

CARLOS PALAO TABOADA

*Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. Universidad
Autónoma de Madrid*

Extracto:

La norma anti-elusión contenida en el artículo 15 del Proyecto de Ley General Tributaria aspira a corregir los defectos de la actual cláusula contra el fraude a la ley. La modificación de esta norma se fundaría en las críticas hechas a ella por un importante sector doctrinal; sin embargo, estas críticas no sólo son en buena medida injustificadas sino que desconocen las verdaderas causas de la ineficacia del vigente precepto contra el fraude a la ley. La definición de la elusión basada en elementos objetivos, que intenta el Proyecto, no cambia decisivamente las cosas: en el fondo, la figura definida en la nueva cláusula es sustancialmente coincidente con el criticado fraude a la ley. En efecto, las distintas variantes de norma anti-elusión existentes en el Derecho comparado tienen un núcleo esencial común. Por eso son también injustificadas las críticas que hace el Consejo de Estado a la norma del Proyecto. Éste abandonó la propuesta que hacía el borrador de Anteproyecto de tipificar como infracción determinados supuestos de elusión, pero ello deja abierta la cuestión de la punibilidad de la elusión o fraude, sobre la que se formulan algunas consideraciones.

* Ponencia presentada el 8 de julio de 2003 en el seminario sobre «La nueva Ley General Tributaria» organizado por el Instituto de Estudios Fiscales en la Universidad Internacional Menéndez y Pelayo de Santander.

Sumario:

1. Introducción.
2. Los problemas del artículo 24 LGT.
 - A) El Informe 2001.
 - B) El carácter subjetivo de la definición del supuesto del fraude a la ley.
 - C) Los ataques doctrinales contra el fraude a la ley.
 - D) Existencia de un núcleo común a todas las normas y doctrinas anti-elusión.
 - E) Las verdaderas causas de la inaplicación del artículo 24 LGT.
3. La solución propuesta por el PL.
 - A) Cambio de denominación de la figura de elusión fiscal.
 - B) Aspectos sustantivos de la nueva norma.
 - C) Aspectos procedimentales.
4. La punibilidad del fraude a la ley.

1. INTRODUCCIÓN

El Proyecto de Ley General Tributaria (en adelante, PL) ha adoptado la denominación de «conflicto en la aplicación de la norma tributaria» para designar a la norma destinada a combatir la elusión fiscal contenida en el artículo 15. Esta denominación inexpresiva y técnicamente inadecuada ha prevalecido frente a la de «abuso en la aplicación de la norma tributaria» propuesta por el borrador de Anteproyecto, que, aunque criticable en algunos aspectos era claramente preferible a la finalmente adoptada. Pero, aunque los nombres no dejan de tener su trascendencia, importa más el contenido, y en este aspecto el problema sigue siendo el mismo: ¿deben existir límites, desde la perspectiva del Derecho tributario, a la configuración de las operaciones jurídicas, es decir, a la autonomía de la voluntad? En caso afirmativo, ¿cómo trazar dichos límites? La Ley General Tributaria todavía vigente se sirvió para responder a esos interrogantes de la figura bien conocida del «fraude a la ley». Los redactores del PL han considerado conveniente abandonar, al menos, el término; otra cosa es el concepto que designa. Nuestro propósito es analizar la norma que en la nueva Ley se propone que sustituya al actual artículo 24, cuyos resultados se consideran generalmente insatisfactorios. Habrá que comenzar por examinar las causas de esta insatisfacción.

2. LOS PROBLEMAS DEL ARTÍCULO 24 LGT

La norma contra el fraude a la ley del artículo 24 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. Otra cosa es posiblemente si comparamos el número de veces que la Administración tributaria ha intentado su aplicación con el de los éxitos obtenidos. En cualquier caso, se echa de menos en los documentos preparatorios de la reforma un análisis de las causas de la ineficacia del citado artículo para combatir la elusión fiscal. No obstante, en alguno de ellos se proponen ciertas reformas técnicas en la construcción del precepto, sugiriéndose de este modo implícitamente que son los supuestos defectos que con ellas se trata de remediar los que constituyen los problemas del precepto. La Memoria que acompañó al PL en su remisión a las Cortes contiene un análisis de los problemas que justifican la revisión del artículo 24 LGT coincidente en parte con el Informe de la Comisión para la reforma de la LGT.

A) El Informe 2001.

En el Informe de la Comisión para la reforma de la LGT ¹, la propuesta favorable a la inclusión de una cláusula general contra el fraude a la ley –existía otra partidaria de su total supresión, que afortunadamente para nuestra cultura jurídica no prosperó– incluía determinadas modificaciones técnicas en la redacción del artículo 24 LGT ². En primer lugar, la eliminación de la expresión «amparándose en [el texto de] normas dictadas con distinta finalidad», con el argumento de que «a menudo, el fraude a la Ley tributaria no se ampara en ninguna norma tributaria, sino en una laguna; y si se entiende que el término ‘normas’ se refiere en este contexto a las normas privadas, es claro que ninguna de ellas se ha dictado con la finalidad de que se cobren o dejen de cobrarse tributos» ³. Sin embargo, a nuestro juicio es suficientemente claro, que con esa expresión, quizá no demasiado afortunada, la Ley se refiere a lo que en la técnica del fraude a la ley se denomina norma de cobertura, que en este caso es la norma generalmente de Derecho privado, que se pretende que preste fundamento a la calificación del acto o negocio que atraería las consecuencias fiscales perseguidas, derivadas de una norma fiscal más conveniente o, eventualmente, de la ausencia de una norma que tipifique como hecho imponible el acto o negocio en cuestión ⁴. Es lógicamente imposible la ausencia de una norma de cobertura, pues la configuración jurídica elegida para eludir la norma fiscal tiene necesariamente que buscar algún amparo en el ordenamiento jurídico. La «finalidad» a que alude la norma es la propia de la norma de cobertura, y la expresión criticada trata de formular la esencia del fraude a la ley, a saber, que el acto o negocio no encaja en dicha norma; que ésta, teleológicamente interpretada, no lo ampara.

El propio Informe 2001 coincide con la anterior observación al afirmar en el párrafo siguiente que «en cuanto a las normas civiles, lo que caracteriza el fraude de Ley es la utilización de un negocio para una finalidad distinta de la típica o propia del mismo (negocio indirecto), o bien de la concatenación de diversos negocios de una forma inusual». Y añade, «[a]demás, no debe existir ningún motivo económico válido para el recurso a dicho negocio o concatenación de negocios, distinto del mero ahorro fiscal». Son de señalar las coincidencias de estas observaciones con el texto propuesto por el PL.

Los párrafos transcritos suscitan los siguientes comentarios:

- La salvedad relativa a las normas civiles obedece quizá a la postura que mantiene un sector de la Comisión ⁵ en el sentido de que «el fraude a la Ley tributaria es una figura distinta al fraude de Ley tal como se regula en el Código Civil», posición que rechazamos resueltamente: el fraude a la ley, cualquiera que sea el sector del ordenamiento al que pertenezca la norma eludida, se caracteriza siempre por la señalada discordancia entre la norma de cobertura y el acto o negocio que pretende acogerse a ella.
- Por lo que respecta a la alusión al negocio indirecto, hay que señalar que cuando la finalidad perseguida por el negocio indirecto es eludir la norma fiscal dicho negocio se identifica con el negocio en fraude a la ley ⁶.

- Finalmente, los «motivos económicos válidos» son la versión española de la doctrina jurisprudencial norteamericana del *business purpose*, que, como creo haber demostrado extensamente en otro lugar ⁷, tiene amplias coincidencias con la doctrina del *fraus legis* de los sistemas de Derecho civil. Dicho concepto es, pues, una alternativa técnica perfectamente admisible para definir el fraude a la ley ⁸, que, como veremos, ha sido utilizada por el PL.

Finalmente, en cuanto al ánimo o propósito de eludir el tributo, en cuya exigencia por el actual artículo 24 LGT creen ver algunos el obstáculo principal al buen funcionamiento de este precepto, afirma el Informe 2001 ⁹ que dicho ánimo «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 es en principio legítimo) lleve a pensar que se trata de un fraude de Ley». Coincidimos de manera prácticamente total con estas afirmaciones. En efecto, ya habíamos mostrado nuestra preferencia por una definición del supuesto de fraude en términos objetivos ¹⁰. Lo que no nos parece aceptable es achacar al carácter subjetivo de la actual definición los problemas de aplicación de la norma; el Informe 2001 desde luego no lo hace, como acabamos de ver.

Otras afirmaciones del Informe 2001 son ajenas, en realidad, a la definición del supuesto de fraude a la ley tributaria. Así la propuesta de que se señale «que no cabe utilizar el expediente de fraude de Ley cuando la norma tributaria contemple, expresamente, la vía negocial elegida. Por ejemplo, no cabe acumular donaciones realizadas entre las mismas personas con tres años y un día de diferencia o levantar el velo de una sociedad por el hecho de que no realice una actividad empresarial (para ello ya está el régimen de transparencia fiscal)». También coincidimos plenamente con esta idea, aunque nos parece innecesario plasmarla expresamente en la norma. Ya lo habíamos hecho, en efecto, en una ocasión anterior ¹¹, en la que nos adheríamos a las afirmaciones en este sentido de FALCÓN Y TELLA, y recordábamos, utilizando precisamente el ejemplo del fraccionamiento de las donaciones, la coincidencia de esta técnica legislativa, consistente en trazar un límite claro entre los supuestos admitidos y rechazados, con la empleada en los países anglosajones, en los que se designa a dicho límite con el nombre de «raya brillante» (*bright line*) y a las normas que la utilizan con el de «reglas de refugio» (*safe harbour rules*).

Según el Informe 2001, «debe advertirse que el fraude de Ley no es la vía para reaccionar ante fenómenos masivos de economías de opción. En estos casos lo procedente es una reforma fiscal...». En realidad, la norma contra el fraude a la ley no podría nunca servir para combatir la «economía de opción» ni masiva ni individual, por la razón fundamental de que la «economía de opción» es lo contrario del fraude a la ley: una vía fiscalmente ventajosa que el legislador, consciente o inconscientemente, abre a la posibilidad de configuración jurídica sin que ésta resulte forzada modo alguno. Si el concepto de «economía de opción», que no tiene paralelo en las doctrinas de otros países, sirve para algo, es precisamente para designar a los supuestos de ausencia de fraude a la ley; puede decirse que aquélla es el recíproco de éste. Carece de sentido, por consiguiente, hablar de «reacción» contra la «economía de opción», puesto que ésta constituye la realización de una operación lícita e intachable desde todos los puntos de vista. La «economía de opción» no es otra cosa que la posibilidad

legítima de optar o elegir. Cuestión distinta es que, en el plano político, el legislador considere conveniente cerrar una de estas vías lícitas, sometiéndolas a imposición, actuación que por razones obvias sólo él puede realizar, en ningún caso el aplicador de la ley.

Existe, sin embargo, una posición doctrinal defendida muy autorizadamente, según la cual mediante el fraude a la ley se someten a imposición verdaderas economías de opción. Esta tesis, profundamente destructora de los valores jurídicos que la figura del fraude a la ley pretende defender, se ha deslizado en el Informe 2001. En él se afirma, en efecto, que «el fraude de Ley constituye, por su naturaleza, una economía de opción. Se elude el tributo, pero evitando la realización del hecho imponible»¹². Un cierto eco de esta doctrina es perceptible incluso en el Dictamen del Consejo de Estado sobre el Anteproyecto de LGT, como se verá con posterioridad. Más adelante expondremos nuestras críticas a esta tesis.

Señalemos, por último, nuestra discrepancia con la propuesta del Informe 2001 en el sentido de que «el expediente de fraude de Ley tampoco debe utilizarse para evitar la elusión de las obligaciones a cuenta». Basta para rechazar esta afirmación recordar que las obligaciones a cuenta son tan obligaciones tributarias como la principal, como establece con toda claridad el artículo 58.1 LGT y reitera el 17.3 del PL. Precisamente algunos de los casos más importantes en los que se ha planteado la aplicación de la norma sancionadora del fraude a la ley se referían a obligaciones a cuenta, como el de las llamadas «primas únicas».

En definitiva, aparte de algunas críticas técnicas a la redacción del artículo 24 LGT y algunas propuestas, en parte sumamente discutibles, el Informe 2001 no contiene un análisis de las causas del fracaso de aquel precepto y, por tanto, de las medidas más adecuadas para ponerle remedio.

B) El carácter subjetivo de la definición del supuesto del fraude a la ley.

Como acabamos de ver, el Informe 2001 no rechaza la concepción subjetiva del fraude a la ley; antes bien, se declara partidario de ella: «el ánimo de eludir el tributo [...] debe existir, y probarse por la Administración, aunque sea mediante indicios», si bien, «por razones prácticas», es decir, por temor a que sea mal interpretada, en un sentido o el otro, sugiere que esta esencia subjetiva no se recoja en el texto de la norma. De este modo, el Informe va mucho más allá, en la dirección de la concepción subjetiva del fraude a la ley, de la posición de Federico DE CASTRO, principal constructor de la dogmática de esta figura en la doctrina española, como es bien sabido. Para el profesor DE CASTRO lo relevante no es la intención de quienes realizan el acto o negocio, sino la objetiva transgresión del Derecho que el fraude produce¹³.

En el Derecho comparado tiene interés señalar que el informe sobre la elusión fiscal del *Institute for Fiscal Studies* (IFS) británico¹⁴ propone la adopción de una norma general contra esta figura cuyo elemento central es el de «operación realizada por motivos fiscales» (*tax driven transaction*), que se define como «una operación cuyo único o principal motivo [*purpose*] es la elusión impositiva»; es decir, opta por un enfoque subjetivo. Esta elección se justifica en los párrafos que traduci-

mos seguidamente ¹⁵: «Idealmente preferiríamos adoptar un criterio objetivo de elusión fiscal –ser capaces de describir las operaciones que deseamos categorizar como elusión fiscal. Los candidatos más obvios son la artificialidad y la complejidad. Sin embargo, operaciones que pueden tener alguno de las características de la elusión, como la artificialidad, son toleradas por el Parlamento o las autoridades fiscales, o incluso pueden ser una práctica normal en los negocios o la familia. La artificialidad es un rasgo de muchas actividades de planificación fiscal, pero no es necesariamente objetable y a menudo es un rasgo de operaciones sumamente complejas de la vida real. [...] La dificultad de describir las características objetivas de la elusión fiscal nos ha inducido, en consecuencia, a atender al motivo que subyace a la acción del contribuyente. Ahora bien, esto sin más es probable que no sea satisfactorio. Es discutible como ha de demostrarse el motivo y, en caso necesario, probarse ante un tribunal. La aplicación de una regla no puede depender de la mera declaración por el contribuyente de los motivos que subyacen a sus acciones. La declaración debe poder apoyarse en una valoración objetiva de todas las circunstancias y pruebas concurrentes. En consecuencia, sugerimos que se adopte un enfoque objetivo al motivo del contribuyente [...], a fin de contrarrestar la impredecibilidad inherente al criterio del motivo» ¹⁶. Es necesario aclarar que la palabra inglesa «artificial» significa en una primera acepción lo mismo que la idéntica palabra española, pero en otras acepciones significa también «rebuscado, afectado, forzado, falso» ¹⁷, significados que quedan mejor cubiertos en español por el término «artificioso», que con esta misma raíz no tiene equivalente en lengua inglesa y que, según el Diccionario de la R.A.E. (22.ª ed., 2001) posee las acepciones de «hecho o elaborado con artificio, arte o habilidad» y «disimulado, cauteloso, doble».

Las consideraciones del informe del IFS británico ponen de relieve, en primer lugar, la dificultad de definir la elusión en términos estrictamente objetivos y, en segundo lugar, la necesidad de probar el propósito o motivo por medio de indicios o circunstancias objetivas. A nuestro juicio, esta segunda observación reduce extraordinariamente la trascendencia de la contraposición entre la concepción subjetiva y la objetiva del fraude a la ley (o, si se prefiere, de la norma anti-elusión). En consecuencia, la opción hecha por los redactores de la vigente LGT a favor de un enfoque subjetivo de la norma sancionadora del fraude a la ley, no puede ser la causa del fracaso de esta norma. Por cierto, tampoco los redactores de la reforma del Título Preliminar del Código Civil de 1973 pudieron sustraerse al elemento del motivo al definir el fraude a la ley en el artículo 6.4, elemento que está presente en la frase «actos [...] que *persigan* un resultado prohibido por el ordenamiento jurídico, o contrario a él».

No es ésta, sin embargo, la opinión de muchos comentaristas al texto de la norma anti-elusión incluida en el PL, cuyo planteamiento objetivo ha sido saludado como la solución, al fin, de los problemas de la vieja norma. Así, SIMÓN ACOSTA ¹⁸ afirma que «uno de los aspectos importantes de la nueva Ley es la derogación del fraude a la ley tributaria y su sustitución por una cláusula antiabuso, en la que desaparecen los criticables elementos de subjetividad que están presentes en el fraude de ley». Este elemento subjetivo lo expone este autor diciendo que «la LGT vigente considera fraude de ley la conducta, realizada con el propósito de pagar menos impuestos [...]». En realidad el artículo 24 LGT no habla del «propósito de pagar menos impuestos», sino de «eludir el pago del tributo», expresión que, puesta en relación con el resto de la norma, especialmente con la frase «amparándose en el texto de normas dictadas con distinta finalidad», describe con suficiente claridad el supues-

to del fraude a la ley. Éste es, como es obvio, algo completamente distinto del mero propósito de pagar menos impuestos, ya que supone perseguir esta finalidad mediante una violación indirecta de las normas jurídicas, es decir, por medios contrarios al Derecho. El autor citado insiste más abajo en este falseamiento de la naturaleza del fraude a la ley al afirmar que «el elemento esencial del fraude a la ley es la intención de pagar menos», lo cual le da pie para formular las siguientes consideraciones: «Un elemento intencional, de apreciación preferentemente subjetiva y que siempre está presente –con más o menos intensidad– en la relación tributaria no puede ser elevado a la categoría de piedra angular de una institución que tan gravísimas consecuencias puede tener para el contribuyente. El fraude a la ley tributaria significa dejar al arbitrio del funcionario o del juez exigir tributos en supuestos que no están previstos por las leyes». He aquí de nuevo, con otras palabras, la tesis de que aplicando la norma sobre el fraude a la ley se gravan «economías de opción». Por lo demás, al afirmarse en el párrafo transcrito que el elemento intencional es «de aplicación preferentemente subjetiva» se está haciendo referencia a algo distinto de la naturaleza de dicho elemento: que su apreciación no es objetiva sino que se hace en virtud de criterios pertenecientes al fuero interno del aplicador de la ley, cosa que, como sabemos no es exacta. Hecha esta caricatura del fraude a la ley, es fácil la tacha, absoluta y sin paliativos, de arbitrariedad.

Pero la situación va a cambiar, en opinión de SIMÓN ACOSTA, con la nueva norma: «Frente al carácter subjetivo del fraude, la cláusula antiabuso es objetiva. Sólo se podrá aplicar cuando la conducta realizada y no gravada (o gravada con menor intensidad) reúna ciertas características que pueden ser identificadas sin hacer referencia alguna a la intención del agente». Y cita a continuación los requisitos del «abuso en la aplicación de la norma tributaria» exigidos por el Anteproyecto de LGT.

Según GARCÍA NOVOA ¹⁹, «el artículo 15 del Anteproyecto de nueva LGT va a inaugurar una nueva dimensión en la lucha contra la elusión fiscal en nuestro país, caracterizada por la superación de la denostada categoría del fraude a la ley tributaria y su sustitución por una ‘cláusula antiabuso’. Y añade que «[l]a gran novedad de este artículo 15 del Anteproyecto de LGT es la superación del sesgo *subjetivista* del artículo 24 de la vigente LGT». Más adelante veremos si el nuevo precepto constituye la gran novedad que se afirma que es, pero de lo que no cabe duda es de que la figura del fraude a la ley lleva algunos años siendo en efecto, si no «denostada», sí fuertemente atacada por importantes sectores de la doctrina de nuestro país. Estos ataques han creado un clima doctrinal y social hostil a la inaplicación del artículo 24 LGT y han propiciado su sustitución en la nueva Ley por una norma que se considera distinta.

C) Los ataques doctrinales contra el fraude a la ley.

Desde hace varios años han ido adquiriendo una fuerza cada vez mayor posiciones doctrinales hostiles a la aplicación del fraude a la ley en materia tributaria, las cuales han logrado alguna influencia en los ámbitos en los que se elabora la legislación fiscal. Ya en 1998 tuve ocasión de observar que «la ideología dominante en el momento presente en nuestro país, y, en general, en los que pertenecen a nuestro ámbito cultural y político, no es propicia a la utilización de esta figura. Asistimos, en efecto, a un auge del liberalismo y del individualismo y a un correlativo retroceso de las ideolo-

gías potenciadoras de lo comunitario y estatal. Los empresarios, cuyo prestigio social es creciente, reclaman libertad para sus negocios. El mercado, glorificado como máximo rector de la actividad económica y social, exige seguridad jurídica; ésta se erige, en consecuencia, en principio supremo del ordenamiento: sólo valdrán las limitaciones de la autonomía de la voluntad expresa y taxativamente previstas en las leyes; se recortan paralelamente las facultades de la Administración. [...] En suma, no soplan buenos vientos para figuras como el fraude a la ley»²⁰. Habría que añadir, no obstante, que en ninguna de las doctrinas de otros países de nuestra cultura jurídica que conozco existe una oposición tan radical a la norma contra el fraude a la ley tributaria (o la figura equivalente) como en la española.

Una de las formas principales que revisten los aludidos ataques es la tesis, ya aludida más atrás, según la cual mediante el fraude a la ley se gravan economías de opción. La formulación inicial de esta tesis es obra de FALCÓN Y TELLA, en un artículo titulado expresivamente «El fraude a la ley tributaria como mecanismo para gravar determinadas economías de opción», publicado en 1995²¹. He analizado críticamente esta tesis con detenimiento en otro lugar²², por lo que me limitaré aquí a hacer un apretado resumen de dicha tesis y su crítica.

El elemento central de la posición de FALCÓN es el planteamiento de la siguiente disyuntiva: el hecho imponible o se realiza o no se realiza y en el segundo caso existe simplemente una «economía de opción». De este punto de partida se extrae inmediatamente el corolario de la diversidad de naturaleza del fraude a la ley civil del artículo 6.4 del Código Civil (en realidad fraude a la ley en general, ya que el Título Preliminar es aplicable a todo el ordenamiento) y el fraude a la ley tributaria del artículo 24 LGT, mediante el siguiente razonamiento: si en el supuesto de fraude a la ley no se ha realizado el hecho imponible no se ha podido producir un resultado contrario a la ley tributaria. A esto se añade que mientras que el artículo 6.4 del Código Civil se refiere a «actos», para el Derecho tributario los actos o negocios son simplemente «hechos» imponibles.

Sin embargo, FALCÓN no rechaza por completo la aplicación de la figura del fraude a la ley, peculiar, en su opinión, del Derecho tributario, conclusión a la que parece que debiera conducirle la coherencia con sus premisas de partida. Estima, por el contrario, que «en casos extremos» el ordenamiento tributario permite gravar determinadas economías de opción, para lo cual «deben concurrir circunstancias especiales que permitan llegar a la conclusión de que, pese a no haberse realizado el hecho imponible, la voluntad del legislador hubiera sido la de gravar igualmente el hecho ‘equivalente’ realizado, y si no lo ha hecho es porque *ni siquiera hubiera podido imaginar la posibilidad del mismo*. Pues en otro caso hay que presumir que estamos ante una economía de opción querida o al menos tolerada...»²³.

La equiparación entre no realización del hecho imponible y «economía de opción», y, por tanto, que quien comete un fraude a la ley tributaria realiza un acto plenamente lícito, que se encuentra en la base de la tesis expuesta, entraña un reduccionismo inaceptable. El fraude a la ley no consiste simplemente en no realizar el hecho imponible, sino en eludirlo mediante procedimientos que el Derecho no admite porque constituyen una infracción indirecta de las normas jurídicas. José LARRAZ, creador de la expresión «economía de opción», que ha hecho fortuna en la doctrina espa-

ñola –en gran parte porque resulta útil para las construcciones restrictivas de la aplicación de la doctrina del fraude a la ley en el ámbito tributario como la que estamos examinando–, distinguía con meridiana claridad dicha figura del fraude a la ley: «la economía de opción no atenta a lo querido por el espíritu de la ley, en tanto que sí atenta el *fraus legis*», escribió ²⁴.

Por otra parte, la afirmación de que en los supuestos de fraude a la ley no se realiza el hecho imponible simplifica excesivamente las cosas. No se realiza en sentido puramente formal; esto es precisamente lo que pretende quien realiza la operación fraudulenta, para lo cual tiene que ampararse en una calificación inaceptable; pero sí se realiza en sentido sustantivo. Todas las técnicas o principios jurídicos admitidos en el Derecho comparado para combatir la elusión tributaria, a veces englobados por influencia anglosajona bajo la denominación genérica de «normas anti-abuso», tienen en común que de un modo u otro hacen prevalecer la sustancia de la operación frente a su forma (entendida ésta en el sentido de configuración jurídica), y ciertamente el fraude a la ley no es una excepción. Esta idea aparece expresamente en el principio *substance over form* de la jurisprudencia norteamericana, principio directamente relacionado con la noción de «motivos económicos válidos» o *business purpose* aplicada también por esta misma jurisprudencia, como he expuesto en un reciente trabajo ²⁵.

Por eso también es necesario matizar la tesis generalmente aceptada (yo mismo lo he hecho, modificando una afirmación inicial ²⁶) de que en el fraude a la ley la norma defraudada se aplica por analogía en el sentido de que esta analogía es distinta de la que se emplea para cubrir las lagunas del Derecho, que es la prohibida en Derecho tributario. En esta última no existe la norma aplicable por una «deficiencia de la ley contraria al plan del legislador»; en la aplicación de la norma defraudada no hay tal deficiencia: la norma aplicable existe y es justamente la defraudada; el ordenamiento está completo. Cuestión distinta es que sea conveniente en ocasiones, desde el punto de vista de la política legislativa, cortar expresamente determinadas vías de fraude; habrá que ponderar en cada caso la ganancia en seguridad jurídica con la complejidad adicional de la legislación fiscal.

Para FALCÓN, en cambio, en el fraude a la ley se está ante una auténtica laguna del Derecho, lo que lo sitúa bajo una luz sospechosa, en una posición claudicante. Según lo expuesto anteriormente, la voluntad del legislador «hubiera sido» gravar la operación realizada en fraude a la ley, pero no lo hizo por inadvertencia. En realidad, el legislador *sí quiso* gravar esta operación pero su voluntad se ve frustrada por las maniobras fraudulentas.

La tesis de FALCÓN lleva directamente a atribuir al legislador el grueso de la tarea de combatir el fraude a la ley. Sólo «en casos extremos», cuando «concurran circunstancias especiales», puede al aplicador de la ley someter a gravamen la operación elusiva a pesar de que se trata de una «economía de opción». Pero aun cuando se den estas circunstancias extremas, que FALCÓN no aclara cuáles son, no se ve cuál es el fundamento del gravamen si lo que se ha realizado es una operación legítima y no cubierta en ningún sentido por la ley. Desde los presupuestos de esta tesis se ha eliminado el fundamento de la imposición, que caería de lleno, como hemos señalado más atrás, dentro de la analogía prohibida por el principio constitucional de legalidad tributaria.

Pensamos que los razonamientos anteriores sirven también para demostrar lo insostenible de la afirmación según la cual el fraude a la ley tiene una naturaleza radicalmente distinta del fraude a la ley civil o fraude a la ley sin más. Al reaccionar contra aquél no se somete a imposición un hecho que simplemente no se ha realizado, sino un hecho que se ha eludido mediante una maniobra destinada a sustraerse ilegítimamente a la aplicación de la ley; un acto contrario al ordenamiento jurídico, como dice el artículo 6.4 del Código Civil.

Por lo demás, la afirmación de que los actos o negocios jurídicos son meros hechos por constituir «hechos imponibles» evidentemente no se sostiene. Es claro que esta condición de hechos imponibles no los priva de su naturaleza de acto o negocio, y su calificación tanto a efectos jurídico-privados como tributarios ha de tener en cuenta dicha naturaleza con todos sus elementos, incluida, en lo que se refiere a los negocios, su causa, decisiva a la hora de determinar si nos encontramos o no ante un negocio en fraude a la ley. La afirmación de que una operación en fraude a la ley tributaria no podría encajar en la figura general del fraude a la ley tiene, por lo demás, una importante consecuencia de política jurídica, que es la imposibilidad, de admitirse esta tesis, de aplicar el precepto común al ámbito tributario, posibilidad que me parece innegable, no sólo porque dicha tesis no es admisible, como creemos haber demostrado, sino también, y sobre todo, porque la técnica del fraude a la ley responde a principios generales del Derecho cuya aplicación no depende de su consagración positiva en una norma escrita, que en el ámbito del ordenamiento jurídico general no existió hasta 1973.

La posición de FALCÓN ha sido reiterada en lo fundamental más recientemente por FERREIRO LAPATZA ²⁷. También encontramos aquí la misma disyuntiva reduccionista, negadora del fraude a la ley: o se realiza el hecho imponible o lo que hay es una «economía de opción», a no ser que la operación sea simulada. Esto es, entendemos, lo que FERREIRO sostiene en el siguiente párrafo ²⁸: «O la causa, típica, general, abstracta y suficiente de un negocio existe y por tanto sólo se puede hablar en su caso, puesto que el negocio existe y configura el "hecho" tipificado como hecho imponible por la ley, de "economía de opción"; o la causa no existe y tampoco existe el negocio con lo que sólo se podrá hablar de simulación. "Tertium non datur"». En otros términos, si el negocio no realiza el hecho imponible (hay aquí seguramente un lapsus en la redacción del párrafo transcrito) es una «economía de opción» y por tanto no puede ser gravado, salvo que sea simulado. La alternativa en la que no cabe un tercer miembro es, pues, o «economía de opción» o negocio simulado. El fraude a la ley queda, en consecuencia, eliminado o identificado con la simulación. Vaya por delante que el rechazo a esta identificación no significa negar la dificultad en la práctica de la distinción entre negocio simulado y negocio en fraude a la ley, a la que hemos aludido en diversas ocasiones ²⁹ y que es, como veremos, una de las causas del insatisfactorio resultado del artículo 24 LGT.

También se encuentran en el trabajo de FERREIRO ³⁰ otras afirmaciones coincidentes con la posición de FALCÓN. Así, en primer lugar, la de que la norma sobre el fraude a la ley del artículo 24 LGT permite gravar supuestos de economía de opción ³¹. En segundo lugar, la idea de que la represión del fraude a la ley incumbe principalmente al legislador, al que además imputa ser causa de dicho fraude ³².

Hay, no obstante, un elemento nuevo en el citado trabajo de FERREIRO, a saber, una crítica de la teoría de la causa y, en particular, una acerba censura de la concepción de Federico DE CASTRO sobre este elemento del negocio, de la que lo menos que se puede decir es que no es ponderada³³. Se refiere al «altísimo grado de inseguridad que ha producido la profusa utilización de la teoría de la causa para forzar en ocasiones la realidad declarada y no ocultada transformándola –a efectos de liquidación– en otra más gravada». El examen de estas críticas y su fundamento nos llevaría demasiado lejos. Baste por ello señalar aquí que este ataque a la causa es perfectamente coherente con la postura contraria al fraude a la ley propugnada por FERREIRO. Lo que conviene a esta postura es, naturalmente, la desaparición o reducción al mínimo del control jurídico sobre el negocio que permite la causa; para ella lo ideal sería que todos los negocios fuesen abstractos, es decir, válidos y eficaces cualquiera que sea el fin al que se destinan. Precisamente una valoración de este fin, a efectos de la aplicación de la norma tributaria, es el núcleo de todas las doctrinas anti-elusión o anti-abuso (recuérdense los «motivos económicos válidos»). Permítaseme citar a este respecto unas frases de un trabajo anterior³⁴: «Lo que tienen en común todas estas caracterizaciones del fraude a la ley [distintas formas de definirlo en el Derecho comparado] es la idea de que en él los negocios utilizados se emplean prescindiendo del fin o propósito práctico para el que el legislador los regula y protege; es decir, se emplean como figuras abstractas que es posible utilizar para cualesquiera fines. El negocio en fraude a la ley es un negocio vaciado de su causa, que es la que justifica la eficacia que el Derecho le confiere. Se está partiendo, pues, de una concepción de la autonomía de la voluntad según la cual ésta carece de restricciones y supone, como dice DE CASTRO «entregar a los particulares "una reserva de caza", una "zona protegida" en la que el Estado no tiene otro quehacer que dejar hacer».

FERREIRO no sólo repudia el actual artículo 24 LGT, sino también otras fórmulas alternativas, como la del § 42 de la Ordenanza Tributaria alemana, al que califica de «cláusula antiabuso» (en rigor también el artículo 24 LGT lo es; ambos preceptos regulan, con técnica en parte diversa, la misma figura). Pero lo más sorprendente es que, después de hacer esta rotunda declaración, FERREIRO propone el texto de un artículo que admite ser interpretado como una modalidad de cláusula anti-abuso o de condena del fraude a la ley³⁵.

D) Existencia de un núcleo común a todas las normas y doctrinas anti-elusión.

La elusión fiscal (*tax avoidance*, *Steuerumgehung*, *fraude a la ley*) es una figura suficientemente conocida, aunque para definirla haya que recurrir inevitablemente a conceptos indeterminados. Una aproximación a dicho concepto es decir que consiste en evitar la realización del presupuesto de hecho de una norma tributaria de gravamen utilizando para la operación que se pretende realizar una forma o configuración jurídica que no se corresponde con la finalidad perseguida por ésta. La reacción contra la elusión consiste siempre en la aplicación de la norma eludida. A este resultado se llega en los distintos países por diversas vías y recurriendo a distintos conceptos, de acuerdo con su propia tradición jurídica, todos los cuales tienen esa estructura común³⁶. El término «abuso» en un sentido amplio tiende a generalizarse para designar la elusión y especialmente las normas o cláusulas generales destinadas a combatirla («normas anti-abuso»). Dentro de ellas se incluyen, entre otras, la figura del «abuso de las posibilidades de con-

figuración jurídica» del § 42 de la Ordenanza Tributaria alemana; el *fraus legis*, figura a la que se recurre en Holanda y en España; el *abus de droit* francés, en el que se incluyen tanto la simulación como, por obra del Consejo de Estado, una figura próxima al fraude a la ley (*abus de droit-fraude d'intention*)³⁷ –lo cual demuestra la proximidad de ambas figuras. A ellas hay que sumar la jurisprudencia británica más contraria a la elusión y más alejada, por tanto, de una interpretación literalista de las leyes fiscales³⁸, así como el principio *substance over form* de la jurisprudencia norteamericana. Todas estas figuras tienen unos rasgos fundamentales comunes y encajan en líneas generales en la del fraude a la ley familiar a la doctrina española³⁹.

De la similitud de los preceptos y técnicas utilizados en el Derecho comparado contra la elusión fiscal se deduce, a mi juicio, que aunque la redacción de la norma del artículo 24 LGT sea perfecta, como todas, las posibilidades de mejora son limitadas. Y ni que decir tiene que el mero cambio de nombre de la figura no constituye progreso alguno. Desde hace algún tiempo se viene propugnando por algunos sectores de la Administración tributaria la sustitución en la LGT del fraude a la ley por una «cláusula anti-abuso», como si fuesen algo distinto y como si este último concepto tuviese alguna precisión más allá del sentido genérico al que antes hemos hecho referencia. Esta postura prevaleció en el Anteproyecto de Ley General Tributaria, que adoptó para la figura en el artículo 15 la denominación de «abuso en la aplicación de la norma tributaria». Se trataba, sin embargo, de un simple cambio de nombre, ya que, como veremos, dicha figura no era en sustancia diferente del fraude a la ley.

No podía serlo, ya que, como la mejor doctrina civilista había puesto de manifiesto desde antiguo, el fraude a la ley no es otra cosa que el abuso del Derecho objetivo, mientras que el abuso del derecho sin más se refiere al derecho subjetivo. Fraude a la ley y abuso del Derecho se pueden reconducir a un mismo principio: como escribe Díez-PICAZO, «[s]i la libertad negocial y el ejercicio de los derechos se pueden englobar dentro del amplio concepto de la autonomía privada, existe una gran rúbrica común de las dos figuras que estamos estudiando: un límite implícito de la autonomía privada, consistente en la inadmisibilidad del ejercicio de ésta, siempre que el resultado que con ella se obtenga sea un resultado no amparado por el ordenamiento jurídico»⁴⁰. En parecido sentido ATIENZA y RUIZ MANERO⁴¹ incluyen el abuso del derecho, el fraude a la ley y la desviación de poder en el concepto general de «ilícitos atípicos», que definen como aquellos supuestos en los que «*prima facie* existe una regla que permite la conducta en cuestión; sin embargo –y en razón de su oposición a algún principio o principios–, esa conducta se convierte, una vez considerados todos los factores, en ilícita». Por cierto, esta calificación como ilícito contradice la afirmación tantas veces repetida de que la elusión fiscal o el fraude a la ley son conductas lícitas de los particulares. El PL no ha hecho más que empeorar las cosas al sustituir dicha expresión por la absurda de «conflicto en la aplicación de la norma tributaria».

Todas las variantes de cláusulas generales anti-elusión encierran inevitablemente un amplio margen de discrecionalidad. Afirma en este sentido Díez-PICAZO que «tanto el abuso del derecho como el fraude a la ley, determinan una cierta inseguridad jurídica, pero tanto en uno como en otro caso se trata sobre todo de evitar unos resultados injustos, sólo aparentemente apoyados en la cobertura de normas de derecho, cuya finalidad sustancial no era esa cobertura», frase esta última que

recuerda el texto del artículo 24 LGT. Y añade que «[u]na vez más, todo el problema se traslada, en última instancia, a la interpretación del derecho»⁴². Como hemos reiterado siempre que esta cuestión se ha suscitado, el componente de inseguridad consustancial a estas normas generales obliga necesariamente a extremar la prudencia en su utilización; abusar de ellas sólo conduciría a su desprestigio y, en definitiva, a su anulación.

Ahora bien, los jueces españoles, sobre los que recae en definitiva la tarea de aplicar estas cláusulas generales, lo harán de acuerdo con su forma de entender el Derecho y con su sistema de valores, a los que remite siempre la interpretación jurídica; por ejemplo, su concepción de la autonomía de la voluntad. Este sistema de valores no es fácil de cambiar mediante una modificación en la redacción de la norma. A este respecto escribíamos en otra ocasión que «desde el punto de vista conceptual y dogmático la figura del fraude a la ley es ya suficientemente conocida y es muy poco lo que una simple modificación textual puede hacer para alterar su entendimiento por los Tribunales. No se trata, insistimos, de una cuestión de conceptos sino de valores»⁴³.

E) Las verdaderas causas de la inaplicación del artículo 24 LGT.

En nuestra opinión, expuesta anteriormente en varias ocasiones⁴⁴, la causa fundamental del fracaso de la norma del artículo 24 LGT no radica en la definición del fraude a la ley, sino en la falta de la voluntad de aplicarla por parte de la Administración. Este desinterés ha causado un enorme perjuicio a la lucha contra la elusión fiscal en nuestro país, sobre todo al impedir que los problemas de la aplicación del citado precepto llegasen a los Tribunales y, en consecuencia, que se formase una doctrina jurisprudencial en la que se fuesen configurando grupos de casos mediante los cuales se acotase el ámbito de indeterminación de la norma y, por tanto, se restringiese hasta límites aceptables la inseguridad jurídica que le es propia. Esto es lo que ha sucedido en otros países, en los que la cláusula general anti-elusión no plantea los mismos problemas que entre nosotros.

A su vez, esta resistencia a la aplicación del artículo 24 LGT se explica, aparte quizá de una cierta influencia del ambiente jurídico hostil al fraude a la ley a que antes hemos hecho referencia, por dos motivos: primero, los requisitos administrativos para su aplicación, en particular, la exigencia de expediente especial; segundo, unido a lo anterior, la existencia de otros cauces mediante los cuales la Administración ha podido llegar al mismo resultado práctico que a través de la norma sobre el fraude a la ley.

La necesidad de incoar un expediente especial para declarar el fraude a la ley, vigente desde los orígenes de la norma, tiene como consecuencia que si la Inspección Tributaria, órgano al que normalmente se le suscitará la cuestión, considera que el supuesto encaja en aquella figura deberá suspender sus actuaciones y promover dicho expediente, con las consiguientes dilaciones para llegar al acta final del procedimiento inspector y, por tanto, a una liquidación. La falta de estímulo para seguir este cauce procedimental se ve aumentada por la ausencia de una norma reguladora del procedimiento especial tras la derogación en 1993 del R.D. 1919/1979, dictado, por tanto, más de quince años después de la entrada en vigor de la LGT. Tanto este retraso en regular el procedimiento

como la actual ausencia normativa son indicio claro de la falta de interés de la Administración por la aplicación de la norma sancionadora del fraude a la ley. El Informe 2001 advierte que «no debe incurrirse en el error de atribuir íntegramente la responsabilidad del fracaso en la aplicación del actual art. 24 de la LGT a la exigencia de que se siga un expediente especial»⁴⁵; pero difícilmente puede tener éxito una norma si el principal interesado en aplicarla carece de interés en ello.

Ciertamente existen algunas razones a favor del requisito del procedimiento especial de declaración del fraude a la ley. La principal de ellas es que al atribuir la competencia para ello a un único órgano, lógicamente perteneciente a la esfera central, se facilita la formación de criterios uniformes en la aplicación de la norma. Naturalmente, para lograr este resultado el procedimiento, y en especial el órgano al que se atribuye la competencia, tienen que estar adecuadamente regulados. Existen ejemplos en el Derecho comparado de una exigencia similar, como el caso de Francia o, *de lege ferenda*, la propuesta del informe de IFS británico⁴⁶. En contra de ella cabe argüir, aparte de la consideración práctica de que dificulta la aplicación de la norma, que la aplicación de la norma sobre el fraude forma parte del proceso de interpretación del Derecho tributario, que se lleva a cabo en la esfera administrativa por los órganos comunes de la Administración fiscal, cualquiera que sea el grado de dificultad de las cuestiones que en ese proceso se susciten. Por otra parte, permitir que sean estos órganos, es decir, la Inspección, quienes apliquen la figura del fraude a la ley –o la equivalente que la sustituya– tendría la gran ventaja de no romper la intermediación con los hechos, tan importante en una actuación como esa, en la que es esencial un profundo conocimiento de las circunstancias. Cabe señalar, además, que la seguridad en la aplicación de la norma sobre el fraude se puede conseguir mediante el procedimiento de consulta vinculante, ya aplicable expresamente a la cláusula anti-abuso del artículo 110.2 LIS; carácter vinculante de las consultas que el PL se propone generalizar.

La exigencia de un expediente especial no hubiera bastado para disuadir a la Administración de utilizar la norma del artículo 24 LGT, en esto hay que darle la razón al Informe 2001, si aquella no hubiera dispuesto de otros instrumentos, incluso más eficaces, para llegar al mismo resultado. Este resultado es naturalmente sustituir la configuración jurídica (las formas jurídicas, en este sentido) adoptada por los particulares por otra más ajustada a la realidad de los hechos, enjuiciada esta realidad desde la perspectiva de la aplicación del Derecho tributario. Los aludidos instrumentos han sido, como es sobradamente conocido, en una primera época, que va desde la entrada en vigor de la LGT hasta su modificación por la Ley 25/1995, las facultades de calificación prácticamente ilimitadas que concedía a la Administración el antiguo artículo 25 LGT; y a partir de la Ley 25/1995, de la norma sobre la simulación contenida en el nuevo e innecesario texto del artículo 25 LGT. Las facultades de calificación del antiguo artículo 25 LGT eran tan poderosas y eficaces (equivalían, en realidad a la plena aplicación de la rechazada doctrina de la interpretación económica de las leyes tributarias) que es perfectamente comprensible que la Administración recurriese a ella desdeñando el más arduo cauce del fraude a la ley. Tanto es así que en rigor podría decirse que la historia real del artículo 24 LGT comienza con la eliminación del antiguo artículo 25.

Las relaciones entre el artículo 24 y el actual artículo 25 son más complejas en la práctica, pues- to que lo son las que median entre la simulación y el fraude a la ley⁴⁷. En teoría la simulación es un problema de hecho, de prueba de la existencia del pacto simulatorio, mientras que el fraude a la ley es una cuestión de calificación, es decir, de interpretación. Sin embargo, en la práctica es extremada-

mente difícil en muchos casos determinar cuándo nos encontramos ante una u otra: en el negocio en fraude a la ley hay también en cierto modo la creación de una apariencia; las partes no lo utilizan para su finalidad típica (su causa) sino para otra indirecta y frecuentemente oculta. Esta dificultad práctica la expresaban los juristas del Derecho común con el brocardo citado por DE CASTRO *tot modis committitur simulatio quot modis committitur fraus*. La doctrina francesa sobre las relaciones entre *abus de droit*, *simulation* y *fraude d'intention* (este último equivalente al fraude a la ley) ponen asimismo de relieve la imbricación entre estos conceptos. Esta conexión es la que ha permitido en algunos casos a la Administración aplicar el nuevo artículo 25 LGT en lugar del 24, con la «ventaja» añadida para ella de que la simulación, a diferencia del fraude a la ley, es compatible con la imposición de sanciones. Un ejemplo claro de la dificultad de distinguir entre simulación y fraude a la ley y del planteamiento estratégico de la Administración –y también de ciertas actitudes de los Tribunales– es el caso que dio lugar a la sentencia del TSJ de La Rioja de 9 de febrero de 2000, núm. 63⁴⁸.

3. LA SOLUCIÓN PROPUESTA POR EL PL

A) Cambio de denominación de la figura de elusión fiscal.

El Borrador de Anteproyecto de LGT adoptó para la elusión fiscal la denominación de «abuso en la aplicación de la norma tributaria». No siguió en esto la recomendación del Informe 2001, que afirmaba⁴⁹ que «el primer problema que se plantea es si debe mantenerse la terminología o establecerse una cláusula antiabuso», cuestión que respondía a continuación en los siguientes términos: «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 Civil, se cree preferible mantener la terminología. Entre otras cosas, porque si la nueva LGT no habla de fraude a la ley, sino sólo de cláusula antiabuso, podría pensarse que es aplicable tanto la cláusula antiabuso, como la regulación jurídico-privada del fraude a la Ley». Pues bien, si la Comisión redactora del Informe 2001 consideraba que sustituir «fraude a la ley» por «cláusula antiabuso» u otro término análogo es una cuestión meramente terminológica es evidentemente porque entendía que tal «cláusula antiabuso» sería algo sustancialmente igual al fraude a la ley del artículo 24 LGT, tesis con la que estamos totalmente de acuerdo, como ha quedado expuesto más atrás; aunque si se trata de un problema terminológico parecería preferible en lugar de hablar de «establecer una cláusula antiabuso» formular la alternativa como «utilizarse la denominación cláusula antiabuso» u otra del mismo tenor. Por lo demás, aparece aquí la tesis de la diferencia de naturaleza entre el fraude del artículo 24 LGT y el del 6.4 del Código Civil, que hemos tenido ocasión de someter a crítica más atrás. En cuanto al motivo que induce a la Comisión redactora del Informe 2001 a recomendar que se mantenga la denominación de «fraude a la ley», no parece que la utilización de una u otra terminología pueda decidir la cuestión de la aplicabilidad del fraude a la ley del Código Civil (que no es una regulación solamente jurídico-privada, sino aplicable a todo el ordenamiento jurídico, en cuanto incluida en el Título Preliminar) en materia tributaria. Aunque para nosotros esta cuestión no se plantea, puesto que, como ya indicamos más atrás, no existen dos fraudes a la ley sino uno solo.

Por consiguiente, la adopción de la denominación «abuso en la aplicación de la norma tributaria» (mejor aún la más concisa de «abuso de la norma tributaria») no habría planteado, desde nuestro punto de vista, ningún problema, por más que hubiera sido superflua, ya que la figura designada es esencialmente el viejo fraude a la ley. Aunque hubiéramos preferido, siguiendo el modelo del § 42 de la Ordenanza Tributaria alemana, llevar la noción de abuso también al propio contenido de la norma: la fórmula «abuso de las formas jurídicas (o configuración jurídica)» expresa bastante bien la naturaleza de la elusión.

Sin embargo, el PL no emplea finalmente la denominación propuesta por el Borrador de Anteproyecto sino que designa a la figura con el absurdo nombre de «conflicto en la aplicación de la norma tributaria», que carece por completo de precedentes doctrinales o normativos en nuestro Derecho y en el comparado que conocemos. Se trata de una denominación absolutamente inexpressiva y técnicamente tosca, pues los conflictos en la aplicación de las normas, tributarias o de otra clase, pueden plantearse por motivos que nada tienen que ver con la elusión tributaria; por ejemplo, por discrepancias sobre los hechos o acerca de la interpretación de la norma aplicable, o sobre la vigencia o legalidad o constitucionalidad de ésta. En definitiva, la denominación adoptada representa un sensible error técnico impropio de una Ley que debe aspirar en este aspecto a la máxima perfección. Apresurémonos a señalar, no obstante, que la figura que ahora se oculta bajo este censurable nombre es la misma que la antes llamada «abuso en la aplicación de la norma tributaria» y que el viejo fraude a la ley.

B) Aspectos sustantivos de la nueva norma.

La nueva definición de la elusión, contenida en el apartado 1 del artículo 15 del PL es el resultado de un evidente esfuerzo por suprimir todo elemento de carácter subjetivo. Más atrás quedó expuesta nuestra opinión en el sentido de quitar importancia a la contraposición entre un concepto subjetivo y uno subjetivo de elusión o fraude a la ley. En cualquier caso, insistimos, lo que con este nuevo enfoque se define en el citado artículo del PL no es algo distinto del fraude a la ley: hay una configuración inadecuada deducida de determinadas circunstancias, que necesariamente tiene que resultar de la aplicación de una norma jurídico-privada (a la que en la técnica del fraude a la ley se designa con el término «ley de cobertura») mediante la cual se pretende eludir una norma tributaria; y una vez calificada dicha configuración como efectivamente inadecuada la consecuencia es la aplicación de la norma adecuada (en la técnica del fraude a la ley «ley defraudada»). En la línea de elegir los términos más inexpressivos, el PL ha sustituido el término «eludir» («cuando los contribuyentes eludan total o parcialmente la realización del hecho imponible») por «evitar» («cuando se evite total o parcialmente la realización del hecho imponible»). Quizá haya inducido a esta sustitución el hecho de que el artículo 305 del Código Penal emplea el término eludir al definir la defraudación tributaria («El que por acción u omisión, defraude a la Hacienda Pública ... eludiendo el pago de tributos ...»), unido a la supresión de la sanción del «abuso» o el «conflicto» que proponía el Borrador de Anteproyecto. No me parece, sin embargo, que esta coincidencia de términos pueda dar lugar a problemas; por de pronto el actual artículo 24 LGT utiliza con evidente impropiedad la misma expresión que el 305 CP al referirse al «propósito de eludir el pago del tributo»,

sin que ello haya originado confusión alguna entre el fraude a la ley y la defraudación tributaria. El verbo «eludir» significa, desde el punto de vista puramente lingüístico, según la 22.ª edición (2001) del DRAE, en una primera acepción «evitar con astucia una dificultad o una obligación. *Eludir el problema. Eludir impuestos*», definición en la que tienen cabida tanto la defraudación fiscal como el fraude a la ley. Desde el punto de vista jurídico, sin embargo, existen obviamente grandes diferencias entre una y otra figura, que atañen a los medios por los que se persigue el resultado de la elusión. En cambio, «evitar» la realización del hecho imponible puede significar simplemente abstenerse de realizarlo.

Las características del acto o negocio «conflictivo» son las dos siguientes, que han de concurrir conjuntamente:

- «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 y propios.»

La estirpe doctrinal de estas dos notas es, respectivamente, el abuso de las posibilidades de configuración jurídica del § 42 de la Ordenanza Tributaria alemana y los «motivos económicos válidos» o *business purpose test* de la jurisprudencia norteamericana. Ambas notas por separado, y más aún conjuntamente, son adecuadas, si se las interpreta y aplica con acierto, para delimitar el supuesto de elusión. En consecuencia, el precepto me parece técnicamente correcto, sin perjuicio de algún reparo de menor entidad. Obsérvese, sin embargo, que la descripción de estas características por la norma proyectada contiene los espacios de indeterminación inevitables en cláusulas generales de esta naturaleza, como hemos puesto de relieve más atrás. Ello no constituye, por tanto, una deficiencia técnica del precepto.

Por lo que se refiere a la primera de las dos notas, el Borrador de Anteproyecto describía los actos o negocios elusivos como «notoriamente inusuales o impropios para la consecución del resultado obtenido». El PL ha sustituido el primero de estos adjetivos por «artificiosos», que me parece más acertado. Como vimos más atrás, «artificioso» significa «hecho o elaborado con artificio, arte y habilidad» y en una segunda acepción «disimulado, cauteloso, doble». Estas definiciones son una buena aproximación, a falta de otro término más ajustado, a lo que denota el concepto de «abuso» de las formas jurídicas. En cambio, la cualidad de «inusual» («no usual, desusado») es ajena a esa idea de abuso o violencia a la configuración jurídica⁵⁰. Sin embargo, los redactores del PL no advirtieron que el rasgo del carácter inusual ha subsistido en la letra b) del mismo apartado en su forma inversa («usual») al exigirse que los efectos del acto o negocio elusivo no sean sustancialmente distintos de los correspondientes a «los actos o negocios usuales o propios». No haber corregido esta frase ocasiona el riesgo de que en una interpretación demasiado textual se pongan en relación las dos parejas de conceptos «artificiosos o impropios» y «usuales o impropios» y se concluya que «artificioso» es equivalente a «inusual».

El dictamen del Consejo de Estado sobre el Anteproyecto de LGT emitido el 22 de mayo de 2003 (N.º 1403/2003) formula una dura crítica a su artículo 15, que se contiene en los párrafos ⁵¹ que se transcriben a continuación:

«La redacción proyectada pone de manifiesto, en primer lugar, un recurso excesivo a conceptos jurídicos indeterminados, que dejan un margen de apreciación demasiado amplio e impreciso; es decir, no permite acotar con una mínima precisión los supuestos de hechos que puede abarcar el denominado abuso en la aplicación de la norma tributaria, lo que resulta evidentemente contrario al principio de seguridad jurídica.

«De otra parte, la redacción proyectada tampoco es feliz ni clara. Se habla de negocios o actos impropios para la consecución del resultado obtenido; sin embargo, por lógica, si un negocio o acto es impropio para la consecución de un resultado, no permite obtener ese resultado. Da la impresión que el 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 fin, en sus términos actuales, el artículo 15 podría dar lugar a calificar como abuso cualquier economía de opción, lo que no resulta adecuado. Esto es especialmente relevante en el ámbito societario internacional, pues no puede desconocerse que con frecuencia se produce una 'huida' hacia la fiscalidad de otros países del entorno comunitario (Holanda, Luxemburgo), en muchos supuestos perfectamente legítima y evidentemente justificada por la búsqueda de una menor tributación. La actual redacción del artículo 15 del anteproyecto podría dar lugar a que todos estos supuestos fuesen calificados como supuestos de abuso, lo cual no se corresponde con el objetivo que teóricamente persigue esta figura, que es la eliminación de lo que llama la memoria 'fraude sofisticado'».

Y remacha las anteriores críticas con el siguiente comentario final:

«A la vista de las observaciones formuladas, el Consejo de Estado considera preferible mantener la figura del fraude de Ley, introduciendo en su regulación buena parte de las sugerencias apuntadas en el Informe para la reforma de la Ley General Tributaria. Y es que una regulación como la proyectada constituye un 'salto al vacío', pues se pasa de una regulación de aplicación a supuestos demasiado escasos a una regulación que en principio podría afectar a cualquier economía de opción».

Aunque no seamos partidarios entusiastas de la norma del PL, tenemos que decir que las críticas del Consejo de Estado nos parecen, dicho sea con todos los respetos, injustas y en buena parte infundadas. La utilización de conceptos indeterminados es, como hemos repetido a lo largo de la anterior exposición, consustancial con figuras como el abuso del Derecho, el fraude a la ley y otras semejantes. La alternativa sería obviamente prescindir de toda cláusula general anti-elusión; pero no es esto lo que propugna del dictamen, que, como hemos visto, recomienda en definitiva una norma condena-

toria del fraude a la ley, introduciendo «buena parte de las sugerencias apuntadas en el informe para la reforma de la Ley General Tributaria», que, como sabemos, tienen amplias zonas de coincidencia con el PL. La supresión de la cláusula general anti-abuso representaría, por lo demás, un sensible retroceso en nuestra cultura jurídico-tributaria y un alejamiento de la práctica de los países de nuestro entorno. Finalmente, sería inútil, pues, de acuerdo con la tesis que mantenemos, en defecto de una norma especial resultaría aplicable la general contra el fraude a la ley del artículo 6.4 del Código Civil.

La redacción del PL es naturalmente discutible, incluso desde la perspectiva doctrinal en la que se han situado sus autores; es decir, quizá sea posible mejorarla a fin de que exprese más acabadamente lo que éstos se han propuesto decir. Pero me parece exagerada la acusación global de falta de claridad. La observación de que «si un negocio o acto es impropio para la consecución de un resultado, no permite obtener ese resultado» no tiene presente la estructura característica de la elusión fiscal (o lo que es lo mismo a estos efectos, del fraude a la ley tributaria) y de la reacción contra ella. El negocio en fraude a la ley tributaria producirá sus efectos jurídico-privados, siempre que no infrinja ninguna norma o principio de este sector del ordenamiento, y desde esta perspectiva son irrelevantes las consecuencias que se deriven de ello respecto a la aplicación de las normas fiscales; ahora bien, el aplicador del Derecho tributario puede no aceptar la configuración privada elegida si considera que ésta, por aceptable que sea para el Derecho privado, ha sido utilizada forzando la finalidad que le es propia de tal manera que su elección sólo se explica como mecanismo de elusión fiscal. El negocio puede ser, por tanto, lícito para el Derecho privado pero «indebido» en el sentido expuesto para el tributario, con independencia de cuál sea el significado del término «impropio» en el Derecho anglosajón, al que alude el dictamen ⁵².

La afirmación de que el artículo 15 del PL «podría dar lugar a calificar como abuso cualquier economía de opción», además de recordar las críticas a la actual norma sobre el fraude a la ley que quedan expuestas, me parece inexacta si se entiende correctamente el concepto de «economía de opción». Desde luego las operaciones a que alude en términos vagos el dictamen, que parecen consistir en la utilización de sociedades extranjeras con fines de planificación fiscal, no encajan, en principio, en el nuevo precepto, como tampoco en el concepto de fraude a la ley.

Por último, se podrá o no coincidir con la reforma propuesta, que a nosotros nos parece básicamente innecesaria, pero a nuestro juicio constituye una notoria exageración calificarla de «salto al vacío». Después de todo cuanto hemos expuesto en las páginas anteriores resultará aceptablemente claro que dicha reforma no es en absoluto revolucionaria. Sin embargo, las observaciones del Consejo de Estado son una muestra de los problemas que el nuevo precepto puede plantear.

C) Aspectos procedimentales.

En el aspecto procedimental lo más destacado del PL es en mantenimiento de la exigencia de informe favorable de una Comisión consultiva especial a fin de que la Administración pueda declarar la existencia del «conflicto». En definitiva, se mantiene el requisito del procedimiento especial, cuya crítica hicimos más atrás, por lo que no es necesario volver sobre ella.

Según el artículo 159 del PL dicha Comisión está compuesta por dos representantes del órgano competente para contestar a las consultas tributarias escritas y dos representantes de la Administración tributaria actuante. Con esta composición se pretende quizá evitar la quiebra de la intermediación respecto a los hechos que produciría un órgano compuesto exclusivamente por funcionarios alejados de los órganos que conocen del caso. Aunque la composición de la Comisión variable caso por caso reduce su eficacia unificadora de criterios de aplicación del artículo 15.

El citado artículo del PL establece las líneas básicas de un procedimiento contradictorio para la emisión del informe, entre las que destaca la fijación de un plazo máximo de tres meses, que puede ser ampliado hasta en un mes más por la propia Comisión. El transcurso de dicho plazo se reanuda el transcurso del plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras. El establecimiento de un plazo relativamente corto puede contribuir a contrarrestar en parte el efecto disuasorio que para la utilización de la calificación como «conflicto en la aplicación de la norma tributaria» puede tener la exigencia de este informe.

El informe, que obviamente es vinculante para el órgano de inspección, no es directamente recurrible, aunque, como es lógico, los pronunciamientos del acto de liquidación sobre la existencia o no de «conflicto» puedan plantearse en los recursos contra dicho acto.

4. LA PUNIBILIDAD DEL FRAUDE A LA LEY

Una de las propuestas más llamativas del Borrador de Anteproyecto de LGT era el establecimiento en determinados casos de una sanción para el «abuso en la aplicación de la norma tributaria», rompiendo así con un dogma que se había considerado vigente hasta ese momento y había sido expresamente recogido en el artículo 24.3 LGT añadido por la Ley 25/1995, con la oscura salvedad de la frase «a estos solos efectos». Como es bien conocido, esta exclusión de la sanción del fraude a la ley se basa en el axioma según el cual la aplicación de la norma eludida se realiza mediante una analogía, totalmente prohibida en Derecho penal (art. 25.1 CE).

El Borrador de Anteproyecto creyó poder salir al paso de esta objeción de principio mediante el establecimiento de un tipo de infracción consistente en una especie de abuso en la aplicación de la norma tributaria cualificada, caracterizada por dos notas: una formal, la declaración del abuso, y otra material: la existencia de «ánimo defraudatorio» deducido de las «circunstancias del caso concreto» (art. 185.1, d) del Borrador de Anteproyecto). Esta norma satisfacía la exigencia de previa tipificación derivada del principio de legalidad penal, pero no la de certeza del tipo. En efecto, el «ánimo defraudatorio» no distingue con la necesaria precisión el tipo punitivo del abuso o fraude a la ley en general. En la inmensa mayoría de los casos el abuso de la norma tributaria denota un «propósito de eludir» el impuesto y, aunque se adopte la concepción objetiva del abuso o fraude a la ley, de los elementos objetivos de éste podría, en la generalidad de los casos, inducirse tal «ánimo». Éste no es, pues, en realidad un «plus» doloso que venga a añadirse a una figura objetiva.

En algunos países en los que se castigan penalmente algunos supuestos de fraude a la ley (Australia, Nueva Zelanda), éstos se delimitan –no sin críticas doctrinales– atendiendo al carácter «abusivo» o «flagrante» (*blatant*) de la elusión, entendiendo por tal la basada en una interpretación inaceptable de la norma. En estos casos el fraude a la ley se aproxima a la simulación, cuya sanción se viene aceptando pacíficamente entre nosotros.

Lo que sucede es que en estos casos no sería necesaria una norma especial, sino que bastaría la norma sancionadora general. Sobre ello volveremos más adelante. Por otra parte, la utilización de la norma general eludiría el difícil problema que se habría planteado consistente en determinar si el «abuso de la norma» cuando rebase los límites cuantitativos correspondientes podría constituir delito fiscal.

La propuesta de sancionar el fraude a la ley suscitó la oposición generalizada de los medios profesionales interesados y las críticas doctrinales⁵³, y fue también enérgicamente rechazada por el dictamen del Consejo de Estado. En vista de todo ello, el Gobierno decidió retirarla del PL, cuyo artículo 15.3 reproduce la frase final del artículo 24.3 LGT («sin que a estos solos efectos proceda la imposición de sanciones»), suprimiendo la ambigua cautela «a estos solos efectos». En consecuencia, también desaparece la letra d) del artículo 185.1 del Borrador de Anteproyecto. Por las razones que se exponen a continuación, hubiera sido preferible, en nuestra opinión, eliminar toda referencia a las sanciones en la norma anti-elusión.

Sin embargo, esta supresión no elimina dos cuestiones que sigue suscitando el fraude a la ley desde la perspectiva del Derecho sancionador y penal tributario. Una, *de lege ferenda*, es la conveniencia político-criminal de sancionarlo penalmente; la otra, *de lege lata*, es la posibilidad de subsumir el fraude a la ley en los tipos generales de infracción tributaria o delito fiscal.

Comenzando por la primera, en la medida en que el Derecho comparado constituya un dato a favor de la punición, se observa la existencia de ejemplos de países en los que se castiga con una sanción administrativa o penal la elusión fiscal. Además de Australia y Nueva Zelanda, antes aludidas, está el caso conocido de Francia⁵⁴. Un interesante argumento a favor de la sanción penal de las conductas elusivas es el apuntado por el informe británico, que argumenta que en defecto de sanción «vale la pena probar casi toda construcción». El argumento, no obstante, es peligroso: en efecto, es lícito «probar» cualquier construcción y nunca deberían castigarse aquellas que se adopten de buena fe, por insólitas que sean, siempre que no sean absurdas o claramente insostenibles. La sanción penal del fraude a la ley no debe ser nunca una norma *ad terrorem*.

En lo que se refiere al problema *de lege lata*, es necesario disipar un error ampliamente generalizado: hablar de «punición del fraude a la ley» es incorrecto e induce confusión: el fraude a la ley es una figura que pertenece al Derecho civil (no-penal) que, como hemos visto, se inserta en el proceso intelectual de aplicación de la ley, en el que ocupa una posición central la correcta calificación fiscal de los hechos. Incluso según la postura objetiva dominante carece de relevancia a efectos de la determinación de la existencia de fraude a la ley la intención subjetiva de los particulares, algo que es impensable desde la perspectiva del Derecho penal.

Desde esta perspectiva lo que se plantea es si es punible alguna conducta relacionada con la realización de un fraude a la ley. Es decir, no se trata de castigar el fraude a la ley en cuanto tal, por ser fraude a la ley, sino una conducta que en sí misma, independientemente de que en el plano civil (no-penal) constituya o no fraude a la ley y, en consecuencia, permita o no la recalificación de los hechos, lesiona los intereses de la Hacienda Pública (bien jurídico protegido) de tal forma y con tales características que es merecedora del reproche penal⁵⁵. En otros términos, ni el fraude a la ley es sancionable por el mero hecho de serlo, ni la calificación del supuesto a efectos tributarios como fraude a la ley excluye automáticamente la existencia de una infracción administrativa o penal. Esto es lo que, a mi juicio, hay fundamentalmente de acierto en la doctrina de la AP de Barcelona en su tan criticada sentencia de 18 de marzo de 1999, con independencia de discutibles *obiter dicta*, como la afirmación de que la exclusión de las sanciones por el artículo 24 LGT «es [en] referencia a las sanciones administrativas» (FD 15.º). En los hechos de esta sentencia y en otros análogos el fraude a la ley, si es que existe, está muy próximo a la simulación, como señala el propio Tribunal.

La separación de los dos planos, tributario (civil, en el sentido de no-penal) y penal, lleva también a la conclusión de que a efectos sancionadores es indiferente la configuración de la cláusula anti-elusión⁵⁶.

NOTAS

- ¹ Lo citaremos en adelante como Informe 2001. El nombre completo de ese órgano es «Comisión para el estudio y propuesta de medidas para la reforma de la Ley General Tributaria», y fue nombrada por Resolución de la Secretaría de Estado de Hacienda de 15 de junio de 2000. El Informe se publicó, con la advertencia de que se trataba de una «primera versión», en marzo de 2001. No conocemos otra versión.
- ² Págs. 44 ss.
- ³ Este argumento se repite casi literalmente en la Memoria del PL.
- ⁴ El concepto de «hecho imponible» hay que interpretarlo en este contexto ampliamente, como presupuesto de cualquier norma que influya sobre el gravamen tributario. De acuerdo con esto resulta injustificada la observación de la Memoria del PL de que «[s]ólo una parte [de los actos o negocios elusivos], los que buscan eludir el hecho imponible, tienen cabida y pueden ser combatidos mediante la figura del fraude a la ley tributaria». Pensamos, por el contrario, que en la figura del fraude tienen cabida cuantas ventajas fiscales puedan obtener los particulares mediante el abuso de las formas jurídicas, exactamente igual que con la fórmula propuesta por el PL.
- ⁵ Informe 2001, pág. 43.
- ⁶ V. más ampliamente mi trabajo «Notas a la Ley 25/1995, de 20 de julio, de modificación parcial de la Ley General Tributaria», *Revista de Contabilidad y Tributación (Comentarios y Casos Prácticos)*. Ed. Estudios Financieros, núm. 155 (1996), págs. 3 ss. (pág. 19). En la Memoria del PL se afirma que «[e]n realidad, la reforma supone contemplar expresamente el concepto de negocio indirecto». De acuerdo con lo que se dice en el texto, esa afirmación confirma que la figura que según el PL sustituirá al fraude a la ley no difiere en sustancia de éste.
- ⁷ «Los "motivos económicos válidos" en el régimen fiscal de las reorganizaciones empresariales», *Revista de Contabilidad y Tributación (Comentarios y Casos Prácticos)*. Ed. Estudios Financieros, núm. 235 (2002), págs. 63 ss.; especialmente págs. 72 ss.
- ⁸ Nosotros mismos hemos sugerido la posibilidad de su utilización como indicio (*test*) objetivo de la existencia de fraude, que es como se emplea en la jurisprudencia norteamericana de la que procede. *Cfr.* «Notas ...», cit. (nota 6), pág. 8.

- ⁹ Pág. 46.
- ¹⁰ «Notas...», cit. (nota 6), pág. 7.
- ¹¹ *Ibid.*, pág. 9.
- ¹² Pág. 44.
- ¹³ *Cfr. Derecho Civil de España. Parte general*, t. I, 3.ª ed., Inst. de Est. Pol., Madrid, 1955, págs. 611 s.
- ¹⁴ *Tax Avoidance: A Report by the Tax Law Review Committee*, Institute for Fiscal Studies, Londres, 1997.
- ¹⁵ Párrafos 5.16 y sig.
- ¹⁶ La propuesta de norma anti-elusión formulada por el informe del IFS recoge las siguientes circunstancias que han de tenerse en cuenta para determinar si una operación ha sido realizada por motivos fiscales: su forma jurídica, incluyendo los derechos y obligaciones creados por ella, su sustancia económica y comercial, el tiempo de realización de sus componentes, la duración esperada de cada paso o característica de la operación, el cambio en las circunstancias financieras del contribuyente o de cualquier persona relacionada con éste como consecuencia de la operación y las consecuencias fiscales esperadas de la operación en la hipótesis de que no se aplique la norma anti-elusión.
- ¹⁷ Me remito *El Diccionario Oxford*, 1994.
- ¹⁸ «El abuso de la norma tributaria», *Actualidad Jurídica Aranzadi*, núm. 568, de 6 de marzo de 2003, pág. 3.
- ¹⁹ «La posibilidad de imponer sanciones en los supuestos de fraude y abuso de la norma tributaria: el criticable contenido del artículo 15.3 del anteproyecto de Ley General Tributaria», *Quincena Fiscal*, núm. 8/2003, págs. 9 ss. (pág. 13).
- ²⁰ «¿Existe el fraude a la ley tributaria?», *Revista de Contabilidad y Tributación (Comentarios y Casos Prácticos)*. Ed. Estudios Financieros, núm. 182 (1998), págs. 3 ss. (pág. 10). Ideas análogas hemos formulado en «El atolladero del fraude a la ley tributaria. (Comentario a la STSJ de La Rioja de 9 de febrero de 2000)», *Revista de Contabilidad y Tributación parte 2.ª (Legislación, consultas, jurisprudencia)*. Ed. Estudios Financieros, núm. 209-210 (2000), págs. 139 ss. pág. 145).
- ²¹ *Revista Técnica Tributaria*, núm. 31, págs. 55 ss.; también en *Quincena Fiscal*, núms. 17 y 18/1995.
- ²² «¿Existe el fraude a la ley tributaria?», cit. (nota 20), págs. 12 ss.
- ²³ *Op. cit.* (nota 21), pág. 70. Cursiva del original.
- ²⁴ LARRAZ, J., *Metodología aplicativa del Derecho tributario*, Editorial Revista de Derecho Privado, Madrid, 1952, pág. 61.
- ²⁵ «Los "motivos económicos válidos" ...», cit. (nota 7), págs. 72 ss.
- ²⁶ «El fraude a la ley en Derecho tributario», *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núm. 63 (1966), págs. 677 ss. (pág. 692).
- ²⁷ «Economía de opción, fraude de ley, sanciones y delito fiscal», *Quincena Fiscal*, núm. 8/2001, págs. 9 ss. (También en *Revista Técnica Tributaria*, núm. 52 (2001), págs. 33 ss.).
- ²⁸ *Op. cit.* pág. 18.
- ²⁹ *Cfr.* «Notas...», cit. (nota 6), págs. 15 ss.; «Algunos problemas que plantea la aplicación de la norma española sobre el fraude a la ley tributaria», *Crónica Tributaria*, núm. 98 (2001), págs. 127 ss. (pág. 133).
- ³⁰ Cit. (nota 27). En él se muestra de acuerdo con algunas ideas que he mantenido en mi trabajo «Notas...», cit. (nota 6), trabajo este de naturaleza fundamentalmente descriptiva. Pero desconoce aquellos otros en los que examino críticamente las tesis de FALCÓN; en particular el titulado «¿Existe el fraude a la ley tributaria?», cit. (nota 20). Cita también mi viejo trabajo inicial de 1966, cit. (nota 26) pero tergiversando en algún caso mis afirmaciones. Así en la nota 3 a la pág. 10 me atribuye estar en contra de la tesis de que «las ventajas tributarias de la opción [entre dos hechos imponibles distintos] no revelan por sí mismas intención contraria a Derecho». El pasaje que cita, que corresponde al trabajo de 1966, págs. 693 s., decía así: «Dada la dificultad de probar directamente la intención de sustraerse al impuesto, son de gran utilidad los indicios objetivos, tales como los que establecía el derogado párrafo 10 de la RAO: cuando las ventajas tributarias conseguidas mediante el procedimiento empleado compensen holgadamente las desventajas jurídicas frente al procedimiento correcto, puede fundadamente presumirse el fraude. Lo contrario sucederá cuando las ventajas extratributarias sean de tal índole que puedan haber inducido a las partes a adoptar el otro procedimiento; es decir, cuando éste sea la forma jurídica adecuada a la finalidad que las partes persiguen». El criterio de apreciación del fraude a la ley que se recoge en el párrafo transcrito está muy difundido y se encuentra muy cer-

- cano a la idea de los «motivos económicos válidos» o *business purpose*. Sorprende más que FERREIRO haga la interpretación indicada de este párrafo cuando en la página anterior me menciona como partidario de la idea de que es indudable que el contribuyente es libre de elegir entre realizar uno u otro hecho imponible. Por si quedase alguna duda, es obvio que la intención de reducir los impuestos pagados es perfectamente lícita, a condición de que ello se haga sin infringir ni directa ni indirectamente el ordenamiento jurídico.
- ³¹ *Op. cit.* (nota 27), pág. 19: «[E]l artículo 24 LGT autoriza a la Administración a aplicar por analogía las normas que tipifican cualquier hecho imponible a cualquier otro hecho que tenga un resultado equivalente y signifique un ahorro fiscal respecto a tal hecho imponible. A aplicar un tributo a 'cualquier economía de opción' que la Administración repunte como no deseada por el legislador. Aunque ésta se ampare en una norma expresa (p. ej. las que regulen el 'leasing') pues para remover este último límite se ha incrustado la frase 'amparándose en el texto de normas dictadas con distinta finalidad'».
- ³² *Op. cit.* (nota 27), pág. 20: «Es el legislador el máximo responsable de una buena legislación y la Administración la máxima responsable de proyectos de ley (que normalmente atraviesan las Cámaras sin romperse ni mancharse) y reglamentos. Y lo que, entiendo no pueden hacer ni el uno ni la otra es 'inducir' al contribuyente a aplicar, p. ej., una ley mal redactada que no responda en su texto a su intención y, después, esperar cómodamente a que el contribuyente –el único muchas veces que ha de aplicarla e interpretarla dada la dejación fundamental de tareas liquidatorias por la Administración– se equivoque para exigirle el tributo que según la Interpretación hecha 'a posteriori' por la Administración, deba ser pagado, bastando para la petición también de sanciones, una mínima negligencia que muchas veces se identifica con la simple disparidad de criterios interpretativos».
- ³³ *Op. cit.* (nota 27), pág. 14. La crítica a DE CASTRO está contenida en la larga nota 16 a dicha página.
- ³⁴ «¿Existe el fraude...?», cit. (nota 20), pág. 8.
- ³⁵ *Op. cit.* (nota 27), pág. 21. La transcribo a continuación para que juzgue el lector:
1. El tributo se exigirá de acuerdo con la calificación jurídica que, bien directamente, bien por remisión a otras normas del ordenamiento, atribuye la normativa tributaria a los hechos realizados.
 2. Cuando el contribuyente califique de forma inexacta o errónea los hechos realizados y puestos de manifiesto en su declaración, la administración exigirá el tributo de acuerdo con la calificación que proceda conforma al número 1 de este artículo y exigirá el interés de demora que así mismo proceda, sin la imposición de sanciones.
 3. Sólo si se prueba la existencia de falsedad o engaño en los hechos declarados procederá la imposición de sanciones o –en su caso– la remisión del expediente al Ministerio Fiscal».
- ³⁶ V. la acertada observación en este sentido de GARCÍA NOVOA, *op. cit.* (nota 19), pág. 12.
- ³⁷ V. más ampliamente sobre el *abus de droit* mi trabajo «Algunos problemas...», cit. (nota 29), pág. 129.
- ³⁸ V. información sobre ella en el informe del IFS, cit. (nota 14), especialmente el capítulo 2.
- ³⁹ KLEER, M. de, «Towards a European Anti-Abuse Doctrine in Direct Taxation?», *Intertax*, 1996/4, pág. 144 llega a la conclusión, tras un estudio comparado de las cláusulas anti-abuso en distintos países europeos, de que este campo está ya armonizado en gran medida, si bien advierte de que «ello es debido en gran parte a la vaguedad de los instrumentos, que es necesaria para su efectividad en contrarrestar el abuso fiscal».
- ⁴⁰ Véanse las referencias doctrinales en mi trabajo «Algunos problemas...», cit. (nota 29), págs. 128 s. La cita de DÍEZ-PICAZO corresponde a «El abuso del derecho y el fraude a la ley en el nuevo Título Preliminar del Código Civil y el problema de sus recíprocas relaciones», *Documentación jurídica*, 1974, págs. 1.329 ss. (pág. 1.344).
- ⁴¹ ATIENZA, M.; RUIZ MANERO, J., *Ilícitos atípicos*, Editorial Trotta, Madrid, 2000, pág. 27.
- ⁴² *Op. y loc. cit.* (nota 38).
- ⁴³ «El atolladero...», cit. (nota 20), pág. 147.
- ⁴⁴ Principalmente en «Algunos problemas...», cit. (nota 29) y «El atolladero...», cit. (nota 20).
- ⁴⁵ Pág. 46.
- ⁴⁶ Más ampliamente en «Algunos problemas...», cit. (nota 29), págs. 134 ss.
- ⁴⁷ Sobre esta cuestión más ampliamente «Notas...», cit. (nota 6), págs. 13 ss.
- ⁴⁸ *Revista de Contabilidad y Tributación*, 2.ª parte (Legislación, consultas, jurisprudencia). Ed. Estudios Financieros, núms. 209-210 (2000), págs. 165 ss., con un comentario mío «El atolladero...», *ibid.*, págs. 139 ss.

- ⁴⁹ Pág. 43.
- ⁵⁰ Ya habíamos criticado la nota de «inusual» para describir el fraude a la ley en «El fraude a la ley...», cit. (nota 26), págs. 689 s.
- ⁵¹ Págs. 41 s.
- ⁵² Según el *Black's Law Dictionary*, 5.^a ed., 1979, la voz «improper» –si es que es éste el término jurídico aludido– significa «no adecuado; inepto; no adecuado al carácter, tiempo y lugar» y también «en discordancia con los hechos, la verdad, o el procedimiento correcto y en desacuerdo con el decoro, la modestia, el buen gusto o las buenas maneras».
- ⁵³ Véase GARCÍA NOVOA, *op. cit.* (nota 19).
- ⁵⁴ Más detalles sobre estos tres países en «Algunos problemas...», cit. (nota 29), págs. 138 s.
- ⁵⁵ Por eso cae en el vacío el argumento de FERREIRO, *op. cit.* (nota 27), págs 23 s., de que «[d]e acuerdo con nuestra Constitución nadie, entiendo, podría imaginar incorporados al Código Penal los artículos 24 LGT o 6.4 CC».
- ⁵⁶ GARCÍA NOVOA, *op. cit.* (nota 19), pág. 14, confunde ambos planos cuando afirma que la irrelevancia del elemento intencional en las cláusulas anti-abuso (concepto que entiende, por tanto, limitado a las que se construyen con elementos objetivos) «impide apreciar la concurrencia de consecuencias sancionadoras, sea cual sea el concepto de culpabilidad que se maneje».