

POLLYANA VILAR MAYER

*Doctoranda en la Universidad de Salamanca
Maestría en Derecho Político y Económico por la Universidad
Mackenzie de São Paulo
Especialista en Derecho Tributario por la Pontificia Universidad
Católica (PUC) de São Paulo
Becaria Capes
Abogada tributarista*

Este trabajo ha sido seleccionado y ha obtenido el **Accésit Premio Estudios Financieros 2005** en la Modalidad de **TRIBUTACIÓN**.

El Jurado ha estado compuesto por: don José Juan FERREIRO LAPATZA, don Luis Manuel ALONSO GONZÁLEZ, doña María Dolores ARIAS ABELLÁN, don Valentín PICH ROSELL, don Iu PIJOAN I FONT y doña Susana SARTORIO ALBALAT.

Los trabajos se presentan con seudónimo y la selección se efectúa garantizando el anonimato de la autora.

Extracto:

EL presente artículo trata del tema de la planificación fiscal indebida y del conflicto en la aplicación de la norma, es decir, del fraude a la ley tributaria en España. Además de ser una cuestión muy compleja y de gran importancia, es un tema apasionante, blanco de muchas críticas y desacuerdos doctrinales dentro del ordenamiento español.

La planificación fiscal en principio es un derecho del contribuyente, sin embargo, cuando se practica con la única intención del «ahorro de impuestos», mediante artificio y mala fe, es considerada una planificación «indebida» (o ilegítima), perjudicial para la recaudación tributaria y, por tanto,

.../...

.../...

debe combatirse mediante ley. La justificación de esta «lucha» está en que en estos casos la planificación fiscal deja de ser un derecho para convertirse en una amenaza para los demás ciudadanos y para la propia Administración, por eso es una cuestión tan «peligrosa» que se rechaza en muchos ordenamientos como es el caso de Alemania, Francia, Portugal y España.

En este estudio enfocamos el fraude a la ley (elusión ilícita de tributos) como un medio que se utiliza para alcanzar la planificación fiscal indebida, y tratamos tanto de los aspectos generales de la figura –conceptos, teorías y figuras afines–, como de su positivización en el Derecho español. Este estudio se hizo necesario tras los cambios efectuados por la Ley General Tributaria de 2003, que en un intento de dar un giro a la ineficacia de la norma general antielusiva descrita en el artículo 24 de la antigua Ley General Tributaria, creó una nueva figura en el artículo 15 denominada «conflicto en la aplicación de la norma», que es fuertemente criticada por la mayoría de los autores españoles y también en este trabajo.

Sumario:

- I. Introducción.
- II. Las normas generales antielusivas.
- III. Diferencias conceptuales.
- IV. Elusión como fenómeno jurídico.

- V. Teorías del fraude a la ley tributaria.
 - V.1. Autonomía o no de la figura del fraude a la ley.

- VI. Fraude a la ley y figuras afines.
 - VI.1. Fraude a la ley y economía de opción.
 - VI.2. Fraude a la ley y evasión fiscal.
 - VI.3. Fraude a la ley y otras figuras.

- VII. La institución del fraude a la ley en el Derecho español.
 - VII.1. El fraude a la ley en la actual Ley General Tributaria.
 - VII.2. El proceso de elaboración de la nueva regulación del fraude a la ley en la Ley General Tributaria.
 - VII.2.1. Fraude a la ley en el proyecto de reforma de la Ley General Tributaria.
 - VII.2.2. Informe de la comisión para el estudio y propuesta de medidas para la reforma de la Ley General Tributaria.
 - VII.2.3. Informe sobre el Borrador del Anteproyecto de la nueva Ley General Tributaria.
 - VII.2.4. El Anteproyecto de reforma tributaria.
 - VII.2.5. El Dictamen del Consejo de Estado.
 - VII.2.6. El Proyecto final de reforma tributaria.

VIII. Régimen jurídico frente al fraude a la ley en materia tributaria.

VIII.1. Medidas específicas contra el fraude a la ley.

VIII.2. Formulación de una cláusula general antielusiva.

VIII.3. El expediente especial de declaración del fraude a la ley.

IX. Conclusiones.

I. INTRODUCCIÓN

Planificación significa acción y efecto de planificar, es decir, la acción de formular un plan general, científicamente organizado y con frecuencia de gran amplitud, para obtener un objetivo determinado ¹.

La planificación tributaria puede ser definida entonces como la técnica de estudio y de aplicación organizada de determinados métodos, cuyo objetivo es alcanzar la incidencia de la menor carga tributaria posible para uno o varios contribuyentes. La licitud no es requisito capital para la planificación tributaria, tanto es así que algunos de los éxitos de disminuir o desaparecer con la carga tributaria supuestamente debida se deben a la elusión ilícita, también denominada fraude a la ley.

El tema de la planificación tributaria es una cuestión muy compleja y de gran importancia, no solamente en el campo del Derecho tributario sino también en otras áreas relacionadas. Como ejemplos citamos: el área económica, por su significado relacionado a la recaudación tributaria; el área jurídica, concerniente a los principios constitucionales de igualdad, de libre iniciativa y de capacidad contributiva; y por último, y no menos importante, en el área política, por la concepción del Estado y el sostenimiento del mismo.

El objetivo básico de la planificación tributaria es encontrar los caminos económicamente más beneficiosos para la organización fiscal de un determinado negocio o de una determinada persona física, optimizando su capital y el impacto de la tributación sobre cada contribuyente.

Pero antes de intentar delinear los límites en los que se encuentra la planificación fiscal y apuntar los requisitos que deben ser seguidos, hay que saber identificar cuándo un determinado acto jurídico, practicado por el contribuyente, es o no oponible al Fisco, es decir, cuándo puede ser calificado como planificación fiscal lícita (economía de opción) o debe ser tachado de planificación indebida (fraude a la ley). La cuestión fundamental es poder identificar qué circunstancias y requisitos son

¹ Según el Diccionario de la Real Academia Española.

tenidos como derecho del contribuyente, o cuándo las mismas acciones dejan de ser un derecho y pasan a ser una amenaza a los demás ciudadanos, y principalmente al Erario Público, situación inaceptable por parte de la Administración.

La interpretación del sistema será siempre un medio viable para identificar las conductas que mejor disminuyan, o eliminen, la carga fiscal sobre una determinada situación, donde el contribuyente ejerce su derecho de libertad para elegir el camino que más le conviene.

Alberto XAVIER² manifiesta que la libertad significa alternativa de comportamientos, por lo que la libertad de contratar no es solamente la de optar entre una pluralidad de tipos o modelos negociales, que el derecho privado ofrece para la realización del objetivo de los particulares, sino también la libertad de configuración de los mismos (lo que en el Derecho alemán se llama *Gestaltungsfreiheit*). La planificación fiscal lícita adquiere verdadero contenido cuando se utilizan las llamadas economías de opción, y la planificación ilícita por la utilización de mecanismos engañosos como el fraude a la ley.

El derecho que tiene un contribuyente a la planificación fiscal lícita es evidente, sin embargo, esa utilización no debe traspasar los límites entre la legalidad y la ilegalidad, ya que esta última es despreciada en los sistemas tributarios de «todos» los países. Para GARCÍA NOVOA³ «si las economías de opción no pueden gravarse, pues derivan de la "evitación" del hecho imponible, parece que los ordenamientos tributarios pueden arrogarse la legitimidad de habilitar potestades que permiten excepcionalmente exigir el gravamen sobre comportamientos que pueden desbordar el marco estricto de esas economías de opción». Es aquí donde encontramos el límite de que hablamos, es decir, la barrera que una vez ultrapasada da pie a la Administración para actuar contra un acto que deja de ser lícito y pasa a ser un peligro para el Erario Público.

En texto histórico de la Corte Suprema Americana, en el caso *Helvering vs. Gregory*, encontramos la esencia de la libertad del contribuyente de utilizar la economía de opción como medida de planificación tributaria lícita: «*Everyone has a right to arrange his business affairs in such a way that brings appropriate tax payments to the minimum; no one must plan his expenses and income to the maximum convenience of the Ministry of Finance; for a citizen there is no patriotic duty whatsoever to increase his own tax payments.*»⁴.

La intención de este estudio es proporcionar una visión general de la planificación fiscal indebida reflejada en la figura del «fraude a la ley tributaria», institución actualmente denominada por la Ley General Tributaria (LGT) «conflicto en la aplicación de la norma tributaria», y de analizar su estructura y funcionalidad en el sistema español.

² XAVIER, A.: *Tipicidade da Tributação, simulação e norma antielisiva*, Dialética, São Paulo, 2001, págs. 31 y 32.

³ GARCÍA NOVOA, C.: *La cláusula antielusiva en la nueva LGT*, Marcial Pons, Madrid, 2004, pág. 299.

⁴ «Cada uno tiene el derecho de organizar sus asuntos de negocio de una manera tal que lleven la carga tributaria al mínimo; nadie debe planear sus costos y rentas a la conveniencia máxima de la Hacienda; para un ciudadano no hay ningún deber patriótico que le obligue a aumentar sus propios pagos del impuesto» (traducción nuestra).

II. LAS NORMAS GENERALES ANTELUSIVAS

La cuestión de las normas generales antielusivas se presenta como uno de los temas más discutidos e importantes dentro de la legislación tributaria. Varios países defienden su inclusión y mantenimiento, por creer que es la forma más eficaz de combatir la planificación fiscal indebida, un mal que ocasiona graves daños al Erario Público, también llamada fraude a la ley tributaria ⁵.

El instituto del fraude a la ley en el Derecho español, denominado «conflicto en la aplicación de la norma» es el eje central del tema que nos proponemos tratar en las páginas siguientes. Como sabemos, el ordenamiento español es uno de los defensores de esta medida y regula de manera explícita, desde hace algún tiempo, este fondo en su legislación tributaria, actualmente la podemos encontrar en el artículo 15 de la LGT.

Desde épocas remotas, ha existido una tensión permanente entre el hecho de pagar impuestos y la creatividad del contribuyente para evitar ese pago. Jamás el acto de pagar tributos fue de agrado del contribuyente. Desde la edad antigua nos encontramos con este desagrado, como en el consejo de Cristo de pagar a César lo que es de César, que aunque dotado de extrema sensatez para la época, no llegó a agradar a la mayoría de sus contemporáneos ⁶.

Actualmente, la elusión ilícita (fraude a la ley) es el blanco de muchas discusiones doctrinales. La inclusión de cláusulas generales en los ordenamientos de algunos países, son considerados verdaderas transgresiones a los principios de legalidad y seguridad jurídica. En otros, por el contrario, como el caso de España, este tipo de norma ya está sedimentada en la doctrina, aunque algunas veces es foco de diversas críticas por su posible ineficiencia.

Basados en criterios de valoración del legislador tributario, hechos de la vida social de los ciudadanos de un determinado espacio territorial son transformados en hechos imponibles, generadores de obligaciones de pagar una determinada suma en dinero denominada tributo. Al practicar un hecho específico, descrito en una norma tributaria, el contribuyente asume las consecuencias de la obligación del pago de un valor, correspondiente a la carga tributaria referida a aquella acción.

El contribuyente, consciente de las consecuencias de la imposición tributaria, si así lo desea, practica el acto por libre voluntad, y, obligado por la Administración, normalmente termina por efectuar el pago de dicha cuantía. Sin embargo, es natural del ser humano una defensa instintiva de protección de su patrimonio, es decir, el contribuyente de forma natural siempre va a buscar una forma

⁵ Sobre el tema consultar: GARCÍA NOVOA, C.: *La cláusula antielusiva en la nueva ley general tributaria*, Marcial Pons, Madrid, 2004; GONZÁLEZ GARCÍA, E.: *El fraude a la ley tributaria en la jurisprudencia*, Aranzadi, Navarra, 2001; CARRASQUER CLARI, M. L.: *El problema del fraude a la ley en el derecho tributario*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2002; XAVIER, A.: *Tipicidade da tributação, simulação e norma antielusiva*, Dialética, São Paulo, 2001.

⁶ HUCK, H. M.: *Evasão e elisão – Rotas nacionais e internacionais do planejamento tributária*. Saraiva, São Paulo, 1997, pág. 3.

lícita, y a veces ilícita, de ahorrar y hasta de no pagar ciertos tributos. Aquel ciudadano que dice pagar sus tributos de forma placentera, que le gustaría pagar, por gusto, más de lo debido, o que no le importaría que aumentara su carga tributaria, no está siendo sincero con su propia naturaleza.

Ante el hecho imponible y la consecuente obligación de pagar un tributo, el contribuyente tiene básicamente dos opciones de conducta, el pago o el «no pago». En la primera situación, el contribuyente sigue lo expuesto por la ley y cumple con su deber de contribuyente –la función del tributo queda debidamente realizada–. Dentro de la segunda conducta, el «no pago» del tributo, resaltamos tres caminos que cada contribuyente puede seguir: el primero es la no realización del hecho imponible descrito en la norma, lo que conduce al no surgimiento de la obligación de pagar y consecuentemente al «no pago» del tributo por su simple inexistencia; el segundo es la decisión del contribuyente de no pagar lo debido y asumir sus consecuencias tributarias y la ejecución por parte de la Administración; y por último, el tercer camino, y más buscado de lo previsto, es la utilización de medios, lícitos o ilícitos, para llegar al mismo resultado económico al que el contribuyente llegaría con la realización del hecho imponible generador de la obligación gravado por la ley ⁷. Cuando el contribuyente encuentra estos caminos de forma ilícita y actúa de esta forma, nos encontramos ante lo que se conoce como «fraude a la ley tributaria».

III. DIFERENCIAS CONCEPTUALES

Una de las grandes dificultades al abordar el tema de la «elusión fiscal ilícita», es decir, del «fraude a la ley tributaria» en el Derecho, es la disparidad de conceptos aplicados a esta figura por la doctrina y por la legislación. No existe una homogeneidad a la hora de definir las y ello causa serios problemas en el momento de su interpretación y aplicación. Esta confusión se da por diversos factores: por la particular forma de ver el instituto que tiene cada jurista, por las variadas terminologías que nos brinda la doctrina extranjera, y/o también por las equivocadas denominaciones atribuidas a la figura, cuando se traducen textos en otros idiomas.

No es difícil percibir esta confusión cuando analizamos, aunque de forma superficial, esta figura en algunos países de Europa y de América del Sur. Como bien resume GONZÁLEZ GARCÍA ⁸, en el Derecho alemán la figura que España adopta como «fraude a la ley» asume un ropaje de acto abusivo y es descrita en su legislación como «abuso de las formas» (parágrafo 10 de la *Reichsabgabenordnung*). En Italia existe la misma figura descrita como «*elusione fiscale*», y lo que se denomina fraude a la ley es una figura exclusiva del Derecho civil. Aquí se evidencia el confuisionismo cuando traducimos del Derecho brasileño al español, pues la elusión difiere del fraude dentro de este ordenamiento. Ya en el ámbito de la doctrina francesa M. LAURE ⁹ verifica un concepto

⁷ Vid. en este sentido GONZÁLEZ GARCÍA, E.: «Evasión, elusión y fraude fiscales» en *Ponencia Nacional española sobre el tema*, Congreso de la IFA. Venecia, 1983, pág. 92.

⁸ GONZÁLEZ GARCÍA, E.: «Evasión, elusión y fraude...», *op. cit.* págs. 93 a 104.

⁹ LAURE, M.: *Traité de politique fiscale*, Pres. Univ. París, 1957, pág. 361. «Avec le mot "fraude" nous rencontrons déjà un problème de terminologie, qui caractérise bien le tour passionné de controverses: ce mot, qui est une qualification grave du point de vue moral, est couramment employé, en France du moins, pour désigner l'ensemble des comporte-

amplio de fraude que se divide en tres ramas: la evasión, que sería la utilización voluntaria de situaciones no previstas; el ocultamiento, que supone la no declaración de hechos relevantes para la imposición; y, el fraude propiamente dicho, que sería la enunciación de una aparente verdad para no pagar el impuesto que sería debido.

IV. ELUSIÓN COMO FENÓMENO JURÍDICO

Normalmente, el concepto de «elusión» se considera como acto lícito, para contraponer al concepto de «evasión», que es ilícito. Sin embargo, la supuesta legitimidad formal del procedimiento elusivo no es suficiente para garantizar la licitud de su resultado. En virtud de esto, podemos encontrar resultados ilícitos dentro de la aparente licitud de un acto elusivo, es lo que llamamos «elusión ilícita», y es aquí donde encontramos la figura del fraude a la ley¹⁰. Para TULLIO ROSEMBUJ¹¹ la elusión fiscal significa esquivar la aplicación de la norma tributaria, por torsión o distorsión, para lograr una ventaja patrimonial por parte del contribuyente, que no realizaría si no se pusieran en práctica, por su parte, hechos, actos o negocios jurídicos con la finalidad única de soslayarla.

Entendemos que en la figura de la elusión tributaria se pueden encontrar tanto comportamientos lícitos con resultados legítimos, como es el caso de la «economía de opción», como también actos aparentemente lícitos con resultados ilícitos, como es el caso del «fraude a la ley». Más directamente, para nosotros, la elusión es el género donde la economía de opción y el fraude a la ley, son las especies¹².

Las formulaciones generales contra elusión se han inspirado, con distintas connotaciones y denominaciones, principalmente en tres fenómenos: a) en el abuso de Derecho (Alemania y Francia); en el propósito negocial o principios de las válidas razones económicas (Gran Bretaña y Estados Unidos); y, c) en el fraude a la ley (España)¹³.

ments des contribuables aboutissant à une moins –value des impôts. Il conviendrait, pour être scrupuleux, de distinguer la simple erreur (qui n'a rien à voir avec le civisme ou l'incivisme), l'évasion (qui est l'utilisation volontaire de situations que les textes ont omis de prévoir) et enfin la fraude (qui consiste à donner une fausse présentation de la vérité, afin d'échapper à l'impôt). (Con la palabra «fraude» encontramos un problema de terminología, que bien caracteriza el regreso apasionado de las controversias: esta palabra, que es una grave calificación desde el punto de vista moral, se emplea generalmente, en Francia al menos, para designar el conjunto de los comportamientos de los contribuyentes que consiguen disminuir –el valor de los impuestos. Convendría, para ser escrupulosos, distinguir el simple error (que no tiene nada que ver con el civismo o la falta de civismo), la fuga (que es la utilización voluntaria de situaciones que los textos omitieron previamente) y finalmente el fraude (que consiste en dar una falsa presentación de la verdad, con el fin de escaparse al impuesto– traducción nuestra).

¹⁰ En el mismo sentido CARRASQUER CLARI, M. L.: *El problema del fraude a la ley en...* op. cit., pág. 134.

¹¹ ROSEMBUJ, T.: *La simulación y el fraude de ley en la nueva LGT*, Marcial Pons, Madrid, 1996, pág. 14.

¹² En este mismo sentido GONZÁLEZ GARCÍA, E., y LEJEUNE, E.: *Derecho tributario*, I. Salamanca, 2003, pág. 153.

¹³ CARRASQUER CLARI, M. L.: *El problema del fraude...* op. cit. pág. 212.

Fue con la Ordenanza tributaria de 1919, cuando Alemania introdujo las reglas legales sobre el criterio de interpretación económica de la ley tributaria y del abuso de formas en el Derecho civil en su ordenamiento. En 1977, tras otras dos alteraciones en 1931 y 1934, un nuevo cambio eliminó de una vez las reglas de interpretación según la realidad económica, hecho que no detuvo la continuidad de su aplicación por la jurisprudencia. En el Derecho alemán, las cláusulas generales de combate al abuso de forma se basan en una ficción de que se produzca el hecho imponible, y se verifican a partir de la constatación de inadecuación entre el acto jurídico adoptado y los resultados que se pretenden alcanzar ¹⁴. Encontramos esa determinación en el párrafo 42 ¹⁵ de la Abgabenordnung (AO) de 1977, y de ahí llegamos a la conclusión de que la verificación de la inadecuación que acabamos de mencionar en el Derecho alemán, se basa en conceptos indeterminados, cuya delimitación depende de los tribunales alemanes.

Para KRUSE ¹⁶, el abuso de forma se produce con una acción encaminada a buscar la finalidad de violar indirectamente la ley fiscal, con la consecuencia de que el intento de eludirla se resuelve en ejecutar una actividad *in fraudem legis*. Quien se sustrae, por lo tanto, a la construcción normativa de la hipótesis tributaria, por ignorancia de la ley o por negligencia, en realidad actúa sin un específico intento de «abuso». Con la consecuencia de que, en tal caso, no puede ser presumida una hipótesis que responda de manera directa a los efectos económicos.

El dispositivo referente al abuso de forma no es considerado, por la doctrina alemana, una amenaza a las garantías constitucionales tributarias. En relación a este tema se manifestó Victor UCKMAR ¹⁷: «It is significant that the economic interpretation was judged to be valid in a test case in a country like Germany, where the constitutional principles of tax law and taxpayer protection constitute one of the most refined examples of legal theory».

Adentrándonos ahora en el campo del Derecho tributario francés, la doctrina de la «*habilité fiscale*» también se basa en el abuso de derechos para aludir a la elusión fiscal ilícita. Según MASSON ¹⁸, el sistema francés de combate a la evasión fiscal se fundamenta en la definición de límites de la evasión fiscal y en la atribución al Poder Judicial de la tarea de restringir la «*habilité fiscale*» y controlar los excesos en la Administración. En el Derecho francés, artículo L 64 del *Livre des Procédures Fiscales* ¹⁹, y en muchos otros países, el abuso de derecho no es susceptible de sanción

¹⁴ Según UCKMAR, V.: «... in Germany and in France the motive (intent to avoid tax) must be accompanied by the artificiality (abnormality) of the legal form which is chosen to achieve a given economic result. Under the German approach this latter factor is assessed on the basis of the taxpayer's deviation from the course of conduct ordinarily followed by a businessman». En «General Report», en *Cahiers de droit fiscal international*, Kluwer, v. LXXVIIIa, 1983.

¹⁵ Artículo 42 «La ley tributaria no puede ser defraudada a través del abuso de formas jurídicas. Siempre que ocurra abuso, la pretensión del impuesto surgirá como si para los fenómenos económicos hubieran sido adoptados a la forma jurídica adecuada» (traducción nuestra).

¹⁶ KRUSE, H. W.: «El Ahorro de impuesto, la elusión fiscal y la evasión», en *Tratado de Derecho Tributario*, (dir.) Andrea AMATUCCI, Editorial Temis, Bogotá-Colombia, 2001, pág. 596.

¹⁷ UCKMAR, V.: «General Report», en *Cahiers de droit fiscal... op. cit.*, pág. 29.

¹⁸ ROBBEZ MASSON, C.: *La notion d'évasion fiscale en droit interne français*, LGDJ, París, 1990, pág. 423.

¹⁹ Article L 64: *Ne peuvent être opposés à l'administration des impôts les actes qui dissimulent la portée véritable d'un contrat ou d'une convention à l'aide de clauses:*

a) *Qui donnent ouverture à des droits d'enregistrement ou à une taxe de publicité foncière moins élevés;*

penal, pero sí de sanciones tributarias aplicables al fraude a la ley. Al contrario de lo que ocurre en los sistemas jurídicos tributarios analizados anteriormente, el *tax evasion* y el *tax avoidance* en los Estados Unidos no provienen de normas generales de derecho (*statutory law*), pero sí de principios desarrollados por la jurisprudencia, los conocidos *case law*. Por último, por lo que se refiere al Derecho español, nos detendremos con mayor perspicacia y detalle, ya que la elusión fiscal ilícita en el Derecho tributario español, el llamado fraude a ley tributaria, es el foco del tema en cuestión.

V. TEORÍAS DEL FRAUDE A LA LEY TRIBUTARIA

Al estudiar la lucha contra el fraude a la ley tributaria, uno de los principales temas que hay que tratar es el de la necesidad, o no, de una formulación autónoma de dicha figura en el ordenamiento. Es decir, ¿es necesaria una norma en concreto para evitar este mal, o el mismo puede ser combatido simplemente con las técnicas ya existentes de interpretación, analogía e integración de los principios aplicados al Derecho tributario?

Diversos autores en el Derecho español se encuentran en constante discusión sobre la aceptación o negación de referida institución en el ordenamiento. Voces de renombre como las de PALAO TABOADA, GONZÁLEZ GARCÍA, PÉREZ DE AYALA, FERREIRO LAPATZA, SIMÓN ACOSTA y FALCÓN Y TELLA, entre otros, lideran interesantes debates sobre la positivización del fraude en la legislación tributaria actual. Cada uno de estos autores expone sus opiniones y críticas con respecto a dicha autonomía, existiendo, básicamente, una división en dos líneas de pensamiento: unos optan por la defensa de la autonomía del fraude a la ley; y otros por la negación a dicha autonomía, como veremos a continuación. Lo único cierto es que la legislación optó por la teoría de autonomía, ya que el tema está regulado en la legislación tributaria española.

V.1. Autonomía o no de la figura del fraude a la ley.

Para el profesor GONZÁLEZ GARCÍA²⁰, catedrático de Derecho tributario de la Universidad de Salamanca, no existen dudas con respecto a la autonomía del fraude en el ordenamiento jurídico tributario español. El aludido autor no sólo avala esta idea, sino que también la justifica, al decir que

b) Ou qui déguisent soit une réalisation, soit un transfert de bénéfices ou de revenus;

c) Ou qui permettent d'éviter, en totalité ou en partie, le paiement des taxes sur le chiffre d'affaires correspondant aux opérations effectuées en exécution d'un contrat ou d'une convention.

L'administration est en droit de restituer son véritable caractère à l'opération litigieuse. En cas de désaccord sur les rectifications notifiées sur le fondement du présent article, le litige est soumis, à la demande du contribuable, à l'avis du comité consultatif pour la répression des abus de droit. L'administration peut également soumettre le litige à l'avis du comité dont les avis rendus feront l'objet d'un rapport annuel.

Si l'administration ne s'est pas conformée à l'avis du comité, elle doit apporter la preuve du bien-fondé de la rectification.

²⁰ GONZÁLEZ GARCÍA, E.: «Evasión, elusión y fraude...», *op. cit.*, pág. 105.

el mecanismo del fraude a la ley tributaria se asienta sobre dos principios fundamentales: 1.º que el mandato de la ley de pagar un impuesto está condicionado a la realización del hecho imponible, y no a la realización de determinados fines económicos; 2.º que en la elección del medio jurídico más apto para conseguir determinados fines económicos los contribuyentes gozan de plena libertad.

La creación de una norma general para combatir la elusión ilícita puede estar basada en dos situaciones limitativas de la función legislativa tributaria: en primer lugar, a aquellos institutos cuya novedad explica la ausencia de otras formulaciones en los restantes ámbitos del Derecho; y en segundo lugar, que esta función calificadora autónoma debe reconocerse también en aquellos casos en que el ordenamiento tributario formula expresamente una calificación que, en caso contrario, no produciría los mismos resultados ²¹. Esto significa la posibilidad del ordenamiento tributario de formular autónomamente sus propias calificaciones, especialmente en los casos de fraude a la ley, donde, por un camino diverso y artificioso, se obtiene el mismo resultado que en un hecho gravado por otra norma tributaria.

Entre quienes actualmente niegan la autonomía del problema del fraude a la ley, destacan FALCÓN Y TELLA ²², FERREIRO LAPATZA ²³ y SIMÓN ACOSTA ²⁴, dos teorías se ponen de relieve: la de la interpretación y la de la analogía. Este rechazo a la inclusión de una norma específica sobre el tema se remonta a las enseñanzas del profesor SAINZ DE BUJANDA ²⁵, quien reaccionaba en contra de los procedimientos de inclusión de un hecho atípico dentro de los límites de un hecho imponible. La interpretación: cuando nos encontramos, en algunos casos, con aparentes o reales contradicciones en el Derecho, se hace necesaria la aplicación de los criterios generales del Derecho para llegar a una solución legal de esas antinomias. La analogía: de acuerdo con el principio de legalidad ²⁶, no se pueden llenar las lagunas existentes en ciertas materias de Derecho tributario, las situaciones que no fueron reguladas por ley simplemente no son gravadas y se encuentran fuera del ordenamiento jurídico en cuestión ²⁷. Sin embargo, en las materias no amparadas por dicho principio existe la posibilidad de integración de la norma, tanto por la utilización de la analogía como también de los principios generales de Derecho tributario, ya que el propio principio de igualdad existente en el Derecho español, demanda tratamientos iguales a supuestos que producen efectos económicos iguales ²⁸. La aceptación de la analogía depende de cómo se la considere en el ordenamiento: si se ve como una

²¹ Confróntese a MARTÍN QUERALT, J.: «Interpretación de las normas tributarias y Derecho constitucional» en *CT*, n.º 64, 1992, págs. 55 y ss.

²² FALCÓN Y TELLA, R.: «El fraude a la ley tributaria como mecanismo para gravar determinadas economías de opción», en *RTT*, n.º 31, 1995, págs. 56 y 60.

²³ FERREIRO LAPATZA, J. J.: «Economía de opción, fraude de ley, sanciones y delito fiscal» en *RTT* n.º 52, enero-marzo, 2001.

²⁴ SIMÓN ACOSTA, E.: *El delito de defraudación tributaria*, Aranzadi, Pamplona, 1998.

²⁵ SAINZ DE BUJANDA, F.: *Hacienda y Derecho*, t. IV, Madrid, 1966, pág. 569.

²⁶ Sobre el principio de legalidad *vid.* GONZÁLEZ GARCÍA, E.: «El principio de legalidad tributaria en la Constitución española de 1978» en *Seis Estudios sobre Derecho constitucional e internacional tributario*, editoriales de Derecho reunidas, Madrid, 1980.

²⁷ PÉREZ ARRAIZ, J.: *El fraude de ley en el derecho tributario*, Tirant lo blanch, Valencia, 1996, pág. 74.

²⁸ El artículo 3.1 establece: «La ordenación del sistema tributario se basa en la capacidad económica de las personas obligadas a satisfacer los tributos y en los principios de justicia, generalidad, igualdad, progresividad, equitativa distribución de la carga tributaria y no confiscatoriedad».

creación normativa, o simplemente como un procedimiento de aplicación de las normas existentes. Los que no aceptan la aplicación analógica en Derecho tributario, para casos de fraude a la ley, alegan la violación del principio de legalidad ²⁹; los que sí la aceptan, argumentan que estaría excluida sólo respecto al ámbito del hecho imponible, exenciones y demás beneficios o incentivos fiscales, y que el fraude no se incluiría en ninguno de estos supuestos.

No obstante, la exclusión propagada de aplicación de la analogía, por ser incompatible al principio de tipicidad, no puede suponer que su admisión excepcional no sea posible, especialmente en casos de «lagunas de ley», donde el legislador no deja de reglamentar determinados actos, pero sí, por imposibilidad, no consigue abarcar todos aquellos que realmente pretendía.

VI. FRAUDE A LA LEY Y FIGURAS AFINES

En el Derecho, la figura del «fraude a la ley» se ha utilizado de forma variada por la doctrina; tanto es así, que en la institución del fraude a la ley tributaria hay grandes divergencias, tanto conceptuales como terminológicas ³⁰. En ocasiones, los autores, utilizando el mismo término aluden a una pluralidad de figuras que, si bien tienen un denominador común, que es la falta o disminución del pago de un supuesto tributo, se caracterizan por ser figuras diferentes, desde el punto de vista formal así como material ³¹.

Señala GONZÁLEZ GARCÍA ³², que el problema de diferenciar estos conceptos, se complica por la tendencia del contribuyente, al intentar reducir de forma aparentemente lícita sus tributos, a la acumulación de todos los medios necesarios, a fin de facilitar su propósito, en lugar de utilizar una fórmula jurídica única.

Es lógico que el contribuyente, frente a la hipotética obligación de pagar un determinado tributo, sea libre para actuar de diferentes maneras. Puede simplemente optar por abstenerse de la realización del hecho imponible, de este modo no genera ningún tipo de obligación, lo que calificamos como la «nada tributaria» ³³. Puede realizar el hecho descrito en la norma jurídica tributaria, asu-

²⁹ Expreso en el artículo 31.3 de la Constitución española y artículo 8 de la LGT.

³⁰ Vid. PÉREZ DE AYALA, J. L.: *Las ficciones en el Derecho tributario*, Ed. De Derecho Financiero, Madrid, 1970, pág. 150. «La figura del fraude a la ley tributaria, así entendida, corresponde, como hemos indicado, a una figura recibida en la doctrina fiscal con grandes divergencias de terminología y conceptuales».

³¹ Vid. GONZÁLEZ SÁNCHEZ, M.: *El fraude de ley en materia tributaria*, Plaza Universitaria, Salamanca, 1993, pág. 11. «El fraude fiscal entendido de una forma amplia o genérica engloba una serie de figuras dirigidas a disminuir la eficacia recaudatoria de los tributos. Pero entre esas figuras existen importantes diferencias tanto desde un punto de vista formal como desde una perspectiva material o sustancial».

³² GONZÁLEZ GARCÍA, E.: *El fraude a la ley... op. cit.*, págs. 65 y ss.

³³ En el Derecho tributario sólo nace la obligación después de la realización del hecho imponible. Nadie está obligado a realizar dicho hecho o dejar de hacerlo, es una opción del contribuyente que si así lo elige debe asumir sus consecuencias jurídicas, es decir, el pago de una determinada cuantía denominada tributo. Si el hecho no se realiza, no podemos hablar de obligación, así que si ningún acto es practicado no podemos decir que esta «no práctica del hecho imponible» está insita dentro del ámbito del Derecho tributario, lo que nos lleva a la expresión, aquí expuesta, será la «nada tributaria».

miendo su consecuencia, que es el su pago. Puede aun decidirse por ocultar a la Administración Fiscal, en todo o en parte, los actos que generan el nacimiento de la obligación de pagar un tributo (evasión fiscal); y, por último, mencionaremos la acción que a los efectos de este estudio más interesa: puede el contribuyente elegir otros caminos, desgravados o gravados en menor cuantía, lícitos o ilícitos, a fin de lograr un resultado económico semejante a aquel que la ley se proponía gravar³⁴. Cuando nos encontramos ante este último caso, y los resultados obtenidos por el contribuyente se consideran ilícitos, nos hallamos frente a la figura del fraude a la ley. De las conductas descritas en este párrafo, las cuales nos interesa diferenciar de la figura del fraude a la ley, destacamos la economía de opción y la evasión.

VI.1. Fraude a la ley y economía de opción.

Sin duda el instituto de la economía de opción, término utilizado por primera vez por LARRAZ³⁵, es la que más se asemeja a la idea del fraude a la ley. Ambas figuras tienen en común que son utilizadas para evitar, total o parcialmente, el pago de un tributo mediante la elección de caminos diversos para llegar a un mismo resultado económico: las dos figuras acontecen antes de la realización del hecho imponible, y poseen una finalidad de ahorro fiscal. La diferencia existente entre estas instituciones y la tenue línea que las separa la hallamos en la voluntad, o falta de la misma, del incumplimiento de normas establecidas en el ordenamiento jurídico.

La economía de opción es una figura completamente lícita, que puede ser utilizada por el contribuyente cuando le convenga y así lo desee. En un texto histórico de la Suprema Corte Americana, en el caso *Helvering vs. Gregory*, encontramos la esencia de la libertad del contribuyente en utilizar la economía de opción como medida de planificación tributaria lícita: «*Everyone has a right to arrange his business affairs in such a way that brings appropriate tax payments to the minimum; no one must plan his expenses and income to the maximum convenience of the Ministry of Finance; for a citizen there is no patriotic duty whatsoever to increase his own tax payments*»³⁶.

Diferenciar la economía de opción del fraude a la ley, en realidad no es tarea fácil, ya que son figuras muy parecidas. En la economía de opción, se vislumbran resultados más convenientes para el contribuyente, de forma completamente lícita e incluso prevista por la ley. Mientras que, en el fraude a la ley los medios utilizados para este mismo fin sólo son lícitos en apariencia, pero no en materia, y la intención de burlar la ley, a través de la utilización de medios impropios para aquel resultado se torna evidente. Aunque difícil, esta diferenciación es fundamental para la detección del fraude a la ley, pues está aquí el punto clave, donde el contribuyente puede perder el derecho de actuar libremente, y sus actos ser reconducidos por el legislador, esto es, el punto entre la licitud y

³⁴ Vid. en este sentido GONZÁLEZ GARCÍA, E.: «Evasión, elusión y fraude...», *op. cit.*, pág. 92.

³⁵ LARRAZ, J.: *Metodología aplicativa del Derecho tributario*, ed. Revista de Derecho Privado, Madrid, 1952, págs. 61 y 62.

³⁶ «Cada uno tiene el derecho de organizar sus asuntos de negocio de una manera tal que lleven la carga tributaria al mínimo; nadie debe planear sus costos y renta a la conveniencia máxima de la Hacienda; para un ciudadano no hay ningún deber patriótico que le obligue a aumentar sus propios pagos del impuesto» (traducción nuestra).

la ilicitud de sus actos. Somos conscientes de que esta distinción tiene un aspecto puramente subjetivo, que es el *animus defraudandi* del sujeto pasivo, es decir, la verdadera intención del sujeto pasivo. Pues bien, la consecuencia de esta dificultad, en la mayoría de los países, ha sido la contraria a la que toda la doctrina podía prever: la balanza se ha inclinado no ya por el lado del contribuyente, sino por el de la Administración ³⁷.

VI.2. Fraude a la ley y evasión fiscal.

La evasión es una figura completamente distinta a la figura del fraude a la ley. Sin embargo, por la similitud de resultados obtenidos entre los dos institutos, y la complejidad del tema, sus conceptos algunas veces son igualados, de forma equivocada, dentro del ámbito del Derecho tributario. La evasión sólo puede darse después del surgimiento de la obligación tributaria de pagar un tributo ³⁸, que como ya mencionamos se da con la realización, por parte del sujeto pasivo, del hecho imponible descrito en la norma ³⁹. Consiste en una violación abierta ⁴⁰ de una norma tributaria existente, encubriendo el deber de pago, en su totalidad o en parte, a los ojos de la Administración y con la finalidad de obtener una ventaja patrimonial frente a los demás contribuyentes, causando así daño al Erario Público. En la evasión, el hecho imponible se realiza y surge la deuda tributaria a cargo del sujeto pasivo, pero éste intenta ocultar la existencia o la exacta cuantía de la obligación. En la evasión no se intenta sustituir ilícitamente la aplicación de una norma por otra con intención de ahorro fiscal, como vemos en el fraude a la ley ⁴¹ (que pertenece al campo de la aplicación de las normas sin su violación), sino que se viola una norma para que la obligación ya existente no sea cumplida (pertenece al campo de las infracciones tributarias) ⁴².

³⁷ PÉREZ DE AYALA BECERRIL, M.: «La elusión fiscal frente a las conductas ilícitas: una cuestión aún sin resolver», en *RDFHP*, n.º 260, abril-junio, 2001, pág. 425.

³⁸ GONZÁLEZ GARCÍA, E.: «La evolución del Derecho tributario en Europa desde la aparición del hecho imponible: notas salientes y tendencias actuales», en *Homenaje al 50 aniversario de El hecho imponible de DINO JARACH*, ed. Interoceánicas, Buenos Aires, 1994, pág. 54.

³⁹ En el mismo sentido PÉREZ ARRAIZ, J.: *El fraude de ley en el Derecho... op. cit.*, pág. 32. «... en la elusión no se realiza el hecho imponible, y en la evasión sí se realiza el hecho imponible, y por lo tanto nace la obligación tributaria, pero dicha realización o su verdadera dimensión económica, se oculta a la Administración».

⁴⁰ FERRARA, F.: *La simulación de los negocios jurídicos*. Traducción de la 5.ª ed. por Rafael ATARD y A. DE LA PUENTE. Madrid, 1926, pág. 95. «El que defrauda no contradice las palabras de la ley; al contrario, se atiene respetuosamente a su letra, pero, en realidad, va contra el sentido de la posición, viene a frustrar el fin a que tendía el principio jurídico».

⁴¹ Diferencian MARTÍN QUERALT, LOZANO SERRANO, CASADO OLLERO, G. y TEJERIZO LÓPEZ, J. M.: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Tecnos, Madrid, 2001, pág. 194, «... el fraude de ley es distinto del incumplimiento de la obligación tributaria. En este caso –que puede dar lugar tanto a una infracción tributaria como incluso a un delito fiscal–, se ha realizado el hecho imponible, ha surgido la obligación tributaria y ésta no se ha satisfecho por el contribuyente. En el fraude de ley, por el contrario, no se ha realizado el hecho imponible, se ha eludido su realización y, en consecuencia, no ha surgido la obligación tributaria asociada al hecho imponible eludido».

⁴² ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C.: *Derecho financiero y tributario*, Madrid, 1979, pág. 391. «El fraude no puede confundirse, ni menos identificarse, con la infracción o fraude en general. La infracción tributaria es definida por el artículo 77.1 de la LGT como acción u omisión voluntaria y antijurídica tipificada en la ley de naturaleza fiscal y en los Reglamentos de los tributos. El fraude de ley no constituye, por tanto, un comportamiento ilegal, sino una conducta

VI.3. Fraude a la ley y otras figuras.

El fraude a la ley también se puede confundir con figuras como el negocio indirecto y la simulación.

La gran dificultad que existe a la hora de determinar cuáles son los actos ejecutados en fraude de ley tributaria y los negocios indirectos, está en que muchos de los negocios que consideramos indirectos, son realizados para defraudar la ley, y en que existen zonas grises donde ambas figuras se confunden. Podemos afirmar que el negocio en fraude de ley, o es realizado a través de un negocio indirecto, puesto que se puede celebrar utilizando una forma de negocio típica para alcanzar un propósito que no es su finalidad propia; o bien, es un negocio atípico conformado por combinación de varios tipos de negocios. Sin embargo, no todo negocio indirecto o atípico será un negocio fraudulento⁴³. Hay que estar muy atento y tener bien claro que no siempre que nos encontramos ante un negocio indirecto estamos también ante un fraude a la ley; así como también podemos afirmar que el negocio indirecto en sí no es fraudulento, aunque sea instrumento del fraude. Para reforzar la idea aquí expuesta, podemos citar a RODRÍGUEZ ADRADOS⁴⁴, quien precisa que el «negocio indirecto y fraude a la ley tienen un amplio espacio común; pero hay negocios indirectos en que no puede apreciarse ningún fraude y hay supuestos de fraude a la ley totalmente ajenos a la figura del negocio jurídico indirecto».

La figura de la simulación también, erróneamente, se confunde con la del fraude de ley, más en su aplicación práctica que en la distinción doctrinal de ambas instituciones, puesto que la primera figura también puede utilizarse como medio para realizar un fraude. Pero debemos tener en claro que no siempre que alguien simule un acto en el Derecho tributario, estará intentando encubrir o practicar un acto en fraude a la ley. FERRARA⁴⁵, no está de acuerdo con la doctrina que dice que la simulación puede servir de medio al fraude, y que el negocio simulado puede ser fraudulento, para este autor «la simulación no es un medio de eludir la ley, sino de ocultar su violación».

–legal– que elude la aplicación de una norma jurídica amparándose en otra u otras normas jurídicas. «En similar sentido encontramos FERREIRO LAPATZA, J.J.: *Curso de derecho financiero español*, Vol. I, Marcial Pons, Madrid, 2003, pág. 572. «Pero al no pago ilegal, es decir, contrario a lo que la ley quiere, puede realizarse también sin incurrir en infracciones por medio del fraude a la ley tributaria». PALAO TABOADA, C.: «El fraude a la ley en derecho tributario», en *RDFHP*, n.º 63, Madrid, 1996, pág. 697 «basa la distinción entre el fraude a la ley y el fraude tributario o infracción tributaria de defraudación en el hecho imponible que en el fraude a la ley dice “se intenta eludir” (de aquí la terminología italiana) la realización del presupuesto de hecho de la imposición, poniendo en práctica otros hechos que permiten la consecución de análogo resultado económico», y en la infracción «el hecho imponible, se ha producido y, por tanto, ha surgido a cargo del sujeto pasivo la deuda tributaria, pero éste intenta ocultar a la Administración la existencia o la exacta cuantía de la obligación».

⁴³ ROSEMBURJ, T.: *El fraude de ley... op. cit.*, pág. 206.

⁴⁴ RODRÍGUEZ ADRADOS, A.: «El fraude a la ley: ensayo de una dirección pluralista» en *Estudios sobre el título preliminar del Código Civil*, Vol. I, Madrid, 1977, pág. 358.

⁴⁵ FERRARA, F.: *La simulación de los negocios... op. cit.*, pág. 99.

Según la doctrina jurídico-privatista ⁴⁶ la diferenciación entre figuras como la simulación y el fraude a la ley, es una ardua tarea puesto que se trata de negocios anómalos ⁴⁷. Para DE CASTRO ⁴⁸ el negocio jurídico simulado oculta, bajo la apariencia de un negocio jurídico formal, otro propósito negocial y como ejemplo de la postura causalista ⁴⁹ y de su posicionamiento contrario a lo que hemos expresado en el párrafo anterior, culmina diciendo que «no hay razones para abandonar, sino, al contrario, para mantener la concepción de la simulación basada en la existencia de una causa falsa». Distinguiendo también ambas figuras, tenemos a PALAO TABOADA ⁵⁰ que afirma que, «en la simulación existe una apariencia jurídica simulada para encubrir la verdadera realidad disimulada; en el fraude a la ley, la realidad jurídica es abiertamente creada, y el negocio jurídico, efectivamente querido por las partes».

En la simulación, el sujeto practica un acto para encubrir la verdadera realidad disimulada, es decir, encuentra una forma de hacer en la que el hecho imponible realizado, a los ojos de los demás, hace trascender una realidad jurídica distinta del verdadero acto deseado. En el fraude de ley, la efectiva intención del contribuyente está clara, y su acto es practicado abiertamente, sin velos jurídicos que impidan a la Administración ver el negocio jurídico verdaderamente realizado ⁵¹; sin embargo intenta hacer con su acto que parezca algo lícito, cuando en realidad no lo es. La gran confusión que existe entre las dos figuras, es que en ambas la causa de su realización es ilícita, y tanto en una como en otra lo que se propone es la obtención de un resultado no querido por la ley ⁵². Para ROSEMBUJ ⁵³, los actos o negocios simulados impiden que se desplieguen los efectos jurídicos del hecho imponible, que corresponde al acuerdo de simulación efectivo y verdadero celebrado entre las partes.

⁴⁶ PÉREZ DE AYALA, J.L.: *Las ficciones en el Derecho...* op. cit., pág. 157. HERRERO MADARIAGA, J.: «El fraude de ley como elusión ilícita...» op. cit. pág. 324.

⁴⁷ DE CASTRO y BRAVO, F.: *El negocio Jurídico...*, op. cit., pág. 330. El negocio jurídico anómalo es «una deformación de una figura negocial, querida por quienes la crean y hecha para escapar de la regulación normal de los negocios, de la prevista y ordenada por las leyes».

⁴⁸ DE CASTRO y BRAVO, F.: *El negocio jurídico...* op. cit., pág. 339.

⁴⁹ Aquellos que consideran la simulación como una causa falsa del negocio. En la misma línea Díez-PICAZO, L. y GULLÓN, A.: *Sistema de Derecho Civil...* op. cit., pág. 516.

⁵⁰ PALAO TABOADA, C.: «El fraude a la Ley en Derecho Tributario...» op. cit., pág. 670. De igual modo, PÉREZ ROYO, F.: *Derecho Financiero y Tributario*, op. cit., pág. 100 y ARIAS VELASCO, J.: «Dictamen sobre el fraude de ley tributaria y figuras afines en su aplicación a un caso concreto», en *RTT*, n.º 24, 1994, pág. 27.

⁵¹ En el mismo sentido MIAJA DE LA MUELA, A.: «Fraude a la ley» *Nueva Enciclopedia Jurídica*, ed. Francisco Seix, S.A., Barcelona, 1960, pág. 150. «En la simulación la nota específica es la declaración de una voluntad no existente, bien detrás del acto simulado no exista uno real disimulado –simulación absoluta–, bien al lado de la voluntad inexistente pero declarada exista una voluntad que difiera de la anterior en cuanto al negocio jurídico realmente querido –simulación relativa–, simulación interposición –de personas o por testafierro–, pero en todo caso en la simulación hay siempre una declaración de voluntad que no concuerde con el auténtico querer del declarante o declarantes, elemento que falta en los supuestos comprendidos en el fraude legislativo».

⁵² Como dice PALAO TABOADA, C.: «El fraude a la ley en Derecho...» op. cit., pág. 685, «... entre la simulación y el fraude media una diferencia sustancial: en la simulación hay dos actos o negocios jurídicos, cada uno de los cuales se adecua a la finalidad que, realmente el uno y aparentemente el otro, persigue; en el fraude a la ley tributaria hay un único negocio jurídico en el que, sin embargo, existe una discrepancia entre la causa objetiva y la finalidad perseguida por las partes, discrepancia que no se encubre mediante una apariencia jurídica».

⁵³ ROSEMBUJ, T.: *La simulación y el fraude...*, op. cit. pág. 22.

ALBALADEJO ⁵⁴, por su parte aclara que: «Hay simulación de negocio cuando, de común acuerdo, las partes entre sí (...) emiten una declaración (o declaraciones) no coincidente con la voluntad interna, con el fin de engañar a terceros».

VII. LA INSTITUCIÓN DEL FRAUDE A LA LEY EN EL DERECHO ESPAÑOL

El fraude a la ley ⁵⁵ es una figura sofisticada, reconocida en el Derecho tributario español ⁵⁶, donde el contribuyente no realiza el hecho imponible, generador de la obligación tributaria, pero consigue de forma astuta y por caminos diversos, alcanzar los mismos resultados que emanarían si este hecho hubiera sido realizado, reduciendo o eliminando así la carga tributaria supuestamente debida. DE CASTRO ⁵⁷ define el fraude a la ley como «uno o varios actos que originan un resultado prohibido por una norma jurídica y al que se ampara en otra norma dictada con distinta finalidad».

El concepto de fraude a la ley fue introducido, como norma general de combate a dicha institución, en el ordenamiento jurídico positivo civil por el Decreto 1836/1974, de 31 de mayo, que regula el Título Preliminar del Código Civil. La inclusión de dicha norma era fundamental e inevitable, porque como bien señala la propia exposición de motivos del Decreto 1836 de 1974: «En la configuración del fraude prepondera la idea de considerar el ordenamiento jurídico como un todo; por eso es reputada fraudulenta la sumisión a una norma con el propósito de obtener un resultado prohibido o contrario al conjunto del ordenamiento. Por otra parte, si frente a la norma elegida aparece otra tratada de eludir, habrá de aplicarse la última. Ello quiere decir que la consecuencia correspondiente no queda circunscrita a la nulidad del acto a través del cual pretendiera lograrse un resultado fraudulento, sino que ha de comprender también la efectiva aplicación de la norma pertinente aunque no quedan excluidas ciertas consecuencias anulatorias». Sin embargo, en sentido contrario, autores como Díez-PICAZO y GULLÓN ⁵⁸ afirman que la introducción de cláusulas generales contra

⁵⁴ ALBALADEJO, M.: *Derecho Civil I-Introducción y Parte General*, 15.ª ed. Bosch, Barcelona, 2002, págs. 656-657.

⁵⁵ No entraremos en la discusión de la necesidad o no de una regulación del instituto del fraude a la ley, dejamos claro que reconocemos esta necesidad y nos basamos en su aceptación en el Derecho español.

⁵⁶ En otros países esta figura no es del todo reconocida, así sucede por ejemplo en Brasil donde diversos juristas consideran su reglamentación inconstitucional. Alberto XAVIER afirma que: «*As cláusulas antielisão, por serem incompatíveis com o Estado de Direito são, elas sim, cláusulas em fraude à Constituição, cláusulas legitimadoras de abuso do poder de tributar*», en *Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva*, São Paulo, 2001, págs. 153.

En la legislación brasileña surge una gran discusión en relación al párrafo único del artículo 116 del Código Tributario Nacional Brasileño (redactado por la LC 104/2001): «*A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária*». La duda está en si dicho párrafo es una norma general antielusión o si solamente sería una norma antisimulación. Somos partidarios de la segunda posición, puesto que el propio texto de la ley se refiere a actos practicados con la finalidad de disimular el surgimiento de hechos imposables, y disimular es lo mismo que simular de forma relativa, que no puede ser confundido con elusión.

⁵⁷ DE CASTRO Y BRAVO: *Derecho Civil de España*, Editorial Civitas, 1984, pág. 544.

⁵⁸ Díez-PICAZO, L. y GULLÓN, A.: *Sistema de Derecho Civil*, vol. I, 10.ª ed., Tecnos, Madrid, 2001, pág. 64.

el fraude a la ley no merece un juicio favorable. Para estos autores, aquellas cláusulas generales comportan un reenvío de parámetros y criterios «exteriores al ordenamiento» y promueven una delicada apertura hacia un sistema de mayor arbitrio judicial en la decisión de las discusiones, «con la menzura de la seguridad jurídica que siempre empaña el principio de legalidad en estos casos».

La LGT de 1963, sin embargo, en su artículo 24, ya se había adelantado y había hecho referencia a esta figura, sin definirla propiamente, apenas como forma de lucha contra la misma en el ámbito tributario⁵⁹. La inclusión de una norma general en el ordenamiento tributario no era tan lógica y aceptada como fue en el Derecho civil. Desde la década de los años treinta, LIGEROPULO⁶⁰ consideraba que la doctrina del fraude a la ley era «un progreso jurídico y un perfeccionamiento moral», pero que no debe aplicarse ni al campo penal ni al campo tributario⁶¹, pues el derecho impositivo se compone de «preceptos precisos y por ende el impuesto sólo puede exigirse a través de una interpretación estricta, mientras que la técnica del fraude a la ley consistía en una prolongación de la voluntad expresa de la ley».

Desde su aprobación, por la Ley 230/1963, ha sido objeto de varias reformas que buscaban la mejor manera de adaptarla a los cambios sufridos por el Derecho tributario. Entre estas reformas citamos la de 1985, cuya intención fue recuperar el carácter sistematizador e integrador de las modificaciones que afectaban de manera general al sistema tributario; y la de 1995, tras la necesidad de incorporar la jurisprudencia constitucional a la ley y la conveniencia de actualizarla en materia de procedimientos tributarios. Al margen de estas reformas, también señalamos la aprobación de una norma esencial para la regulación de las relaciones entre los contribuyentes y la Administración, denominada Ley 1/1998, de 26 de febrero, sobre Derechos y Garantías de los Contribuyentes, que terminó por afectar el propio contenido de la LGT. A pesar de todas las actualizaciones y mejoras en la LGT, después de la promulgación de la Constitución Española, el 27 de diciembre de 1978, todos los intentos de perfeccionamiento se mostraban insuficientes, era necesaria una reforma general para que se obtuviera la «armonía» que los juristas, administración y contribuyentes tanto deseaban.

Hasta 1979 no se había regulado el procedimiento especial para declarar el fraude, como exigía el precepto de la LGT, lo que originó una laguna que impedía la ejecución de dicha cláusula. Finalmente el Real Decreto 1919/1979 vino a regular el procedimiento especial, pero algunos años después el mismo fue derogado por el Real Decreto 803/1993 de 28 de mayo (RCL 1993, 1644 y 2128), que no se preocupó de elaborar un nuevo procedimiento, dejando una vez más una laguna

⁵⁹ PÉREZ ARRAIZ, J.: *El fraude de Ley... op. cit.* pág. 17.

⁶⁰ LIGEROPULO, A.: «La defensa del Derecho contra el fraude. Estudio sobre el problema del fraude de ley» (traducción de L. SANCHO SERAL), en *Revista de Derecho Privado*, 1930, págs. 10-12.

⁶¹ En este mismo sentido encontramos algunos autores actuales que continúan criticando la inclusión de una norma general contra el fraude a la ley, es el caso de FALCÓN Y TELLA, R.: «El fraude a la ley tributaria como mecanismo para gravar determinadas economías de opción», en *Revista Técnica Tributaria*, n.º 31, 1995, pág. 55-73; y de SIMÓN ACOSTA, E.: «Fraude de ley y bonos austriacos (II)», en *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, n.º 8, 2001, págs. 10-18.

sobre el tema. En 1995, en la reforma parcial de la LGT (*Ley 25/1995, de 20 de julio*), se estableció una nueva regulación de la figura del fraude a la ley en el artículo 24, vigente hasta julio de 2004⁶², pero que cambió a raíz de la reforma tributaria de 2003, hoy artículo 15.

La necesidad que surge de reformar este instrumento de lucha contra el fraude, se debe a la «ineficiencia» e «inaplicación» del mismo en la actual legislación. Según PALAO TABOADA⁶³ «la norma contra el fraude a la ley del artículo 24 de la LGT se ha demostrado ineficaz si esta eficacia se mide por el número de veces que ha sido aplicada, que, como es sabido, ha sido muy escaso». En nuestra opinión, el problema real de inaplicación y fracaso del antiguo artículo 24 de la LGT era la falta de interés de la propia Administración en aplicarlo, es decir, es un problema operativo, de fácil constatación en la jurisprudencia española. En el mismo sentido, GONZÁLEZ GARCÍA⁶⁴ considera que el problema es que muchos continúan pensando que el procedimiento de declaración de fraude es un trámite enojoso y poco rentable, que conviene reconducirlo al, cómodo y más rentable, artículo 25 LGT⁶⁵ que trata de la simulación.

VII.1. El fraude a la ley en la actual Ley General Tributaria.

La actual LGT española, publicada el 17 de diciembre de 2003, vigente a partir de julio de 2004, adoptó el modelo propuesto por el Proyecto final de Reforma Tributaria sin alterar su redacción ni su contenido. Acató incluso la, en nuestra opinión, equivocada denominación de «conflicto en la aplicación de la norma tributaria», retirando la figura del «fraude a la ley tributaria» del panorama de la nueva legislación y sustituyéndola por otra sin reflejo en el contexto español. Estamos en desacuerdo con la nueva denominación, y creemos que es simplemente una cortina para encubrir los viejos problemas existentes sobre la figura del fraude a la ley, y que el legislador no consigue solucionar. Además, tenemos claro que será difícil apartar en la doctrina la figura del «fraude a la ley», puesto que la denominación, además de haberse arraigado en España, ya está sedimentada en libros y artículos publicados por todo el país y también fuera de él. En el mismo sentido destacamos GARCÍA

⁶² Artículo 24.1. «Para evitar el fraude de la ley se entenderá que no existe extensión del hecho imponible cuando se graven hechos, actos o negocios jurídicos realizados con el propósito de eludir el pago del tributo, amparándose en el texto de normas dictadas con distinta finalidad, siempre que produzcan un resultado equivalente al derivado del hecho imponible. El fraude de ley tributaria deberá ser declarado en expediente especial en el que se dé audiencia al interesado.

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

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

⁶³ Exposición del Seminario titulado «La nueva Ley General Tributaria» organizado por la Universidad Internacional Menéndez Pelayo, de 7 a 11 de julio de 2003, Santander, España.

⁶⁴ GONZÁLEZ GARCÍA, E.: *El Fraude a la Ley General Tributaria en la Jurisprudencia*, Navarra, 2001.

⁶⁵ Artículo 25. «En los actos o negocios en los que se produzca la existencia de simulación, el hecho imponible gravado será el efectivamente realizado por las partes con independencia de las formas o denominaciones jurídicas utilizadas por los interesados.».

NOVOA ⁶⁶ en su obra sobre el tema al decir que: «... no resulta muy adecuado utilizar el término "conflicto" para referirse a una cláusula que, tradicionalmente –y así ocurre en el Derecho comparado– se aplica a supuestos de fraude o abuso».

Con la nueva redacción ⁶⁷, se pretendió hacer más eficaz la norma contra el fraude a la ley, cuyos resultados hasta aquel momento habían sido considerados, en general insatisfactorios.

VII.2. El proceso de elaboración de la nueva regulación del fraude a la ley en la Ley General Tributaria.

Pasemos ahora a analizar, de forma más detallada y técnica, las principales fases en la elaboración de esta institución hasta llegar a su aprobación en la Ley 58/2003.

VII.2.1. Fraude a la ley y el proyecto de reforma de la Ley General Tributaria.

Dentro de los temas tributarios, en el fraude a la ley urgían cambios significativos, pues era un mecanismo de reacción contra la elusión fiscal que prácticamente no funcionaba, debido a su complejidad y a su difícil comprobación por parte de la Administración. Las críticas eran tantas en relación a su inaplicabilidad que GONZÁLEZ GARCÍA ⁶⁸ llegó a afirmar, recogiendo el sentir general, que muchos aplicadores del derecho continuaban pensando de forma equivocada que «el procedimiento de declaración de fraude es un trámite enojoso y poco rentable y que conviene reconducirlo al cómodo artículo 25 de la LGT». En el mismo sentido PALAO TABOADA ⁶⁹ alegó que «la norma contra el fraude a la ley del artículo 24 de la LGT se ha demostrado ineficaz si esta eficacia se mide por el número de veces que ha sido aplicada, que, como es sabido, ha sido muy escaso». Por ello, el tratamiento del fraude a la ley tuvo una especial atención en esta reforma, modificándose su redacción en la nueva LGT de 2003.

⁶⁶ GARCÍA NOVOA, C.: *La cláusula antielusiva en la... op. cit.*, pág. 329.

⁶⁷ Artículo 15. Conflicto en la aplicación de la norma tributaria. 1. Se entenderá que existe conflicto en la aplicación de la norma tributaria cuando se evite total o parcialmente la realización del hecho imponible o se minore la base o la deuda tributaria mediante actos o negocios en los que concurran las siguientes circunstancias: a) Que, individualmente considerados o en su conjunto, sean notoriamente artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido. b) Que de su utilización no resulten efectos jurídicos o económicos relevantes, distintos del ahorro fiscal y de los efectos que se hubieran obtenido con los actos o negocios usuales o propios. 2. Para que la Administración tributaria pueda declarar el conflicto en la aplicación de la norma tributaria será necesario el previo informe favorable de la Comisión consultiva a que se refiere el artículo 159 de esta ley. 3. En las liquidaciones que se realicen como resultado de lo dispuesto en este artículo se exigirá el tributo aplicando la norma que hubiera correspondido a los actos o negocios usuales o propicios o eliminando las ventajas fiscales obtenidas, y se liquidarán intereses de demora, sin que proceda la imposición de sanciones.

⁶⁸ GONZÁLEZ GARCÍA, E.: *El fraude a la ley... op. cit.*, pág. 136.

⁶⁹ En exposición del Seminario titulado «La nueva Ley General Tributaria» organizado por la Universidad Internacional Menéndez Pelayo, de 7 a 11 de julio de 2003, Santander, España.

La Secretaría de Estado de Hacienda española, a través de la resolución de fecha 15 de junio de 2000, constituyó una comisión para el estudio y propuestas de medidas de una reforma global de la LGT ⁷⁰. La Comisión presentó un informe en 2001 (en adelante, Informe 2001), y con base en éste y en la LGT de 1963, se elaboró el Borrador del Anteproyecto de la nueva LGT. Más adelante, el 1 de octubre de 2002, se constituyó una nueva comisión de expertos ⁷¹, a través de otra resolución de la misma Secretaría, con la labor de estudiar el Borrador del Anteproyecto de la ley (en adelante, Informe del Borrador).

En junio de 2003, después del análisis del Informe 2001, del Borrador del Anteproyecto y del Informe del Borrador, se concluyó que existía la necesidad de un cambio general en la legislación tributaria, y ésta culminó con la elaboración del Proyecto de Reforma Tributaria n.º 121/000155. En la propia exposición de motivos de este Proyecto se afirma lo siguiente: «En definitiva, el carácter preconstitucional de la Ley 230/1963, la necesidad de regular los procedimientos de gestión tributaria actualmente utilizados, la excesiva dispersión de la normativa tributaria, la conveniencia de adecuar el funcionamiento de la Administración a las nuevas tecnologías y la necesidad de reducir la conflictividad en materia tributaria aconsejaban abordar definitivamente la promulgación de una nueva Ley General Tributaria».

VII.2.2. Informe de la comisión para el estudio y propuesta de medidas para la reforma de la Ley General Tributaria.

Dentro de los diversos temas analizados por la Comisión para el estudio y propuesta de medidas para la Reforma de la LGT, uno fue el de los cambios contenidos en la Sección Tercera del Título I del Proyecto de ley, referentes a la «interpretación, calificación e integración de las normas tributarias». En la comisión que redactó el Informe se plantearon dos grandes posiciones que fueron valoradas por el legislador: una defendía la supresión de la regulación del fraude de ley, y otra proponía la inclusión de una cláusula de prohibición general del fraude a la ley o de una cláusula antiabuso.

La primera propuesta incidía en la línea de señalar la necesidad de supresión de la regulación referida al fraude a la ley. Esta concepción partía de la idea de que «este mecanismo no resulta, en principio y con carácter general, aplicable a un ámbito como el tributario, que lejos de constituir un orden de prohibiciones se articula en mandatos positivos de pagar una cantidad de dinero a todo el que realice un determinado hecho. El ciudadano que se mueve en un mercado libre decide si realiza o no tal hecho. Si no lo realiza o realiza otro, tipificado o no en otra norma tributaria, ningún repro-

⁷⁰ La comisión, presidida por el Secretario de Estado de Hacienda, estuvo integrada por funcionarios del Ministerio de Hacienda, profesores de Universidades y otros profesionales del ámbito tributario. Fue realizada en las instalaciones del Instituto de Estudios Fiscales en Madrid.

⁷¹ La comisión de expertos para el estudio del Borrador del Anteproyecto de LGT tuvo la siguiente composición: Presidente: don José Juan Ferreiro Lapatzá; vocales: don Eugenio Simón Acosta, don Francisco Clavijo Hernández, don Ramón Falcón y Tella, don Javier Martín Fernández, don Gaspar de la Peña Velasco, don Juan José Rubio Guerrero, doña Carmen Bernardo Gómez; Secretario: don Carlos Cervantes Sánchez-Rodríguez; Vicesecretario: don Ernesto Mestre García.

che puede merecer»⁷². Para los defensores de esta posición, en la esfera tributaria se debe adoptar la misma postura que adoptó el Tribunal Constitucional (TC) en materia penal en la STC 75/1984, es decir, «sólo se puede anudar la sanción prevista a conductas que reúnen todos los elementos del tipo descrito y sean objetivamente perseguibles. Esta exigencia se vería soslayada, no obstante, si a través de la figura del fraude de ley, se extendiese a supuestos no explícitamente contemplados en ellas, la perseguibilidad de las conductas, pues esta extensión es, pura y simplemente, una aplicación analógica» (FJ 5.º). De aquí que resulte evidente que «en el ámbito penal no cabe apreciar el fraude de Ley». Creemos que esta posición es la adoptada por los profesores españoles SIMÓN ACOSTA⁷³, FERREIRO LAPATZA⁷⁴ y GARCÍA NOVOA⁷⁵.

La segunda propuesta se inclina por la inclusión de una cláusula de prohibición general del fraude de ley o de una cláusula antiabuso⁷⁶, y así se entiende que, tras la interpretación y la calificación del hecho imponible, se regularía, en un precepto separado, la prohibición de analogía y el fraude de ley. Tras diversas discusiones, esta posición establece el mantenimiento del fraude de ley como un supuesto de aplicación por analogía de la ley tributaria, como excepción a la prohibición general de la misma. Se trata, en definitiva, de un supuesto en que se elude la realización del hecho imponible, por lo que la ley tributaria no es aplicable, dada la prohibición de la analogía. Algo totalmente distinto de la simulación, en la que se «esconde» la realización del hecho imponible, haciendo aparecer al exterior un negocio distinto puramente ficticio o aparente.

Los estudios y propuestas realizados por la Comisión de Reforma tributaria sugeridos en el informe 2001 y acatados en parte por el Proyecto final, hacen referencia a los siguientes aspectos:

- a) En primer lugar se debe dejar claro que el fraude de ley se refiere, exclusivamente, a supuestos en que no se realiza el hecho imponible.
- b) En segundo lugar, se propone la eliminación de la expresión «amparándose en el texto de normas dictadas con distinta finalidad», contenida en el texto del artículo 24, con el argumento de que muchas veces el fraude a la ley no se ampara en ninguna norma tributaria⁷⁷, sino en una laguna. En nuestra opinión, esa supresión no hubiera sido del todo necesaria, pues entendemos que la expresión se refiere a la norma general del Derecho privado que prestará fundamento a la calificación del acto o negocio que ofrece las con-

⁷² Informe para la reforma de la Ley General Tributaria. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, julio de 2001, pág. 49.

⁷³ SIMÓN ACOSTA, E.: «Fraude de ley y bonos austriacos (I)», *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, n.º 4, 2001, págs. 9-14 y «Fraude de ley y bonos austriacos (II)», *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, n.º 8, 2001, págs.10-18.

⁷⁴ FERREIRO LAPATZA, J. J.: «Economía de opción, fraude de ley...» *op. cit.*, pág. 14.

⁷⁵ GARCÍA NOVOA, C.: «Notas en torno a la necesaria supresión del instituto del fraude de ley en materia tributaria en la legislación española», *Revista de Direito Tributário*, n.º 83, sin fecha, págs. 134-142.

⁷⁶ El primer problema que se vislumbró fue si mantener la terminología o si establecer una cláusula antiabuso, optándose como preferible mantener la terminología porque si la nueva LGT no habla de fraude a la ley, sino sólo de cláusula antiabuso, podría pensarse que son aplicables tanto la cláusula antiabuso como la regulación jurídico-privada del fraude de ley.

⁷⁷ Se refiere a una norma en concreto del Derecho privado.

secuencias perseguidas, ya sea aprovechándose de una norma más conveniente, o de la falta de reglamentación, lo que, en la técnica del fraude a la ley, se denomina «norma de cobertura».

- c) En tercer lugar, la Comisión advierte que el fraude a la ley no es la vía para reaccionar ante fenómenos masivos de economía de opción, con lo que estamos perfectamente de acuerdo. Entendemos que la economía de opción ⁷⁸ es una forma totalmente lícita que posee el contribuyente para optar o elegir el mejor camino a seguir ⁷⁹. El informe defiende que en estos casos, lo procedente es una reforma de la ley fiscal, que, dentro de los límites de la seguridad jurídica y de otros principios desarrollados por la jurisprudencia constitucional, podría tener carácter retroactivo, si se estima deseable.
- d) Del mismo modo, en cuarto lugar, la comisión indica que el expediente de fraude de ley tampoco debe ser utilizado para evitar la elusión de las obligaciones a cuenta, este expediente sólo se justifica cuando lo que se elude es la obligación tributaria principal, pues supone una excepción a la prohibición de analogía, lo que implica una quiebra importante al principio de seguridad jurídica.
- e) Finalmente el informe se refiere, de forma acertada, al ánimo de eludir el tributo y explica que éste «debe existir, y probarse por la Administración, aunque sea mediante indicios. Pero quizá sea preferible, por razones prácticas, eliminar toda referencia directa a ello, tanto para evitar que se exija con excesivo rigor la prueba de este ánimo, como para evitar, en el polo opuesto, que la mera existencia de un móvil fiscal (que siempre existe, y, en principio, es legítimo) lleve a pensar que se trata de un fraude a la ley».

En relación al expediente especial para la declaración del fraude a la ley tributaria, el Informe se muestra favorable a su permanencia y lo relaciona preferiblemente a un dictamen vinculante de la Dirección General de Tributos o del Presidente del Consejo para la Defensa del Contribuyente.

Por lo que se refiere a las sanciones contra el fraude de ley, el Informe 2001 hace mención a una minoritaria «postura extrema», favorable a la supresión total de la actual norma que excluye las sanciones en estos casos y recomienda mejoras. Encontramos tres propuestas ⁸⁰: la primera, definiendo que «el tributo eludido no puede dar lugar a sanción alguna, porque no se ha realizado el hecho imponible, ni había por tanto obligación de declarar»; para la segunda propuesta, «los actos y negocios realizados pueden dar lugar a sanciones siempre que no se declaren adecuadamente, es decir, si se constituye y disuelve una sociedad, no hay que declarar la compraventa, pero sí la constitución y

⁷⁸ LARRAZ, J.: «Metodología aplicativa...» *op. cit.*, pág. 61 «[L]a economía de opción no atenta a lo querido por el espíritu de la ley, en tanto que sí atenta el *fraus legis*»).

⁷⁹ FALCÓN Y TELLA, R.: «El fraude a la ley tributaria como mecanismo...» *op. cit.* pág. 60 critica el instituto del fraude a la ley diciendo que en realidad, mediante el fraude a la ley se están gravando economías de opción. Explica en su teoría que el hecho imponible o se realiza o no se realiza y en el segundo caso existe simplemente una economía de opción. Estima que en casos extremos el ordenamiento tributario permite gravar determinadas economías de opción.

⁸⁰ *Informe para la reforma de la Ley General Tributaria*. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, julio de 2001, págs. 53-54.

disolución, y ello de forma completa y veraz»; y por último, la tercera propuesta, defiende que «cabe imponer sanciones por infracción simple, por negativa y obstrucción a la actuación de comprobación e inspección, una vez abierto el expediente especial». Para nosotros está claro que el fraude a la ley no puede ser sancionado⁸¹ ya que la obligación no existe y por eso no fue incumplida. Lo que sí se debe hacer es aplicar la norma que hubiera correspondido a los actos o negocios usuales, eliminar las ventajas fiscales obtenidas, y liquidar los intereses de demora.

VII.2.3. Informe sobre el Borrador del Anteproyecto de la nueva Ley General Tributaria.

El 23 de enero de 2003 se publica el Informe sobre el Borrador del Anteproyecto de la nueva LGT, que tenía la labor de analizar pormenorizadamente, sobre la base de consideraciones de estricta técnica jurídica, el Borrador de dicho Proyecto elaborado por la Dirección General de Tributos. En consecuencia, la Comisión formada por expertos en el área llevó a cabo dicho análisis, tomando como base la LGT vigente en aquella época, su bagaje doctrinal y jurisprudencial, así como el Informe 2001 anteriormente mencionado.

El Informe se limita a decir, sin mayores críticas, que en cuanto al fraude de ley, se ha recogido, con ciertos matices, una de las propuestas contenidas en el Informe 2001, en concreto, la que propugna la necesidad de regular esta figura y de hacerlo a través de una cláusula antiabuso. Explica que se entiende que existe abuso en la aplicación de la norma tributaria cuando los sujetos no realizan el hecho imponible del tributo o consiguen una minoración en su cuantía mediante actos o negocios inusuales y que no persiguen ningún motivo económico válido distinto del mero ahorro fiscal. También exige, expresamente, la necesidad de un expediente especial para la declaración de esta situación de abuso que en nada es discordante con el contenido del mismo en el Proyecto. Por último, el Informe remata sus conclusiones sobre el tema, diciendo que las consecuencias de declaración del fraude culminarán en la exigencia del tributo dejado de ingresar o en la restitución de las devoluciones indebidamente obtenidas, con la exigencia de los intereses de demora, pero nunca en sanciones, dando así su visto bueno a lo expuesto en el Proyecto.

En relación a la interpretación, siguiendo las recomendaciones del Informe 2001, el Informe del Borrador sugiere la sustitución de la referencia actual a los criterios admitidos en Derecho por una remisión directa al artículo 3.1 del Código Civil, lo que otorga mayor claridad. Nos encontramos con una norma más importante por lo que no dice que por lo que dice, ya que excluye la interpretación de las normas tributarias con arreglo a criterios especiales.

⁸¹ En el mismo sentido ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C.: «Infracciones y sanciones tributarias» en *RDFHP*, n.º 54. Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1964, págs. 489 y 490. «... la inobservancia administrativa de las obligaciones tributarias no se corrige mediante sanciones, ni provoca una actuación típicamente conminatoria. La corrección del incumplimiento de los preceptos tributarios por parte de la Administración pública se encomienda a sus propios órganos –fiscalización interna– y a los sujetos pasivos tributarios, que la ejercen a través de recursos en vía administrativa y jurisdiccional».

VII.2.4. El Anteproyecto de reforma tributaria.

El Anteproyecto de reforma tributaria fue presentado el 28 de febrero de 2003. Afirmaba, en su exposición de motivos, que uno de los principales objetivos de la Reforma era establecer mecanismos que reforzaran la lucha contra el fraude. Tras una «revisión en profundidad» de la regulación, se decidió la sustitución de la figura del fraude a la ley por otra nueva figura denominada «abuso en la aplicación de la norma tributaria». Con esto, el Anteproyecto lo que pretendía era crear un instrumento efectivo de lucha contra el «fraude sofisticado»⁸².

El Anteproyecto siguió la posición del Informe de la Comisión de Estudios publicado en 2001, en el sentido de que se debería suprimir radicalmente la correspondencia entre la normativa antielusión y la figura dogmática general del fraude a la ley prevista en el artículo 6.4 del Código Civil español, con lo que pasó a utilizar denominaciones como «amparándose en el texto de normas dictadas con distinta finalidad», y «aplicación de la norma eludida» en lugar de «fraude de ley» y «propósito de eludir».

La redacción propuesta en el anteproyecto tenía como redacción el siguiente texto:

Artículo 15. «Abuso en la aplicación de la norma tributaria.

1. Se entenderá que existe abuso en la aplicación de la norma tributaria cuando los obligados tributarios eludan total o parcialmente la realización del hecho imponible o minoran la base o la deuda tributaria mediante actos o negocios en los que concurren las siguientes circunstancias:

- a) Que, individualmente considerados o en su conjunto, sean notoriamente inusuales o impropios para la consecución del resultado obtenido.
- b) Que de su utilización no resulten efectos jurídicos o económicos relevantes, distintos del ahorro fiscal y de los efectos que se hubieran obtenido con los actos o negocios usuales o propios.

2. Para que la Administración tributaria pueda declarar el abuso en la aplicación de la norma tributaria será necesario el previo informe favorable de la Comisión consultiva a que se refiere el artículo 159 de la presente ley.

3. En las liquidaciones que se realicen como resultado de lo dispuesto en este artículo se exigirá el tributo aplicando la norma eludida o eliminando las ventajas fiscales obtenidas, y se liquidarán intereses de demora, sin perjuicio de la sanción que, en su caso, proceda de acuerdo con lo dispuesto en la letra d) del apartado 1 del artículo 185 de esta ley.»

⁸² Anteproyecto para reforma de la LGT.

A pesar de seguir varias de las sugerencias proporcionadas por el Informe 2001, el Anteproyecto optó por soluciones propias que se oponían a dicho Informe, como fue el caso de la nueva denominación dada a la figura del fraude a la ley que pasó a ser llamada «abuso en la aplicación de la norma tributaria», contradiciendo la recomendación del Informe de mantenimiento de la denominación «fraude de ley», como un supuesto de aplicación por analogía de la ley tributaria.

El modelo plasmado en el artículo 15 del Anteproyecto parece haberse inspirado en la cláusula antielusión y en la doctrina judicial existente en Francia. Analizando el contenido de cada apartado encontramos similitudes con el Derecho francés⁸³ sobre el tema. Estas semejanzas van desde la denominación de «abuso» adoptada, hasta la disposición de aplicar sanciones pecuniarias a las planificaciones tributarias consideradas «abusivas». Como sabemos la imposición de multas o sanciones pecuniarias contra la elusión tributaria no es usual en la mayoría de los países de Europa siendo una peculiaridad del sistema francés.

VII.2.5. *El Dictamen del Consejo de Estado.*

El Consejo de Estado examinó el expediente relativo al Anteproyecto de LGT y, en sesión celebrada el día 22 de mayo de 2003, la Comisión Permanente del Consejo de Estado, dio su parecer por unanimidad.

La redacción proyectada ponía de manifiesto, en primer lugar, un excesivo recurso de conceptos jurídicos indeterminados, que dejaban un margen de apreciación demasiado amplio e impreciso; es decir, no permitía acotar con una mínima precisión los supuestos de hecho que pudiera abarcar el denominado abuso en la aplicación de la norma tributaria, lo que resultaba evidentemente contrario al principio de seguridad jurídica. Continúa diciendo que la redacción proyectada tampoco es acertada, ni clara. Se habla de negocios o actos impropios para la consecución del resultado obtenido; sin embargo, cuando un negocio o un acto son impropios para la consecución de un resultado, por lógica no permiten obtener ese fin. La Comisión del Anteproyecto utiliza el adjetivo «impropio» con el alcance que tiene esta expresión en la terminología jurídica anglosajona y que hace pensar más bien en un acto o negocio indebido.

En segundo lugar, una cuestión que ha sido muy discutida por los miembros de todas las comisiones y por la doctrina en general, dando lugar a una objeción prácticamente unánime por su parte: el Dictamen se refiere a la posibilidad de sancionar este abuso en la aplicación de la norma tributaria, posibilidad que, en opinión del Consejo, supone la formulación de un tipo infractor excesivamente indeterminado que puede resultar inconstitucional. La calificación como infracción de la conducta prevista en el artículo 15, depende de la conducta del sujeto infractor –ha de existir una maquinación con ánimo defraudatorio–, y de la propia Administración –pues se exige, como elemento del tipo, que la Administración haya declarado el abuso–. Esta última exigencia sería inne-

⁸³ Vid. LAURE, M.: *Traité de politique fiscale...* op. cit., y COZIAN, M.: *Les grands principes de la fiscalité des entreprises...* op. cit.

cesaria, según el dictamen, ya que supone una reiteración de lo que establecen los artículos 15.2 y 159.6 del Anteproyecto, con arreglo a los cuales, para la declaración del abuso es necesario el informe favorable de la Comisión consultiva, que vinculará al órgano de inspección sobre la declaración de abuso.

El Dictamen, por fin, llega de forma coherente a la conclusión de que la conducta que define el artículo 15 del Anteproyecto, y que se encuentra en la base de la infracción prevista en el artículo 185.1 d), no está lo suficientemente delimitada como para cumplir las exigencias del principio de «*lex certa*» al que se refiere el artículo 25 de la Constitución. Estamos de acuerdo con él cuando expresa que, para el Consejo de Estado, la redacción proyectada incorpora demasiados conceptos jurídicos indeterminados, que dejan un margen de apreciación excesivamente amplio e impreciso.

VII.2.6. *El Proyecto final de reforma tributaria.*

El Proyecto final, que culminó en la Ley 58/2003, revisó en profundidad la regulación del fraude a la ley, y propuso varias modificaciones novedosas, entre ellas la sustitución de su denominación por una nueva figura llamada «conflicto en la aplicación de la norma tributaria», que pretende configurarse como un efectivo instrumento de lucha contra el fraude a la ley. El Proyecto rehusó tanto la propuesta de mantenimiento de la denominación «fraude a la ley», como la del «abuso en la aplicación de la norma», propuesta en el Anteproyecto ⁸⁴.

La nueva redacción del Proyecto de LGT, concretamente su artículo 15, sustituyó la redacción del antiguo artículo 24.1 de la Ley 230/1963, convirtiéndolo, según la exposición de motivos, en un instrumento efectivo de lucha contra el fraude, desbordando los tradicionales problemas de aplicación que presentaba el fraude de ley en materia tributaria. El artículo pasó a tener la siguiente redacción, adoptada en su integridad por la nueva ley:

Artículo 15. *Conflicto en la aplicación de la norma tributaria.*

1. Se entenderá que existe conflicto en la aplicación de la norma tributaria cuando se evite total o parcialmente la realización del hecho imponible o se minore la base o la deuda tributaria mediante actos o negocios en los que concurren las siguientes circunstancias:

- a) Que, individualmente considerados o en su conjunto, sean notoriamente artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido.
- b) Que de su utilización no resulten efectos jurídicos o económicos relevantes, distintos del ahorro fiscal y de los efectos que se hubieran obtenido con los actos o negocios usuales o propios.

⁸⁴ Sobre el tema de la Reforma de la LGT consultar SEABRA GODOI, M.: *Fraude a la ley y conflicto en la aplicación de las leyes tributarias*, IEF, Madrid, 2005, págs. 234 y ss.

2. Para que la Administración tributaria pueda declarar el conflicto en la aplicación de la norma tributaria será necesario el previo informe favorable de la Comisión consultiva a que se refiere el artículo 159 de esta ley.

3. En las liquidaciones que se realicen como resultado de lo dispuesto en este artículo se exigirá el tributo aplicando la norma que hubiera correspondido a los actos o negocios usuales o propicios o eliminando las ventajas fiscales obtenidas, y se liquidarán intereses de demora, sin que proceda la imposición de sanciones.

Con esta nueva redacción, se pretendió hacer más eficaz la norma contra el fraude a la ley, cuyos resultados hasta aquel momento se consideraban generalmente insatisfactorios⁸⁵. Se intentaron aclarar los puntos oscuros redactando un texto más claro y explícito, como el apartado 1.b que pretende evitar la confusión de esta institución con el ahorro fiscal, y la inclusión del apartado segundo, que remite la declaración del conflicto en la aplicación de la norma tributaria al artículo 159 de la misma ley.

En relación al cambio de denominación de la figura del fraude a la ley, el Informe 2001 planteó, como ya hemos señalado, el problema de mantener la terminología o establecer una «cláusula antiabuso». En este sentido el Informe afirmaba que: «aunque se considera que el fraude a la ley tributaria es una figura distinta al fraude a la ley tal como se regula en el Código Civil⁸⁶, se cree preferible mantener la terminología. Entre otras cosas, porque si la nueva LGT no habla de fraude a la ley, sino de cláusula antiabuso, podría pensarse que es aplicable tanto la cláusula antiabuso, como la regulación jurídico-privada del fraude de ley»⁸⁷. No obstante, el Proyecto final de la nueva LGT decide adoptar el nombre de «conflicto en la aplicación de la norma tributaria», actitud con la que no estamos de acuerdo, pues entendemos que esta denominación es la que entra en «conflicto» con la figura en cuestión, ya que los conflictos en la aplicación de las normas pueden plantearse por motivos que nada tienen que ver con el fraude a la ley⁸⁸. Esta nueva denominación carece totalmente de precedentes doctrinales tanto en España como en Derecho comparado, por eso creemos que lo más acertado habría sido mantener la misma terminología adoptada en la LGT de 1963 como sugirió el Informe, es decir, «fraude a la ley».

Diversos autores también critican esa denominación, como es el caso de PALAO TABOADA⁸⁹ y SIMÓN ACOSTA⁹⁰. Para el primero, al igual que para nosotros, lo lógico sería el mantenimiento de la ya sedimentada denominación «fraude a la ley»; para el segundo, este tipo de norma no es más que la «tributación de operaciones atípicas» y por eso, debería ser titulada de esta manera.

⁸⁵ Vid. GONZÁLEZ GARCÍA, E.: *El fraude a la ley... op. cit.*, pág. 135.

⁸⁶ Disentimos de esta opinión, como ya hemos señalado anteriormente, porque entendemos que se trata de misma figura siendo la civil una figura general y la tributaria una figura específica dentro del Derecho tributario.

⁸⁷ Informe para la Reforma de la Ley General Tributaria. *op. cit.*, pág. 50.

⁸⁸ En el mismo sentido PALAO TABOADA, en su exposición oral en el Seminario de la nueva LGT, no está de acuerdo con la denominación por los mismos motivos aquí expuestos y da como ejemplo de conflictos con la norma que no son fraude a la ley: las discrepancias sobre los hechos o acerca de la interpretación de la norma aplicable, o sobre la vigencia o legalidad o constitucionalidad de ésta.

⁸⁹ En exposición del Seminario titulado «La nueva Ley General Tributaria» organizado por la Universidad Internacional Menéndez Pelayo, de 7 a 11 de julio de 2003, Santander, España.

⁹⁰ Exposición verbal proferida en el «Seminario de Economía y Derecho. Jornada de Estudio en homenaje a la profesora Gloria Begué», Universidad de Salamanca, 28 de mayo de 2004.

Nos ha llamado mucho la atención el interés por el cambio de denominación de la figura «fraude a la ley» propuesto en los informes sobre el tema, en el Anteproyecto y en la propia LGT aprobada en 2003. Si analizamos la legislación, más específicamente el nuevo precepto contenido en el artículo 15 de la nueva LGT, verificaremos que se trata del mismo instituto que describía el antiguo artículo 24, apenas con algunas mejoras y un nuevo título. Nos da la impresión de que el legislador quiso estrenar una nueva dimensión en la lucha contra la elusión ilícita, atribuyendo una nueva «etiqueta» a dicha institución, actitud, que desde nuestro punto de vista, es completamente innecesaria.

En cuanto a la redacción adoptada en el epígrafe 1, resaltamos la importancia de la declaración expresa de las circunstancias para existencia del «conflicto», es decir, de medios artificiosos o impropios, distintos del ahorro fiscal y de los efectos que se hubieran obtenido con los actos o negocios usuales o propios. Llamamos la atención sobre la primera frase de la letra b) de este epígrafe, que especifica: «Que de su utilización no resulten efectos jurídicos o económicos relevantes...». Francamente, en nuestra opinión, la redacción adoptada no deja claro que los efectos se refieren al ahorro fiscal, parece incluso que si los efectos jurídicos o económicos fueran relevantes no existiría el conflicto –fraude a la ley–.

En el aspecto procedimental, lo más destacado del Proyecto de LGT es el mantenimiento del expediente especial ⁹¹, sugerido también en el Informe, con la exigencia del parecer favorable de una comisión consultiva especial, a fin de que la Administración pueda declarar la existencia del «conflicto» de normas. Estamos totalmente de acuerdo en que exista tal procedimiento, el problema que vemos es que se repita lo que ha sucedido con la vigente ley ⁹², el retraso o falta de reglamentación de este procedimiento por falta de interés de la Administración, situación que sería exactamente igual a la que nos encontramos ahora. Trataremos de este tema más adelante en este mismo capítulo.

Para terminar, el Proyecto de LGT reproduce la frase final del artículo 24.3 referente a la no imposición de sanción del fraude a la ley. El Poder Ejecutivo, de forma acertada, aceptó las duras críticas del Consejo de Estado respecto a la norma del Anteproyecto que permitía aplicar sanciones a los supuestos de «abuso en la aplicación de la norma tributaria». Así el nuevo artículo 15.3 sostiene que: «En las liquidaciones que se realicen como resultado de lo dispuesto en este artículo se exigirá el tributo aplicando la norma que hubiera correspondido a los actos o negocios usuales o propios o eliminando las ventajas fiscales obtenidas y se liquidarán intereses de demora, sin que proceda la imposición de sanciones» ⁹³. Como podemos ver, no constaba en el artículo 15.3 del Proyecto

⁹¹ Cfr. Artículo 159. «Informe preceptivo para la declaración del conflicto en la aplicación de la norma tributaria.

1. De acuerdo con lo establecido en el artículo 15 de esta ley, para que la inspección de los tributos pueda declarar el conflicto en la aplicación de la norma tributaria deberá emitirse previamente un informe favorable de la Comisión consultiva que se constituya, en los términos establecidos reglamentariamente, por dos representantes del órgano competente para contestar las consultas tributarias escritas, actuando uno de ellos como Presidente, y por dos representantes de la Administración tributaria actuante.»

⁹² Así también lo ha admitido PÉREZ DE AYALA, J. L. en conferencia realizada en el curso «Litigiosidad y Justicia tributaria» de la Universidad de Salamanca, que tuvo lugar en Bejar días 1, 2 y 3 de julio de 2004, dirigido por José M.º Lago Montero y coordinado por M.º de los Ángeles Guervós Maíllo.

⁹³ El Informe del Borrador del Anteproyecto apenas confirma la necesidad de un expediente especial para esta situación, estando perfectamente de acuerdo tanto con lo dicho en el informe 2001 como en el actual Proyecto.

de ley 121/000155, remitido por el Gobierno al Congreso de los Diputados el 6 de junio de 2003, la parte final del Artículo 15.3 del Anteproyecto que decía: «sin perjuicio de la sanción que en su caso proceda, de acuerdo con lo dispuesto en la letra d) del apartado 1 del artículo 185 de esta ley».

Respecto a las sanciones penales, la Comisión redactora de la nueva LGT se preocupó de que no ocurriera una generalización de la postura de las Sentencias de la Audiencia Provincial de Barcelona de 18 de marzo de 1999 y 31 de julio de 2000⁹⁴, las cuales exponían que los casos de fraude a la ley tributaria se podrían encajar en la tipificación penal de «defraudación tributaria». Quizá por ello se ha decidido cambiar el término abuso por un término más neutral, según su concepción, como «conflicto»⁹⁵.

VIII. RÉGIMEN JURÍDICO FRENTE AL FRAUDE A LA LEY EN MATERIA TRIBUTARIA

Una vez reconocida la necesidad de regular el instituto del fraude a la ley como medio de protección, tanto de los intereses de la Administración tributaria como, indirectamente, de los contribuyentes, evitando así los daños monetarios que éste pudiera causar a ambos, ahora tratamos de identificar los instrumentos que hacen posible esta tutela, y cómo cada uno de ellos se desarrolla en el ámbito del Derecho tributario español.

En la lucha contra la elusión ilícita de la norma tributaria, en la fase de elaboración legislativa, son dos los caminos fundamentales de los que, alternativa o conjuntamente, dispone el legislador fiscal: las presunciones legales, no absolutas⁹⁶, y las ficciones de derecho⁹⁷. El legislador, con intención de fortalecer la eficacia en la aplicación de la norma, permite a los que aplican el derecho en determinados casos, presumir que se realiza un hecho imponible cuando éste produce los mismos resultados que otro hecho tipificado, todo eso basado en las experiencias previamente obtenidas por él. Ya en el tema de las ficciones, según PÉREZ ARRAIZ⁹⁸ con éste «ni se oculta ni se falsea la verdad jurídica, sino que lo que se hace es crear una verdad jurídica distinta de la real, ello permite al legislador atribuir efectos jurídicos a hechos o a realidades, que de otra forma sería imposible atribuir».

⁹⁴ Cfr. *Quincena Fiscal*, n.º 10 de 1999 y n.º 1 de 2001, respectivamente. El FJ 4.º de la SAP de 31 de julio de 2000 no se opone al juicio de que el fraude a la ley no constituye una «infracción tributaria». Sin embargo considera que «ello es irrelevante en el plano penal, porque siempre que existe elusión de un tributo, con cuota defraudada superior a quince millones de pesetas, se realiza el tipo de delito contra la Hacienda Pública del artículo 305 del Código Penal (...)».

⁹⁵ PÉREZ DE AYALA, J. L. se manifestó a favor de la nueva denominación de «conflicto» pues cree que puede ser una solución a los problemas derivados de la antigua denominación (en conferencia realizada en el curso «Litigiosidad y Justicia tributaria» de la Universidad de Salamanca, que tuvo lugar en Béjar días 1, 2 y 3 de julio de 2004, dirigido por José M.ª Lago Montero y coordinado por M.ª de los Ángeles Guervós Mañillo).

⁹⁶ Puesto que siempre admiten el derecho fundamental de la prueba. Así el artículo 108.1 de la LGT, admite que excepto en los casos en que la ley expresamente lo diga, no será permitida la prueba en contrario para destruirse las presunciones establecidas por las normas tributarias; esto podría ser incompatible con el derecho fundamental del individuo de la prueba.

⁹⁷ Vid. sobre el tema GONZÁLEZ GARCÍA, E. y PÉREZ DE AYALA, J. L.: «Presunciones y ficciones en materia tributaria», en *Crónica Tributaria*, n.º 61/1992.

⁹⁸ PÉREZ ARRAIZ, J.: *El fraude de ley... op. cit.* pág. 63.

por consiguiente, las ficciones se configuran como medio para combatir el fraude de ley⁹⁹. Sin embargo, como advierte MICHELI¹⁰⁰, la utilización poco rigurosa de las presunciones y ficciones legales puede violar el principio de capacidad contributiva yendo contra el propio ordenamiento tributario.

Son diversos los instrumentos de lucha contra el fraude a la ley que pueden utilizarse en la aplicación de la norma tributaria. Según PALAO TABOADA¹⁰¹, siguiendo la idea original de Hensel, existen dos formas de lucha contra el fraude de ley tributario en España y que además son plenamente compatibles entre sí: la tipificación de presupuestos de hecho subrogatorios; y, las cláusulas generales de prohibición, dicho de otro modo: medidas específicas contra el fraude a la ley, y la formulación de una cláusula general antielusión.

Todavía habría una tercera medida vislumbrada por PISTONE¹⁰² de lucha contra el fraude, que serían las «cláusulas sectoriales». Éstas son disposiciones cuyo presupuesto abstracto está estructurado sobre el modelo de las cláusulas generales, pero cuya aplicación queda limitada a un ámbito más estricto. Sin embargo, atendremos, simplemente, a las dos primeras medidas que son las utilizadas en el modelo tributario español.

VIII.1. Medidas específicas contra el fraude a la ley.

Aquí nos referimos a materias que el legislador contempla caso por caso en los supuestos de fraude de ley, estableciendo la aplicación de la norma que se pretendía eludir. Estamos ante una normativa cerrada, de aplicación taxativa y, dirigida a hechos delimitados por la propia norma. Son varios los sistemas tributarios que adoptan medidas específicas de combate contra el fraude a la ley. En el Derecho español, encontramos ejemplos del empleo de esta técnica en el artículo 108 de la Ley 24/1998, de 28 de julio, del Mercado de Valores, que prevé un posible supuesto de fraude de ley que consiste en aplicar la norma de exención en las transmisiones de valores para ocultar una auténtica transmisión de inmuebles; también encontramos esta medida específica en el artículo 4.2 de la Ley 29/1987, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, que detecta la posibilidad de presun-

⁹⁹ Autores como SÁNCHEZ PEDROCHE, J. A.: «Sanciones "indirectas" o "impropias" en derecho tributario», en *Revista Española de Derecho financiero* n.º 91, 1996, pág. 501. Se oponen a la utilización general de estos mecanismos y defienden que las presunciones suponen una grave violación al derecho de defensa reconocido en todos los ordenamientos.

¹⁰⁰ MICHELI, G. A.: *Capacità contributiva reale e presunta*, Stud. Mem. C. Esposito, vol. II, pág. 975.

¹⁰¹ PALAO TABOADA, C.: «El fraude a la ley en Derecho...» *op. cit.*, pág. 686.

¹⁰² PISTONE, P.: *Abuso del diritto ed elusione fiscale*, Ed. Cedam, Padova, 1995, pág. 21. «*Nelle clausole generali antielusione, invece, la norma di legge presenta un tenore ed una struttura a fattispecie aperta, di lalché esse si redono applicabili ad un numero molto più ampio de casi concreti.*» Sigue el autor: «*In qualche modo in posizione intermedia rispetto a tali due categorie si pone una terza, relativa ad alcune clausole, la cui fattispecie astratta, pur essendo strutturata sul modello delle clausole generali, è applicabile all'intento di un ambito più ristretto. Queste ultime pertanto possono definirsi con il termine di clausole settoriali.*» (En las cláusulas generales antielusivas, en algunas ocasiones, la norma de ley presenta un tenor y una estructura abierta, que se puede aplicar a un número muy amplio de casos concretos.) (De cualquier forma en una posición intermedia respecto a las dos categorías se establece una tercera, relativa a alguna cláusula, de tipo abstracto, pero que se estructura sobre el modelo de la cláusula general, y que se aplica al intento de un ámbito más restringido. Estas últimas por lo tanto pueden definirse con el término de Cláusulas Sectoriales) (traducción nuestra).

ción, admitiendo prueba en contra, de una transmisión lucrativa por el valor de los bienes o derechos transmitidos, a favor de ascendientes en relación a adquisiciones a título oneroso realizadas como representantes de los descendientes menores ¹⁰³.

España, como ya vimos, además de adoptar una cláusula general antielusiva, toma medidas específicas que la complementan. Sin embargo, hay países que rechazan la posibilidad de una cláusula general y optan sólo por las medidas específicas. Es el caso de Italia, donde el combate a la elusión es a través de una cláusula sectorial, difundida también por AMATUCCI ¹⁰⁴, contenida en el artículo 37 bis, incorporado por el artículo 7 del Decreto Legislativo 358 de 8 de octubre de 1997. La normativa italiana establece que son inoponibles a la administración financiera los actos y los hechos relacionados entre sí, carentes de razones económicas válidas, dirigidos a eludir obligaciones o prohibiciones previstas por el ordenamiento tributario y a obtener así reducciones de impuestos o reembolsos que serían en caso contrario indebidos.

No dudamos de que la elaboración de medidas específicas contra el fraude es una fórmula eficaz de combate al mismo, ya que de esta manera se puede adecuar la ley a los hechos, evitando así lagunas en el derecho que ayudan a algunos contribuyentes a que en ciertas ocasiones puedan eludir ilícitamente el tributo. Sin embargo, no dudamos en reconocer la imposibilidad de la ley para cubrir todos los actos considerados como fraude fiscal, y también la ineficacia de ésta en relación a las nuevas fórmulas astutamente creadas por el contribuyente para la obtención de este resultado. Aquí la norma específica sólo surgiría después de la realización del fraude, convirtiéndose así, a lo mejor, en un remedio efectivo para sanar el mal ya existente, pero no en un instrumento eficaz para evitarlo.

CARRASQUIER CLARI ¹⁰⁵ hace una crítica a la aplicación, únicamente, de normas específicas al decir que: «al definir los posibles casos de elusión, se legitiman *a sensu contrario* todas las demás conductas, de manera que la norma "antielusiva" es, en ocasiones, precursora de más escapatorias de cuantas pretende evitar. Si a ello añadimos que la proliferación de estas normas lleva inevitablemente a un aumento del grado de complejidad y oscuridad del sistema, no es de extrañar que mayoritariamente se haya concluido a favor de la introducción de una cláusula general».

VIII.2. Formulación de una cláusula general antielusiva.

Nos referimos aquí al empleo de cláusulas de prohibición del fraude de ley en términos generales, donde existe una formulación abierta de la norma que permite una aplicación más amplia de la ley contra los supuestos elusivos. La aplicación de una norma general contra elusión garantiza una protección más amplia, en los supuestos de fraude a la ley, por parte de la Administración. Sin embar-

¹⁰³ Ley 29/1987, de 18 de diciembre. Artículo 4.2 «En las adquisiciones a título oneroso realizadas por los ascendientes como representantes de los descendientes menores de edad, se presumirá la existencia de una transmisión lucrativa a favor de éstos por el valor de los bienes o derechos transmitidos, a menos que se pruebe la previa existencia de bienes o medios suficientes del menor para realizarla y su aplicación a este fin».

¹⁰⁴ AMATUCCI, A.: *Tratado de Derecho Tributario*, tomo II, Ed. Temis S.A. Colombia, 2001, pág. 592.

¹⁰⁵ CARRASQUER CLARI, M. L.: *El problema del fraude... op. cit.* pág. 200.

go, propicia una mayor inestabilidad para el contribuyente a la hora de practicar su derecho de economía de opción, puesto que ambas instituciones se confunden en muchos aspectos. Sabemos que cuanto más específica y clara sea una norma, más fácil será su utilización, por eso las normas generales encuentran tantas barreras, tanto a la hora de aplicarlas como de interpretarlas. En cualquier caso, a pesar de los riesgos y dificultades que las acompañan, continúa siendo el mejor instrumento de lucha contra el fraude, tanto es así que países que antes no adoptaban este tipo de normas, como es el caso de Brasil, pasaron a adoptarlas en un intento de combate contra la elusión ilícita.

La función de las normas generales antielusivas es determinar bajo qué criterios sustantivos, y con arreglo a qué procedimientos formales, la Administración tributaria distinguirá la elusión fiscal lícita –economía de opción– de la elusión fiscal ilícita –fraude a la ley–. Las normas generales no ambicionan la comprensión de criterios precisos, si no estarían reproduciendo las cláusulas específicas de combate al fraude y no una fórmula general.

La adopción de cláusulas generales antielusivas no es un tema pacífico en la doctrina, ni tampoco aceptado en todos los países. Estudiosos, como Alberto XAVIER ¹⁰⁶, critican el artículo 116 del Código Tributario Nacional (CTN) brasileño, introducido por la Ley Complementaria 104/2001, y niegan la posibilidad de inserción de dichas cláusulas en los ordenamientos tributarios ¹⁰⁷, alegando que las cláusulas antielusión, por ser incompatibles con el Estado de Derecho son, en sí mismas, cláusulas de fraude a la Constitución, cláusulas legitimadoras del abuso del poder tributario. Para el alemán Klaus TIPKE ¹⁰⁸, el derecho de los particulares no es absoluto y su ejercicio debe respetar el de terceros entre los cuales se encuentra el Estado. Ya que si es utilizado de manera perjudicial, perderá su protección legal, de modo que el tercer perjudicado –el Estado– adquiere legitimidad para emplear por analogía la norma tributaria que sería aplicable si el particular no hubiese ejercido su derecho de manera abusiva. Además de España, países como Alemania ¹⁰⁹, Francia ¹¹⁰, Suiza ¹¹¹ y Portugal ¹¹² también adoptan una norma general antielusiva en el ámbito del Derecho tributario. Entre todas ellas, se puede decir que la de Alemania es la cláusula más antigua y estudiada en el mundo y que en ella, en algún momento, se basarán todas las demás.

¹⁰⁶ XAVIER, A.: *Tipicidade da tributação... op. cit.*, pág. 153.

¹⁰⁷ No es pacífico en la doctrina brasileña que esta norma sea una norma general antielusiva, muchos la ven como una norma contra simulación ya que se produce en disimulación de hechos. Preferimos no adentrarnos en el tema, y simplemente exponer las dos posiciones existentes en este país.

¹⁰⁸ TIPKE, K.: *Steuerrecht*, 15. Vöiling Überarbeitete Auflage, Köln, Verlag Dr. Otto Schmidt, 1996, pág. 108.

¹⁰⁹ *Cfr.* § 10 de la Ordenanza Tributaria de 1931.

¹¹⁰ *Cfr.* artículo L 64 del Libro de Procedimientos Fiscales: «No pueden oponerse a la Administración tributaria los actos que disimulen el verdadero alcance de un contrato o de un convenio a través de cláusulas: a) que den lugar a derechos de registro o a una tasa de publicidad inmobiliaria menos elevados; b) o, que encubran una realización o una transferencia de beneficios o rentas; c) o, que permitan evitar, en todo o en parte, el pago de los impuestos sobre el volumen de negocios correspondientes a las operaciones efectuadas en ejecución de un contrato o de un convenio» (traducción nuestra). Se basa en la teoría del abuso del Derecho.

¹¹¹ *Cfr.* artículo 2.º del Código Civil suizo: «Todos deben ejercitar sus derechos y cumplir sus obligaciones de acuerdo con las reglas de la buena fe. El abuso manifiesto de un derecho no se protege por la ley.» No existe una norma general antielusiva emanada del Poder Legislativo, los Jueces y tribunales suizos corrigen las elusiones fiscales con base en un principio general que prohíbe el abuso del derecho, como en Francia.

¹¹² *Cfr.* artículo 38 n.º 2 de la LGT Portuguesa: «são ineficazes os atos ou negócios jurídicos quando se demonstre que foram realizados com o único ou principal objetivo de redução ou eliminação dos impostos que seriam devidos em virtude de atos ou negócios jurídicos de resultados equivalentes caso em que a tributação recaia sobre estes últimos».

Sin duda alguna, la lucha contra el fraude a la ley se hace más eficaz cuando se consigue la armonía entre estas dos fórmulas de combate a la elusión ilícita, es decir, cuando existen en el sistema normas específicas que se complementan con normas generales, combinándose ventajas y sumando sus fuerzas, propiciando así un mayor campo de actuación contra este mal que tanto nos preocupa.

VIII.3. El expediente especial de declaración del fraude a la ley.

El fraude a la ley sólo puede declararse después de su verificación a través de un expediente especial específico para el caso. Este expediente es un procedimiento complejo y obligatorio, impuesto a la Administración por la norma que regula el fraude a la ley fiscal en España. Es incuestionable la necesidad de acudir al expediente especial en casos como éste, ya que eso supone una garantía a favor del administrado en un tema tan delicado y controvertido como es la cuestión del fraude a la ley fiscal. Sin embargo, también es incontestable el alto grado de posible ineficacia del mismo, puesto que se enfrenta a elementos tan subjetivos como el propósito de eludir el pago de un tributo y la intencionalidad de la defraudación.

De acuerdo con lo establecido en los artículos 15 y 159 de la LGT, para que la Inspección de los tributos pueda declarar el conflicto en la aplicación de la norma tributaria –el fraude a la ley– deberá emitirse previamente un informe favorable de la Comisión consultiva que se constituya, en los términos establecidos reglamentariamente, por dos representantes del órgano competente para contestar las consultas tributarias escritas, actuando uno de ellos como Presidente, y por dos representantes de la Administración tributaria actuante. Cuando el órgano actuante estime que pueden concurrir las circunstancias previstas en el apartado 1 del artículo 15 de la LGT, lo comunicará al interesado, y le concederá un plazo de 15 días para presentar alegaciones y aportar o proponer las pruebas que estime procedentes. Recibidas las alegaciones y practicadas, en su caso, las pruebas procedentes, el órgano actuante remitirá el expediente completo a la Comisión consultiva.

El plazo máximo establecido por la ley, para emitir este informe será de tres meses desde la remisión del expediente a la Comisión consultiva. De esta forma, el legislador quiere asegurar la rapidez, por parte de la Administración, en caso de fraude a la ley. Dicho plazo podrá ser ampliado mediante un acuerdo motivado de la Comisión consultiva, sin que dicha ampliación pueda exceder de un mes. Cuando la Comisión no emita el informe transcurrido ese plazo, se reanudará el cómputo del plazo de duración de las actuaciones inspectoras, manteniéndose la obligación de emitir dicho informe, aunque se podrán continuar las actuaciones y, en su caso, dictar liquidación provisional respecto a los demás elementos de la obligación tributaria no relacionados con las operaciones analizadas por la Comisión consultiva. El informe vinculará al órgano de Inspección sobre la declaración del fraude y no es susceptible de recurso o reclamación, pero en los que se interpongan contra los actos y liquidaciones resultantes de la comprobación podrá plantearse la procedencia de dicha declaración.

Estamos totalmente de acuerdo en que exista el procedimiento especial para la declaración del fraude a la ley, pues supone una garantía para el contribuyente, ya que la Administración no podrá juzgar sus actos de la forma que más le convenga. También apreciamos en la nueva redacción del artículo

lo 159, que aclara los pasos para la formulación de un informe para la declaración y verificación del «conflicto de ley». Sin embargo, continuamos con la preocupación de que se repita lo que ha sucedido con la antigua ley, es decir, el retraso o falta de reglamentación de este procedimiento por falta de interés de la Administración, situación que sería exactamente igual a la que ha existido hasta ahora.

IX. CONCLUSIONES

La planificación fiscal, además de un tema importante, es de gran complejidad. En un mundo cada vez más independiente y globalizado, las relaciones comerciales y personales buscan necesariamente una optimización y planificación para su mejor funcionamiento. La planificación fiscal lícita no es sólo un camino para lograr la tan deseada disminución, o supresión, de la carga tributaria, sino también sirve como medio de organización y de reestructuración de la persona física o jurídica en relación a su capital. Sin embargo, la planificación fiscal indebida, utilizada de forma astuta por algunos, puede causar un grave daño a la economía de un país y a los demás contribuyentes.

El tema de la elusión fiscal ilícita, o el llamado «fraude a la ley tributaria», sigue siendo una cuestión controvertida en los ordenamientos tributarios de algunos países. Sin embargo, muchos de ellos ya no se inclinan del lado del contribuyente, sino del de la Administración, instituyendo cláusulas generales tributarias para la prevención y el combate de este mal susceptible de causar graves daños al Erario Público.

España es uno de estos países que posee una cláusula general expresa en el artículo 15 de la LGT, bajo la denominación de «conflicto en la aplicación de la norma». Tras una reciente reforma tributaria, este país mejoró el texto legal que regula el tema, convirtiéndose, así, en una fuente importante, tanto teórica como práctica, para los estudios de la elusión fiscal ilícita.

Aunque con dificultades para su aplicación, la norma general antielusiva, es una realidad, y todavía más una necesidad que debe emplearse y aplicarse a los contribuyentes correctamente, puesto que en la actualidad, aunque muy controvertida, es la medida más eficaz, junto con las normas específicas, de lucha contra el fraude a la ley.

«El que viola abiertamente las leyes declara la guerra contra la sociedad. El que, sin infringir abiertamente las leyes, las elude mediante ardid o astucia, hiere los intereses de todos y se convierte en indigno de la benevolencia y de la estima general.»¹¹³

¹¹³ «Celui qui viole ouvertement les lois se déclare en état de guerre avec la société. Celui qui, sans enfreindre ouvertement les lois, les élude par ruse ou par adresse, blesse les intérêts de tous: il se rend indigne de leur bienveillance et de leur estime.» (arts. 6 y 7 de la Constitución Francesa de 1975).