto, que, en nuestra opinión, el artículo 24 de la Ley General Tributaria, y el expediente especial en él previsto, no puede obviarse, como en el pasado se ha hecho, recurriendo al artículo 25 actual, si el negocio en fraude es, además, simulado; o, acudiendo al artículo 28.2 actual, si estamos ante un negocio indirecto realizado en fraude a la Ley tributaria.

En la medida en que ya un negocio simulado, ya un negocio indirecto, sean efectuados con y por fraude a la Ley tributaria, el artículo 24 y su expediente especial es el precepto de inicial e inexcusable aplicación; sin perjuicio de que, además, y en este caso, con carácter complementario (y no sustitutivo ni alternativo) del 24, se acuda al 25 o al 28.2, respectivamente, en la medida en que además de cometer el fraude a la ley, el contribuyente se haya servido, también, y como instrumento, ya de una simulación, ya de un negocio indirecto.

3ª) No es obstáculo, creemos a tal interpretación, que a los solos efectos de aplicar la Ley defraudada, no proceda la sanción (artículo 24.3).

Porque, probada la simulación o el artificio, en la medida en que, además del fraude de ley, se pruebe una intencionalidad maliciosa, dolosa o culpable (y somos conscientes de las dificultades de tal prueba), habría que interpretar el artículo 24.3 en consonancia y armonización con el artículo 77 de la propia Ley General Tributaria para determinar si procede, o no la sanción.

36. Ved bibliografía citada en la nota 35.

37. De Castro: "El negocio jurídico", cit. págs. 329-330.

ESTUDIOS

Porque como se ha dicho, en tres opiniones recientes, particularmente acertadas, con las que cerramos este apartado (38):

a) *"Se descarta, (en el artículo 24.3) la imposición de sanciones a estos sólo efectos, si bien en el fraude de ley inteligentemente empleado puede haber más que simple negligencia. Habría que aplicar el último inciso del artículo 77.4,d) del nuevo texto de la Ley General Tributaria para que el fraude de ley no fuera comportamiento sancionable"* (39).

b) Y es que, en los comportamientos en fraude, con el propósito de eludir el impuesto:

"Lo relevante no es esta intención, sino la artificiosidad de la vía utilizada, sin perjuicio de que, salvo raras excepciones, esta anormalidad sólo se explique por el ánimo fraudulento" (40).

En suma, *"la existencia de fraude de ley per se, no implica automáticamente la imposición de sanciones... pero tampoco la descarta (...), probada la existencia de fraude a la ley, ningún sentido tiene, desde el punto de vista jurídico, que quien ha actuado in fraud legis quede inmunizado frente a posibles comportamientos constitutivos de infracción, que hayan tenido lugar en el desarrollo de sus actuaciones"*. Ya que ello significaría -como bien concluyen los componentes del Consejo de Redacción de "Tribunal Fiscal" en el párrafo que estamos transcribiendo- hacer a aquél que ha actuado en fraude a la ley, *"de mejor condición que quien ninguna relación tiene con un posible fraude de ley y no por ello resulta inmune a las posibles comisiones de infracciones"* (41).

Hay que advertir, sin embargo, que los miembros de aquél Consejo de Redacción de "Tribuna Fiscal" han manifestado, previamente, su opinión tajante de que el fraude de ley y la simulación son conceptos, en su opinión, "sustancialmente distintos y antagónicos", que nada tienen que ver entre sí (42).

Lo que sucede es que, como con su particular ingenio ha expresado gráficamente el Profesor Ferreiro, en orden a la identificación, o no, de negocio en fraude de ley y simulación relativa (identificación que él, por su parte, afirma, hasta el punto de limitar la aplicación del nuevo artículo 25 a la simulación absoluta), *"las opiniones pueden ser tantas como autores"* (43).

38. Véanse, también, las opiniones que hemos expuesto en el *Prólogo* al excelente libro de la profesora Isabel Sánchez Ayuso, sobre circunstancias eximentes y modificativas de la responsabilidad por infracciones tributarias, de próxima publicación.

39. Albiñana (C): *"El negocio indirecto como recurso de la Administración Tributaria"*. En *Tapia*, publicación para el mundo del Derecho, nº 83, septiembre 1995, págs. 7-10. La cita es de la pág. 10.

40. Palao (C): *"Economía y Derecho..."* cit., pág. 74.

41. *"La Reforma de la Ley General Tributaria"*, en *Tribuna Fiscal*, cit. pág. 11.

42. *Ib idem*, págs. 9 y 12.

43. Ferreiro: *"Notas sobre la reforma de la Ley General Tributaria"*. En *Quincena Fiscal*, octubre 1995, nº 17, pág. 19. En realidad, como observa F. de Castro, el negocio en fraude de ley obedece a una causa ilícita en cuanto el propósito negocial resulta contrario a una ley imperativa (en nuestro caso, la tributaria). (*Derecho Civil de España*, Madrid, Instituto de Estudios Políticos, I, págs. 598 y s.s.). Y partiendo de este planteamiento, señala en una ocasión posterior que:

Pero al margen de esta legítima pluralidad de opiniones en el plano doctrinal, nos parece que la que estamos proponiendo nosotros es la que mejor se adapta a la Exposición de Motivos de la Ley 25/1995 de 20 de julio, que es muy acertadamente resumida por los propios redactores de "Tribunal Fiscal" en los siguientes términos: *"La reforma trata de cohonestar el principio de seguridad jurídica con el robustecimiento de los instrumentos que permitan combatir el fraude de la única manera en que puede y debe ser combatido"*.

IX. Volviendo, desde el Derecho procedimental sobre el punto básico y polémico de este ensayo: ¿Se realiza, o no se realiza, el hecho imponible, en los comportamientos en fraude de Ley?

Ya hemos avanzado, y tratado de demostrar -y así lo hemos venido reiterando no sólo en las páginas que anteceden sino en otros trabajos nuestros- que sostenemos la tesis de que, en contra de la que suele ser opinión casi unánime, en estos comportamientos no deja de realizarse, en su verdadera naturaleza jurídica, (aunque se deforme u oculte en apariencia) el hecho imponible tipificado en la Ley que se defrauda.

Añadamos, ahora, que este mismo punto de vista ha sido destacado autorizadamente, con otra perspectiva distinta que la que hemos venido apuntando en un aspecto procedimental. Y la traemos aquí como un argumento más en favor de nuestra tesis.

Se trataría de saber si un expediente en fraude de ley puede, o no, incoarse, en el caso de que ya se hayan producido una inspección y una liquidación definitiva, respecto del mismo sujeto, período impositivo e Impuesto respecto de los que, con posterioridad a dicha liquida-

"En la mayoría de los casos, la ilicitud (de la causa) queda encubierta bajo una apariencia lícita, con lo que se estará en un supuesto de simulación relativa (art. 1276)".

(Paréntesis y subrayado nuestros. La cita corresponde a *"El Negocio Jurídico"*, cit. pág. 248). O lo que es lo mismo:

En la mayoría de los casos un negocio con causa ilícita, en fraude a la ley, es también un negocio con causa falsa, o sea simulado. No parece, pues, razonable que, en base a esta característica segunda (la simulación y la causa falsa), se ignore que es en fraude (o sea, se ignore que, también, tiene una causa ilícita) y se le sustraiga a la disciplina del artículo 24, y al expediente especial por considerar que -en su lugar- es de aplicación el artículo 25.

Digamos más: Si el negocio en fraude de ley adopta las características de un negocio indirecto (categoría, por cierto, cada vez más imprecisa como autónoma, para los modernos civilistas, estamos también plenamente de acuerdo con el profesor Ferreiro cuando afirma: *"La calificación por la Administración Tributaria de un negocio jurídico como un negocio indirecto conducirá... inexorablemente a la vía del expediente especial para el fraude de Ley prevista en el artículo 24 de la LGT"*. (loc. cit. pág. 18).

Recordemos, por otro lado, que como señala Albiñana (C) en su *Prólogo* a la nueva edición de la ya veterana obra de A. Martínez Lafuente sobre el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, la reforma del artículo 28.2 no ha obedecido a la voluntad del legislador de "amparar" en él al negocio indirecto (como algún autor, decimos nosotros, parece pretender), sino exactamente a lo contrario.

Albiñana se basa en una enmienda (la número 118) del Grupo Parlamentario Catalán en el Congreso de los Diputados. Una recopilación de todas las enmiendas y sus justificaciones se encuentra en Díaz Arias (Abogados): *"La Ley General Tributaria actualizada"*. Madrid, Gaceta Fiscal, 1995.

En este libro, en el de Banacloche (J): *"La Ley General Tributaria Reformada"*. Madrid, La Ley, 1995 y en la obra excelente, de Checa, García Luis, Merino y Moreno: *"La Reforma de la Ley General Tributaria"*. Valladolid, 1995, se encuentran interesantes opiniones, en general sobre la reforma y entre ellas, sobre el tema tratado en el presente artículo.

ESTUDIOS

ción definitiva, se descubre el posible fraude de Ley. Pues bien, como ha señalado Arias Cañete, a este supuesto sería aplicable el apartado b) del artículo 154 de la Ley General Tributaria. Y lo razona así:

"En efecto, en el expediente de fraude, puede considerarse que la Administración ha probado: la intención fraudulenta, la realización del hecho imponible ocultado, la carencia de causa de los negocios originariamente gravados; todas estas circunstancias evidencian que en el expediente de fraude concurren la aportación de pruebas a que se refiere el artículo 154 de la L.G.T.; en tal caso el expediente de fraude originará una propuesta de revisión que se elevará al Ministro de Hacienda o al Director General en el que el Ministro hubiera delegado" (44).

Pero, naturalmente, parece que si se parte de que el que actúa en fraude no llega a realizar el hecho imponible, entonces la anterior conclusión no sería exacta. Y, por las razones ya dichas, entendemos que sí lo es.

X. Recapitulación dogmática.

Es lugar común que la mayor parte de los comportamientos en fraude de ley (tributaria o nó) se caracterizan por el uso anómalo de las formas jurídicas (en particular, de las formas negociales), entendiendo por tal el ponerlas al servicio de fines y contenidos que no se corresponden con los que les son típicos.

En esta perspectiva, puede aceptarse también, como lugar común, que el fraude a la ley tributaria opera en relación con los hechos imponibles que, según la dicción del artículo 28.1 de la Ley General Tributaria, se tipifican como tales en atención a su naturaleza jurídica extra-tributaria.

Ahora bien; el problema de fondo, sobre el que hay que tomar postura, es el siguiente: ¿significa, ello, que cuando se actúa, en fraude a la ley tributaria, con *mal uso* de las formas jurídicas de los actos o negocios, se altera también su naturaleza jurídico-privada y, en consecuencia, la naturaleza jurídica extra-tributaria, en atención a la cual han sido tipificados como hechos imponibles, de modo que, en cuanto tales hechos imponibles, no llegan a realizarse?.

Esta es, nos parece, la postura que implícitamente toma la mayor parte de los tributaristas. Pero, curiosamente, no es la adoptada por los privatistas, que, en buena parte, entienden que el mal uso de la forma jurídica del negocio en fraude no cambia su verdadera naturaleza jurídica negocial, la cual depende del contenido realmente querido por las partes que lo celebran, por el fin práctico que persiguen.

Pero entonces, parece preferible entender (así lo hemos razonado) que si un hecho imponible es tipificado como tal hecho jurídico-tributario, en atención a su naturaleza negocial jurí-

44. Arias Cañete: "Fraude de Ley y Economía de Opción". En Estudios de Derecho Tributario, volumen II, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1979, págs. 505 y s.s. (El subrayado es nuestro).

dico-privada; y resulta que los comportamientos en fraude a la ley, mediante el uso anormal de la forma jurídica, no alteran esa naturaleza jurídico-negocial extra-tributaria del hecho imponible con y por ella tipificado; si todo ello es así, decimos, entonces, habrá que concluir que el que actúa en fraude realiza jurídicamente (aparte de económicamente) el hecho imponible que pretendía eludir (no lo elude jurídicamente con su *mal uso formal o anómalo*).

Naturalmente, sabemos que es una postura metodológica opinable. Pero como dijo De Castro, con su superior magisterio, cuando escribe sobre los actos y negocios en fraude a la ley, el jurista tiene que tomar postura sobre dos extremos: sobre el criterio de la calificación jurídica de los mismos y sobre los criterios de interpretación (ya formalista, literal; ya teleológica y extensiva) de la ley a aplicarles (en nuestro caso, de la ley que tipifica el hecho imponible que se pretendía eludir).

Por otra parte, la posición que sugerimos (y que hemos tratado de razonar) no está huérfana de antecedentes en el Derecho tributario comparado. El Consejo de Estado francés, con su indiscutible autoridad jurídica, la adoptó ya desde el 10 de junio de 1981, al establecer cómo el procedimiento contra el fraude de la ley tributaria permite reprimir no sólo los actos y negocios simulados; también los fraudes a la ley realizados por actos no ficticios.

Más aún; en el Derecho francés -y según su Consejo de Estado-, donde rige el principio de reserva de ley tributaria y donde, también, impera la tesis de la interpretación estricta de los preceptos fiscales, se entiende que no se alteran ni aquel principio, ni esta tesis interpretativa, para combatir eficazmente los actos en fraude a la ley tributaria. Estos últimos plantean, tan sólo, un problema de correcta calificación jurídica de los actos y negocios en fraude. Si el legislador fiscal (con su autonomía tipificadora frente al Derecho Civil, que hoy ya se reconoce sin problemas en la doctrina francesa) ha querido configurar como hechos imponibles a determinados actos y negocios, en atención a su naturaleza jurídico-privada, el comportamiento en fraude a la ley tributaria requiere, para ser gravado según la norma fiscal tipificadora, tan sólo que se proceda a calificarlo jurídicamente según los criterios del Derecho Civil y de la Teoría General del Derecho, reconociendo al negocio en fraude la naturaleza jurídica que le es propia en el Derecho privado, según el cual aquella naturaleza no es cambiada por el mal uso de la forma jurídica correspondiente, y prevalece sobre éste último. Es un ejemplo a imitar.

Lógicamente, estamos propugnando utilizar la calificación, correcta, jurídico-privada (de los actos y negocios tipificados en hechos imponibles, según esta naturaleza) en el marco de la aplicación del artículo 24 de la Ley General Tributaria, esto es, en el marco del expediente especial de fraude de ley que allí se regula. Y no, como la Administración Pública española ha realizado en los últimos tiempos, una calificación de los hechos imponibles, en el ámbito del anterior artículo 25, para obviar dicho expediente. (45)

45. Véase la acertada crítica a esta postura de la Administración y de parte de la doctrina en el excelente trabajo de Arias Velasco: "Dictamen sobre el fraude de Ley tributaria y figuras afines en su aplicación a un caso concreto", en Revista Técnica Tributaria, nº 24, págs. 19 y s.s.