

GUILLERMO G. RUIZ ZAPATERO*Abogado***Extracto:**

EL presente trabajo pretende examinar la problemática del fraude de ley tributaria conjugando consideraciones estrictamente tributarias con otras que pertenecen al ámbito de la teoría general del Derecho. En concreto, se sostiene que, al menos en el ámbito tributario, la norma de fraude de ley del artículo 24 de la Ley General Tributaria es una *norma jurídica secundaria* de acuerdo con la caracterización de dichas normas llevada a cabo por N. BOBBIO. Esta calificación permite, en opinión del autor, precisar el proceso aplicativo de la norma de fraude así como resolver más adecuadamente determinadas cuestiones prácticas (nacimiento de la obligación tributaria en el caso de la aplicación de la norma de fraude, eficacia retroactiva o no de la liquidación, fundamento de la exclusión de la sanción, etc.). Por último, considerando determinados casos, se plantea la cuestión de que, siendo uno de los requisitos del fraude la utilización de una norma para una finalidad distinta de la suya propia, en el ámbito tributario esta finalidad «distorsionada» a menudo se difumina y/o desaparece, dando lugar a «contextos» o situaciones en que las normas en concurso cumplen todas su finalidad propia. En estos casos, a falta de precisión legal o jurisprudencial sobre bases distintas a las actualmente utilizadas por la norma, la aplicación de la norma tributaria de fraude de ley podría, dependiendo de los casos, no ser ajustada a Derecho.

Sumario:

- I. Introducción.
 - II. La doctrina tributaria sobre el fraude de ley después de la reforma del artículo 24 de la Ley General Tributaria.
 1. El fraude de ley tributaria como figura diferenciada del fraude de ley definido en el artículo 6.4 del Código Civil.
 2. El fraude a la ley en Derecho tributario como figura especial pero no autónoma del concepto genérico de fraude a la ley.
 3. Otras aportaciones doctrinales a la construcción de la figura del fraude de ley tributaria.
 - III. Una propuesta de caracterización del fraude de ley tributaria.
 - IV. La norma del artículo 24 de la Ley General Tributaria como norma jurídica secundaria.
 - V. Consecuencias de la caracterización del artículo 24 de la Ley General Tributaria como norma jurídica de segundo grado.
 - VI. Contexto determinante del fraude de ley tributaria: límites de los criterios aplicativos contenidos en el artículo 24 de la Ley General Tributaria y de la caracterización abstracta o formal del fraude de ley realizada.
 - VII. Dos casos de configuraciones jurídico-tributarias que pudieran plantear la aplicación del artículo 24 de la Ley General Tributaria.
 1. Artículos 21 y 11.4 de la Ley 43/1995 (LIS).
 2. Las operaciones sobre bonos austríacos: artículos 11.3 y 24.1 del Convenio de Doble Imposición entre España y Austria y normativa del Impuesto sobre Sociedades y del IRPF.
 - VIII. Resoluciones administrativas y jurisprudenciales sobre el fraude de ley tributaria y/o relacionadas con el fraude de ley.
 1. Sentencia del Tribunal Supremo de 22 de marzo de 1996.
 2. Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 29 de marzo de 1995.
 3. Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 8 de noviembre de 1994.
 - IX. Conclusiones.
- Bibliografía.

«Ya toda consideración finalista auténtica es de suyo peligrosa para el jurista: porque tiene que abandonar el cómodo refugio desde el que contempla la estructura y función internas de cada ente del Derecho para colocarse en un punto de vista externo y desabrigado, pero esta dificultad sube de punto cuando se le reclama una atención rigurosa para una finalidad que no es aparente y normal, sino velada y anormal; y todavía más, en el caso del fraude, se le pide que proyecte este examen de último grado cerca de temas distintos, por definición, de aquel que inmediatamente le ocupaba»

Jaime Guasp (1)

I. INTRODUCCIÓN

La cita de GUASP que encabeza el presente trabajo tiene una doble justificación. La primera es, desde luego, reconocer la penetrante capacidad de análisis de los problemas jurídicos propia de su autor. La segunda es que el presente trabajo pretende, en cierto modo, realizar un examen de un problema jurídico concreto -el fraude a la ley tributaria- desde una perspectiva, en nuestra opinión, poco frecuente en la literatura jurídica. Esta perspectiva es la de examinar los problemas jurídicos no sólo en las implicaciones propias del sector del ordenamiento jurídico considerado sino también con arreglo a consideraciones propias de la teoría general del Derecho. Estas últimas son propias de la obra de GUASP citada y, a veces, contribuyen a enfocar adecuadamente los problemas considerados.

Ésta es la única pretensión de este trabajo. Sin ignorar que su exposición y conclusiones constituirán, a lo sumo, un intento de ejercitar el tipo de consideraciones realizado por GUASP, en breves líneas, sobre el problema de fraude en el Derecho:

«I. La *juridicidad anormal* se presenta siempre que el resultado directo y primario de una cierta valoración final *no se corresponde*, en un análisis ulterior de la realidad, con una consideración definitiva equivalente. En la *juridicidad anormal* aparece, en un primer momento, un juicio determinado en torno al ajuste o desajuste de la figura analizada con su fin propio: así, aparece, una relación entre hombres como projurídica, querida por el Derecho, o como antijurídica, rechazada por él. Pero, pasado ese momento

(1) GUASP, J.: Derecho. Madrid, 1971.

inicial, y ahondando en el examen teleológico del caso, éste experimenta un viraje inesperado y se descubre que, definitivamente, lo que era projurídico se convierte en anti-jurídico, y a la inversa, es decir, lo que parecía justificado ya no lo está o lo que se ofrecía como descalificado exige una aprobación ...

La esencia formal del concepto de juridicidad anormal radica, en consecuencia, en ese *carácter secundario e indirecto* con que en ella se ofrecen los propósitos justificativos reales del Derecho ... la juridicidad anormal es fruto siempre de una meditación de segundo grado, distinta de la primaria: de ahí la autonomía, y, a la vez, la dificultad del manejo de esta serie de cuestiones.

...

II.

...

Por fraude se entiende la alteración de finalidad que consiste en *contrariar*, con un cierto resultado jurídico, admisible de suyo, la significación reconocida de *otra figura jurídica distinta* ... el mecanismo defraudador es de suyo, irreprochable porque nada revela en su fin que pueda originar un resultado que deba considerarse como anormal. Sólo abandonando su perfil final propio y examinando otras situaciones, a las que la anterior afecta, se ve hasta qué punto era artificial e inexistente aquella aparente normalidad ...

De esta *condición oblicua*, por así decirlo, que toda maniobra fraudulenta tiene, se desprende la máxima dificultad que el descubrimiento y la corrección de esta anomalía llevan consigo».

II. LA DOCTRINA TRIBUTARIA SOBRE EL FRAUDE DE LEY DESPUÉS DE LA REFORMA DEL ARTÍCULO 24 DE LA LEY GENERAL TRIBUTARIA

1. El fraude de ley tributaria como figura diferenciada del fraude de ley definido en el artículo 6.4 del Código Civil.

Bajo este apartado se examina la exhaustiva e interesante caracterización del fraude de ley tributaria propuesta recientemente por FALCÓN Y TELLA (2). En la opinión de FALCÓN Y TELLA, el fraude de la ley tributaria:

(2) FALCÓN Y TELLA, R.: «El fraude a la ley tributaria como un mecanismo para gravar determinadas economías de opción (I): su radical diferencia con los supuestos previstos en el artículo 6.4 CC»; y «El fraude a la ley tributaria como un mecanismo para gravar determinadas economías de opción (II): Límites a la utilización de esta figura», en *Quincena Fiscal* números 17 y 18, 1995.

«Debe distinguirse con claridad del fraude a la ley a que se refiere con carácter general el artículo 6.4 del Código Civil. Ciertamente no parece ser ésta la opinión de la doctrina, que mayoritariamente ha venido considerando el fraude a la ley tributaria como o una manifestación específica del fraude a la ley regulado con carácter general en el Código Civil».

Las notas diferenciadoras del fraude de ley tributaria frente al fraude de ley civil serían las siguientes:

- El fraude de la ley tributaria consiste en la realización de un hecho «equivalente» (distinto por tanto al hecho imponible) con el ánimo probado de eludir el tributo. La supresión del adjetivo «probado» en la nueva redacción del artículo 24 de la Ley General Tributaria sólo pretende evitar el excesivo rigor en las exigencias de la prueba, aplicándose las normas generales sobre carga probatoria y resultando posible la prueba por indicios o presunciones.
- Junto al doble requisito indicado (hecho equivalente y ánimo elusorio), la nueva redacción del artículo 24.1 exige que el hecho en fraude de ley se «ampare» en el texto de «normas dictadas con distinta finalidad».

Esta exigencia no es, sin embargo, en opinión del autor citado, «un requisito adicional del concepto de fraude (en el sentido de que es precisa no sólo la realización de lo que venimos llamando un "hecho equivalente", y la prueba, aunque sea por indicios, del propósito de eludir el tributo, sino también que dicha elusión se pretenda alcanzar precisamente buscando refugio en la letra de una norma tributaria que, rectamente interpretada, no es aplicable al hecho "equivalente")».

Este requisito, por el contrario, lo único que pretende es excluir la posible calificación de fraude «respecto a las operaciones que aparezcan suficientemente *tipificadas* por el ordenamiento tributario -se trate de negocios típicos o atípicos desde la perspectiva jurídico-privada, lo que manifiestamente nada tiene que ver-, en el sentido de que el legislador los haya contemplado de modo específico en sus consecuencias fiscales». Se citan a título de ejemplo y/o contra-ejemplo la regulación fiscal del *leasing*, la utilización de sociedades instrumentales por profesionales, artistas, o deportistas, y el fraccionamiento de una donación en varias de cuantía inferior si entre ellas median más de tres años.

El fraude a la ley tributaria consiste, por tanto: «en la realización de un hecho no tipificado como imponible *ni en ninguna otra de sus consecuencias tributarias*, que produce un resultado equivalente al de un hecho imponible cuya realización se ha evitado conscientemente. Y ello con independencia de que se haya aprovechado positivamente el "texto" de una norma dictada con finalidad distinta, o la conducta realizada no busque amparo en norma alguna, sino precisamente en una laguna de la ley, ya que la expresión "amparándose en el texto de normas dictadas con distinta finalidad" no contiene ... una exigencia

(requisito positivo) del concepto de fraude sino una exclusión o restricción de dicho concepto, en el sentido de que las ventajas fiscales que se pretenden obtener no aparezcan expresamente otorgadas por el ordenamiento tributario».

- El fraude a la ley tributaria tiene como consecuencia la aplicación por analogía de la «norma tributaria eludida» sin que se alcancen las «ventajas fiscales que se pretendía obtener». No se hace referencia alguna a la existencia de una norma de cobertura sino a la «inexistencia de una norma tributaria que tipifique o contemple específicamente en su letra y en su espíritu, el hecho "equivalente" de que se trate». El fraude a la ley tributaria excluye expresamente, por disposición del artículo 24 y por su propia naturaleza, las sanciones.

El fraude a la ley tributaria, a diferencia del fraude a la ley civil, no consiste en la realización de una conducta prohibida o contraria al ordenamiento jurídico. En el ámbito tributario sustantivo «resulta imposible ... un supuesto de fraude a la ley reconducible al artículo 6.4 del Código Civil».

La aplicación analógica de la «norma tributaria eludida» plantea el problema de si «la obligación tributaria nace, en los supuestos de fraude de la realización del que nos venimos llamando hecho "equivalente" (pues el hecho imponible no se ha realizado) o de la liquidación practicada a través del correspondiente procedimiento especial». En opinión de FALCÓN Y TELLA, la obligación tributaria nace del hecho imponible, como dice el artículo 28.1 de la Ley General Tributaria, o de la realización de un hecho equivalente, en los supuestos del artículo 24.

- El fraude a la ley tributaria no constituye por lo indicado, y a diferencia del fraude a la ley civil, un modo de reaccionar frente a hechos ilícitos sino un mecanismo de aplicación del tributo por analogía. Esto explica y justifica la exclusión de sanciones en el fraude.
- El mecanismo del fraude de ley no es aplicable en los supuestos en que no se ha eludido el hecho imponible, sino un presupuesto de hecho distinto como el de la obligación de retener. Tampoco es aplicable cuando el contribuyente, en lugar de eludir presupuesto alguno, ha buscado de propósito una deducción o un beneficio fiscal.

2. El fraude a la ley en Derecho tributario como figura especial pero no autónoma del concepto genérico de fraude a la ley.

Una tentativa pionera de caracterización del fraude en Derecho tributario en el sentido del presente apartado es la realizada por PALAO TABOADA (3).

(3) PALAO TABOADA, C.: «El fraude a la ley en derecho tributario (Notas para un estudio)», en *RDFHP* número 63, 1966; y «Notas a la Ley 25/1995, de 20 de julio, de modificación parcial de la Ley General Tributaria», en *Revista de Contabilidad y Tributación (Comentarios y Casos Prácticos)*. Ed. Centro de Estudios Financieros, número 155, Febrero 1996.

En opinión de este autor, son también aplicables al fraude en Derecho tributario las notas caracterizadas del fraude a la ley civil, sin perjuicio de que dicha figura general pueda dar lugar en el ámbito tributario a notas especiales que se derivan de la funcionalización de la misma en el ámbito tributario. Con arreglo a este planteamiento, el fraude de ley tributario se caracteriza desde su introducción en la Ley General Tributaria por:

- Una dualidad de normas jurídicas tributarias: la norma defraudada, que hace nacer del hecho imponible la obligación tributaria; y la norma de cobertura, que puede ser «o una norma que grave en menor medida el hecho en cuestión o una norma que lo declare exento o no sujeto». Incluso, puede ser que la norma de cobertura sea «la ausencia de una norma que sujete a gravamen el supuesto al que el sujeto pasivo se acoje y que constituye el medio o artificio jurídico de la defraudación».
- El fraude a la ley tributaria constituye al igual que el fraude a la ley civil, un ilícito administrativo o tributario. Ahora bien, esta ilicitud debe entenderse en el sentido de que las «normas tributarias no prohíben directamente ninguna actividad en cuanto tal, por su significado sustantivo, sino sólo por sus relaciones con la propia actividad tributaria».
- El concepto genérico y también el tributario del fraude de ley exige, como señala CASTRO, *que el acto considerado no sea el supuesto normal de la ley de cobertura*: si el acto realmente no estuviese sujeto, habría una laguna legislativa -y el contribuyente actuaría con plena licitud- pero no fraude a la ley.

Lo propio y definidor del fraude no es el propósito de eludir sino el medio utilizado para la elusión. Dicho medio es un negocio jurídico (nunca un «hecho» y rara vez un simple «acto jurídico») utilizado en contra de su finalidad natural y de forma artificiosa. A esta idea de «abuso de las posibilidades de configuración jurídica» es a la que se refiere el párrafo 42 de la Ordenanza Tributaria Alemana de 1997. Por esta razón, la determinación de que existe un fraude de ley es «más que una cuestión de prueba una cuestión de calificación».

En opinión de PALAO TABOADA, la modificación introducida en la reforma de la Ley General Tributaria («amparándose en el texto de normas dictadas con distinta finalidad») alude a las «normas de cobertura» que son las reguladoras del acto o negocio a cuya calificación pretende acogerse el sujeto pasivo. Esta expresión se inspiraría, por tanto, claramente en el artículo 6.4 del Código Civil.

- Como consecuencia del fraude de ley, la norma tributaria eludida se aplica al hecho realizado por analogía. En palabras de CASTRO: «para la calificación jurídica del fraude se requiere que la ley evitada haya de entenderse de modo que deba aplicarse a dicho negocio, y que, por otra parte, las demás normas en consideración no sean suficientes, por ellas mismas, para otorgarle validez. Es decir, que para llegar a la condena de un negocio por fraude de ley habrá que proceder a una interpretación extensiva y finalista de la regla, objeto del rodeo (hasta incluir el negocio dentro de su radio de acción), y también, a una interpretación estricta de las otras reglas utilizadas como cobertura».

- La liquidación de intereses de demora es para PALAO TABOADA «un grave error del legislador pues con arreglo al principio de irretroactividad de los actos administrativos ... la declaración del fraude de ley tiene solamente efectos *ex nunc*. Tal exigencia podría ser inconstitucional en la medida en que dicho principio tenga respaldo en el artículo 9.3 de la Constitución Española».

Por el contrario, el fundamento de la exclusión de las sanciones radica en el hecho de que, de acuerdo con la opinión más extendida, el hecho imponible no se ha realizado sino que la aplicación de la norma eludida se produce por analogía. El castigo del fraude de ley se excluye, en consecuencia, porque equivaldría a la aplicación también analógica de la norma primitiva, lo cual es contrario al artículo 25.1 de la Constitución Española.

3. Otras aportaciones doctrinales a la construcción de la figura del fraude de ley tributaria.

Consideramos a continuación otras aportaciones doctrinales que, en nuestra opinión, son relevantes para la adecuada caracterización del fraude de ley tributaria.

3.1. La integración analógica de las normas tributarias y el fraude de ley.

Un estudio esclarecedor de la aplicación de la integración analógica en el Derecho tributario se ha llevado a cabo por PÉREZ ROYO (4).

A los efectos del presente estudio, deben destacarse los siguientes aspectos puestos de manifiesto por este autor:

- La analogía en sí es un procedimiento abstracto que, directamente, no supone ni interpretación ni creación del Derecho ... el razonamiento por analogía puede ser utilizado tanto con la finalidad de averiguar el sentido de una norma (es decir, como procedimiento interpretativo) como con la de colmar una laguna legal, es decir, para determinar la norma aplicable a un supuesto no previsto por el legislador.
- Como ha señalado la doctrina extranjera (M.S. Giannini) la razón de que el procedimiento de integración analógica reciba una escasa aplicación en el terreno tributario, se debe no a una presunta prohibición de dicho procedimiento por el principio de reserva de la ley, sino al hecho de que la mayor parte de las normas reguladoras de los elementos esencia-

(4) PÉREZ ROYO, F.: «Analogía y fraude de ley en la Ley General Tributaria» (art. 24), en *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma*. Homenaje a Fernando Sainz de Bujanda. Instituto de Estudios Fiscales. Volumen I.

les del tributo son normas de *fattispecie* exclusiva, es decir, «normas que reflejan situaciones de hecho bien determinadas, y conteniendo en relación a ellas una calificación característica y exclusiva y una determinación abstracta de efectos jurídicos igualmente típica y exclusiva, no pueden por su naturaleza extenderse a hechos diversos».

- La integración analógica en sí misma no resulta prohibida en relación a las normas tributarias sustanciales, las cuales son extensibles analógicamente, siempre que su presupuesto de hecho lo consienta.
- La prohibición de la analogía contenida en la Ley General Tributaria debe ser entendida estrictamente, esto es, reducida al ámbito del hecho imponible y de las exenciones o bonificaciones. La prohibición no afecta a otras materias, incluso a aquellas cubiertas por el principio de reserva de ley, como las que se refieren a los sujetos del tributo o a los elementos cuantitativos del mismo.

Siguiendo el orden de la Ley General Tributaria anterior a su reforma, PÉREZ ROYO examina brevemente el fraude de ley a continuación de la integración analógica, señalando que las reacciones del ordenamiento tributario ante el mismo son dos: la tipificación de presupuestos de hecho subrogatorios o complementarios y la cláusula general de prohibición.

Como ejemplo del primer tipo cita el artículo 108 de la Ley de Mercado de Valores.

En relación con la segunda, indica que la importancia de la cláusula general de prohibición en el Derecho tributario probablemente obedece al carácter «adjetivo» de este sector del ordenamiento, es decir, a la relación entre los presupuestos de muchas de sus normas con las calificaciones propias de otras ramas y especialmente del Derecho privado.

Para PÉREZ ROYO, sin embargo, la Ley General Tributaria en la redacción anterior a su reforma incurre en un error conceptual: la analogía no tiene nada que ver con el fraude de ley, que debe ser deshecho, como prevé la Ordenanza Alemana o nuestro Código Civil, simplemente mediante la ley que se ha pretendido eludir.

Por otra parte, lo definitorio del fraude sería la utilización de formas jurídicas abusivas (se cita la Ordenanza Alemana) o provocación artificial de la norma de cobertura.

3.2. *El negocio jurídico indirecto y el fraude de ley tributaria.*

La distinción diferencial entre ambas figuras se encuentra en determinadas resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Central y ha sido objeto de examen pormenorizado por parte de los autores.

Dejando para más adelante el examen de las resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Central mencionadas, los criterios de los tributaristas pueden resumirse en la forma siguiente:

- Puede haber negocios indirectos que no representen actos realizados en fraude a la ley fiscal, pero todos los negocios en fraude a la ley fiscal son negocios indirectos. Un negocio se entiende realizado en fraude de ley tributaria cuando con el propósito de eludir el impuesto se utiliza un instrumento o vía que determina un resultado anómalo para su naturaleza, ya que produce el resultado propio de otro que conllevaría una carga tributaria superior [MARTÍNEZ (5)].
- Por sí mismos, ni el negocio indirecto ni el fiduciario podrán ser utilizados como métodos de la aplicación de la ley fiscal dotados de un valor sustitutivo del fraude de ley. En otras palabras, la Administración no podrá nunca presumir que la existencia de una operación calificable, en términos civiles, como negocio indirecto o como negocio fiduciario representa por sí sola una infracción del ordenamiento fiscal ni un fraude de ley [MATEU DE ROS (6)].

III. UNA PROPUESTA DE CARACTERIZACIÓN DEL FRAUDE DE LEY TRIBUTARIA

Nuestro propósito es contribuir a caracterizar la figura del fraude de ley tributaria a través del examen del análisis de las principales posiciones doctrinales sobre el mismo, con objeto de poder ofrecer una caracterización general de la figura que contribuya a aclarar y precisar los contornos y consecuencias de la misma que, en nuestra opinión, están insuficientemente explicados en las posiciones examinadas.

Como nuestra caracterización se realiza sobre la base de las posiciones previas, intentaremos esquematizar primero lo que, en nuestra opinión, es definitorio de dichas posiciones. Para ello es imprescindible considerar el fraude de ley en general, y el fraude de ley en particular, como una situación jurídica en la que adquieren gran relevancia los conceptos de forma jurídica y de resultado material cubierto por dicha forma jurídica (esta relevancia se pone de manifiesto, entre otros aspectos, por la propia terminología legal y doctrinal utilizada para caracterizar la figura: abuso de las formas jurídicas y/o de las posibilidades de configuración del Derecho, resultado equivalente, etc.).

Teniendo en cuenta cómo articulan las realidades formales y materiales indicadas, las caracterizaciones doctrinales del fraude de ley tributaria podrían esquematizarse en la forma siguiente:

(5) MARTÍNEZ, D.: «La interpretación de las normas tributarias y el fraude de ley en la Ley 25/1995 de modificación de la Ley General Tributaria», en *Carta Tributaria* número 256, 1 de noviembre de 1996.

(6) MATEU DE ROS, R.: «Economía de opción, negocio indirecto y fraude de ley tras la reforma de 1995 de la Ley General Tributaria», en *Gaceta Fiscal* número 147, octubre 1996.

1. Doctrina según la cual el fraude de ley tributaria y el fraude de ley civil son figuras por completo diferenciadas.

	FORMA JURÍDICA	SUSTANCIA/MATERIA O RESULTADO MATERIAL
1)	Presupuesto de hecho tipificado, exento o no sujeto	Consecuencia del presupuesto de hecho tipificado, exento o no sujeto
W (*)		
2)	Hecho imponible no tipificado (analogía)	Resultado equivalente al del presupuesto tipificado: economía de opción no válida; mecanismo de cierre excepcional

(*) **W** representa la disyunción exclusiva como conectiva lógica. Se pone de manifiesto de esta forma la necesidad de subsumir, en la fase de calificación y aplicación, el caso considerado en 1) o 2).

2. Doctrina según la cual el fraude de ley tributaria y el fraude de ley civil son especies de un concepto común y general de la figura del fraude de ley.

	FORMA JURÍDICA	SUSTANCIA/MATERIA O RESULTADO MATERIAL
1)	Norma elegida por el sujeto pasivo	Consecuencia de la norma elegida por el sujeto pasivo
W (*)		
2)	Norma defraudada	Abuso de las formas jurídicas negociales (resultado equivalente)/ consecuencia norma defraudada

(*) **W** representa la disyunción exclusiva como conectiva lógica. Se pone de manifiesto de esta forma la necesidad de subsumir, en la fase de calificación y aplicación, el caso considerado en 1) o 2).

Si nuestra caracterización es adecuada, las dos doctrinas consideradas se atienen, básicamente, al mismo formato de articulación entre las formas jurídicas y las realidades materiales o sustanciales. La diferencia entre ambas radicaría, fundamentalmente, en lo siguiente:

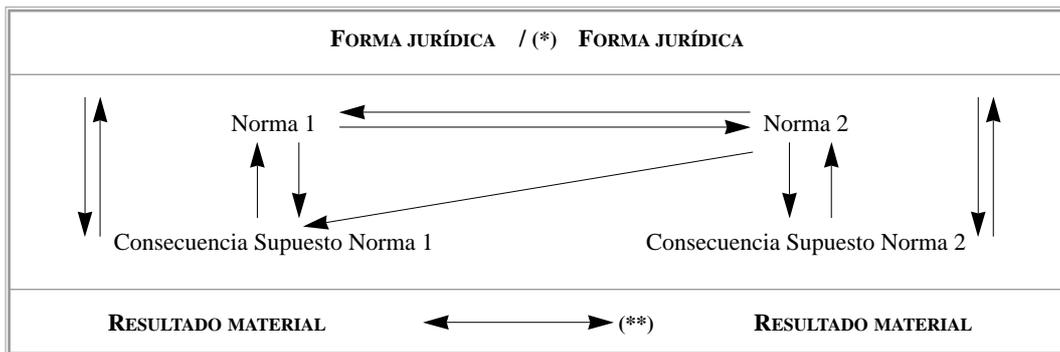
- La doctrina de la especialidad de la figura del fraude de ley tributaria pone el énfasis en la ausencia en la situación de calificación y aplicación normativa de la dualidad norma de cobertura/norma defraudada. De esta forma, no existiría una precalificación de la situación jurídica con arreglo a la norma de fraude. Por el contrario, el punto de partida sería la situación de laguna legal originada por la imposibilidad de gravar un hecho imponible no tipificado.

La integración de la laguna, sin embargo, debe respetar las economías de opción derivadas de la recta utilización de las formas negociales y de la libertad de configuración jurídica. Es, además, un mecanismo de cierre del sistema excepcional.

- La doctrina que se atiene al concepto general de fraude, por el contrario, considera que la situación de calificación y aplicación normativa en los casos de fraude de ley determina una precalificación jurídica en el sentido de que, en dichos casos, la situación de aplicación obliga a considerar la norma de fraude de ley y la dualidad constituida por la norma elegida (cobertura) y la norma defraudada. El criterio «material» que decidiría la aplicación de la figura del fraude de ley sería el resultado equivalente derivado de la utilización abusiva de las formas negociales y/o de las posibilidades de configuración ofrecidas por el Derecho.

En nuestra opinión, es posible utilizar otro esquema de articulación de las realidades constituidas por las formas jurídicas y los resultados materiales o sustanciales. Dicho esquema de articulación no considera que dichas formas y resultados materiales sean realidades exentas y separadas que sea necesario articular con arreglo a un esquema externo previamente definido. Por el contrario, dichas realidades se conjugan e interpenetran, de forma que la consideración de las mismas y la del esquema que define su inserción no puede ser separada sino conjunta.

En nuestro caso, el esquema de articulación de dichas realidades formales y materiales en la figura del fraude de ley sería, aproximadamente, el siguiente:



(*) / Representa el functor lógico de incompatibilidad o trazo de Sheffer. Su utilización en el presente caso tiene una finalidad tanto formal como material y pone de manifiesto que la norma de fraude de ley requiere, para su aplicación, establecer la incompatibilidad jurídica entre la norma elegida y la norma defraudada, siendo una *norma jurídica secundaria*. En otros términos, el símbolo / representa que, después de la aplicación del fraude de ley, sólo una norma es compatible con el sistema jurídico considerado.

(**) \leftrightarrow Representa el functor lógico de equivalencia o coimplicación. Su utilización para caracterizar la situación del fraude desborda, sin embargo, una consideración puramente formal. En efecto, el resultado equivalente requiere establecer una relación jurídica, que no es puramente formal, de equivalencia entre los resultados materiales definidos por ambas normas. Ahora bien, el resultado equivalente es, para la norma definitoria del fraude de ley, distinto tanto del previsto por la Norma 1 como del previsto por la Norma 2 dado que, en otro caso, no habría ninguna duda sobre la norma aplicable. Es la norma de fraude la que, pese a dicha distinción y sobre la base de la misma, produce la «asimilación» del resultado equivalente al resultado de la norma finalmente aplicada (Norma 1 en el cuadro).

De acuerdo con dicho esquema de articulación, a efectos de la aplicación de la norma sobre el fraude de ley debería tenerse en cuenta lo siguiente:

- La dualidad norma de cobertura/norma defraudada es parte integrante de la figura del fraude de ley tributaria al igual que es parte integrante de la figura del fraude de ley civil y/o de la figura del fraude de ley correspondiente a la teoría general del Derecho.

La norma sobre fraude de ley es siempre una *norma jurídica secundaria* que se refiere a otras normas (normas primarias) como presupuesto de su aplicación y requiere, por tanto, la consideración de las normas que constituyen su presupuesto de aplicación. Esta cuestión referente a la figura del fraude de ley como *norma jurídica secundaria* es objeto de análisis detallado más adelante.

- Partiendo de la consideración de la norma de fraude de ley como *norma jurídica secundaria*, la situación de aplicación de la misma entrañaría un contexto normativo en el cual las normas primarias (norma elegida o de cobertura y norma defraudada) adquieren su sentido propio en la situación de fraude a través de las relaciones que se establecen entre las mismas por medio de los presupuestos de hecho y consecuencias jurídicas propios de ambas. Es decir, el resultado equivalente sólo es posible establecerlo cuando a través de los presupuestos de hecho de ambas normas y de las consecuencias jurídicas de las mismas se obtiene un resultado equivalente pero distintas consecuencias jurídicas, sin que dicha diferencia en cuanto a las consecuencias jurídicas resulte justificada bien por la finalidad de la norma cuya aplicación se pretende o bien por la finalidad que debe presuponerse, en el caso concreto considerado, como propia del ordenamiento tributario en su conjunto.

En este sentido, la precisión introducida por la nueva redacción de la Ley General Tributaria de que la consecuencia jurídica no se ampare en el texto de normas dictadas con distinta finalidad es, en nuestra opinión, característica de la figura del fraude de ley tributaria, aunque no esté exenta de problemas como se pondrá de manifiesto a continuación.

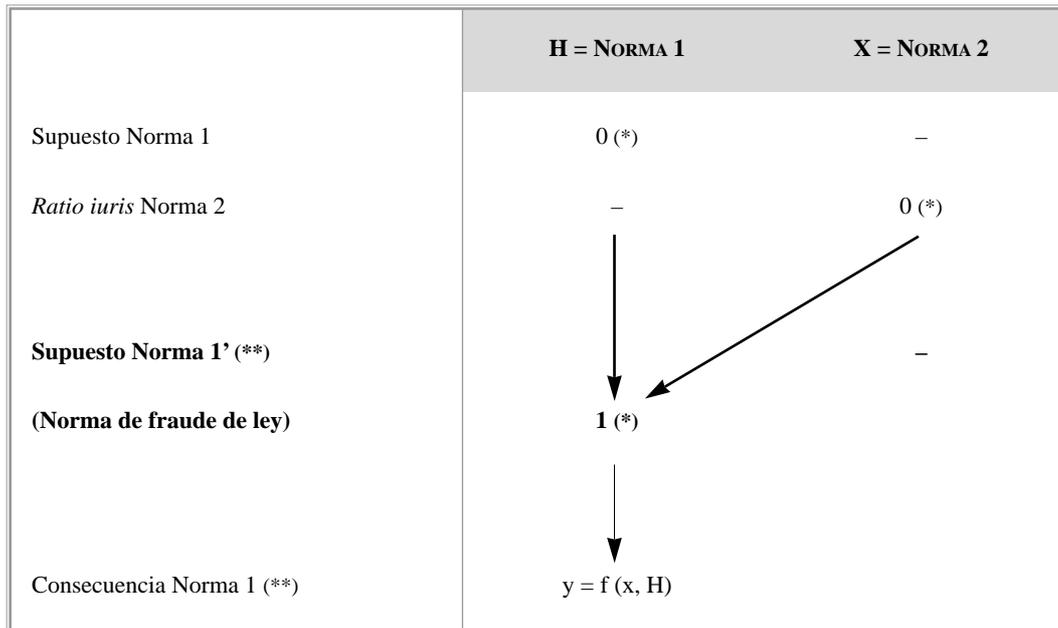
Sobre la base de los presupuestos anteriores, el esquema de la aplicación del fraude de ley tributaria vendría definido en la forma siguiente:

ESQUEMA PROCESUAL DE APLICACIÓN DEL FRAUDE DE LEY TRIBUTARIA

	NORMA 1	NORMA 2
Supuesto Norma 1	1 (*)	0 (*)
Supuesto Norma 2	0 ↓ Consecuencia Norma 1	1 ↓ Consecuencia Norma 2
Norma fraude de ley	↓	↓
Supuesto Norma 1	1	0
Supuesto Norma 2	0	1
Consecuencia fraude de ley	Consecuencia Norma 1	Consecuencia Norma 2 (sin aplicación)

(*) 1 y 0 se utilizan como valores lógicos de verdad para representar que, en el supuesto considerado, es o no el caso que el supuesto de hecho de la norma respectiva se da en la realidad fáctica considerada y, por tanto, debe o no darse la consecuencia jurídica prevista por la misma. La circunstancia de que, a pesar de ser el caso que el supuesto de hecho de la Norma 2 se da en la realidad fáctica considerada, no se aplique la Norma 2 no entraña contradicción lógica alguna sino que es definitoria del fraude de ley tributaria. 1 y 0 no tienen significado por sí mismos sino por referencia a las figuras que ponemos en relación con 1 y 0. Aquí se utilizan, considerando la lógica formal como canon o metro privilegiado, para establecer el contexto definidor del fraude de ley.

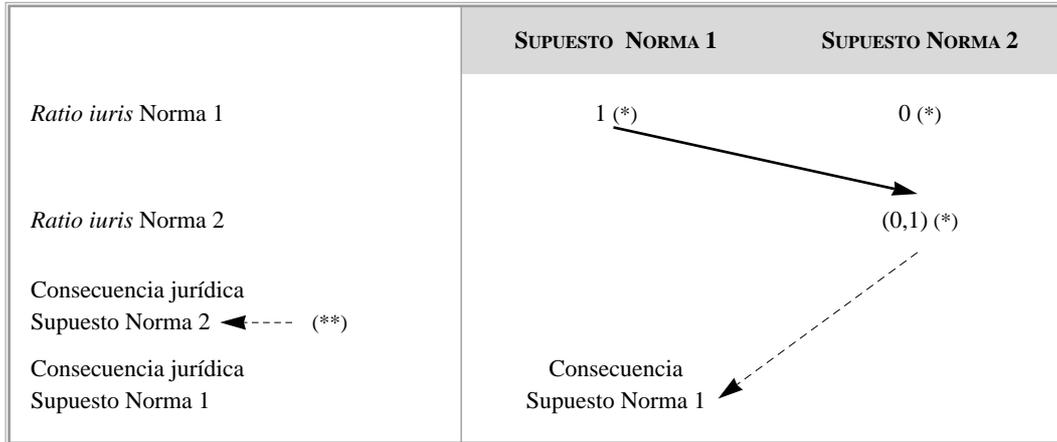
INTEGRACIÓN DE LA NORMA DEFRAUDADA POR LA NORMA SOBRE FRAUDE DE LEY



- (*) 0 se utiliza como valor lógico de verdad para representar que, en el supuesto considerado, no es el caso que el supuesto de hecho de la norma defraudada se dé en la realidad fáctica considerada. Asimismo, 0 se utiliza como valor de verdad para representar que, en el supuesto considerado, no es el caso que la finalidad jurídica de la norma de cobertura se dé en la situación normativa definidora del fraude de ley. En otro caso, la norma elegida resultaría aplicable.
- (**) La aplicación al caso considerado de la norma de fraude de ley se representa por el valor de verdad «1». El supuesto de la Norma 1' es el supuesto de hecho de la norma de fraude de ley como norma jurídica secundaria que establece, como consecuencia jurídica propia, la consecuencia jurídica de la norma defraudada. Dicha consecuencia propia de la norma jurídica secundaria en que consiste la norma de fraude de ley es función $[y = f(x, h)]$ de ambas normas, elegida o de cobertura y defraudada.

Con arreglo a lo anterior, la aplicación de la norma de fraude de ley supone el establecimiento de una identidad, a efectos de aplicación normativa, entre el supuesto de hecho tipificado por la norma defraudada y un nuevo supuesto de hecho que, aunque tiene como consecuencia jurídica la misma consecuencia jurídica de la norma defraudada, tiene, sin embargo, como presupuesto uno tipificado no por la norma defraudada sino por la norma de fraude de ley como norma jurídica secundaria. La integración de dicho presupuesto de hecho de la norma jurídica secundaria constituida por la norma sobre fraude de ley sólo es posible a través de la consideración jurídica del contexto determinante constituido por la norma elegida y la norma defraudada. El establecimiento de dicha identidad normativa en la fase de aplicación respondería, por tanto, a lo siguiente:

ESQUEMA DEL ESTABLECIMIENTO DE LA IDENTIDAD NORMATIVA SINTÉTICA ENTRE SUPUESTO NORMA 1 Y SUPUESTO NORMA 1' (Norma de fraude de ley)



(*) 1 y 0 se utilizan como valores lógicos de verdad para representar que, en el supuesto considerado, es o no el caso que la finalidad o *ratio iuris* de la norma de cobertura (Norma 2) debe ser respetada. La situación bivalente (0,1) indica la fase previa a la decisión sobre la aplicación o no de la norma de fraude de ley.

(**) ←---- Representa el functor lógico replicación ($p \leftarrow q$: q implica p) y más en concreto aquella situación en la aplicación del mismo en que $p \leftarrow q$ es verdadera incluso aunque «q» no sea verdadera (no es el caso en la realidad considerada que se haya dado el supuesto de la norma defraudada). La «replicación» de la norma defraudada por la norma de fraude de ley en un supuesto no previsto por la primera sólo es posible a través del establecimiento -característico de la norma de fraude de ley- en el caso considerado de una identidad sintética entre el supuesto de la Norma 1 y el supuesto de la Norma 1' (Norma de fraude de ley). Para el establecimiento de dicha identidad [f (x, H)] es un elemento fundamental la finalidad (*ratio iuris*) de ambas normas (norma de cobertura y norma defraudada). La norma de fraude de ley es una norma jurídica secundaria cuya finalidad es puramente instrumental (cláusula general de prohibición en el sentido de PÉREZ ROYO).

IV. LA NORMA DEL ARTÍCULO 24 DE LA LEY GENERAL TRIBUTARIA COMO NORMA JURÍDICA SECUNDARIA

Como ya hemos indicado, la caracterización de la norma del artículo 24 y, por tanto, de la figura del fraude de ley como una *norma jurídica secundaria*, es de gran importancia para la precisión del contexto determinante de su aplicación, así como también de las consecuencias jurídicas derivadas de la misma. No hemos encontrado dicha caracterización como *norma jurídica secundaria* en la doctrina y jurisprudencia examinada a efectos del presente trabajo.

Por el contrario, dicho examen y caracterización de las normas jurídicas secundarias ha sido objeto de especial atención para la teoría general del Derecho.

A los efectos del presente trabajo, nos atenemos sobre todo al estudio de dichas normas realizado por BOBBIO (7), aunque también se encuentra en la teoría general del Derecho de HART.

En opinión de BOBBIO, las normas secundarias deben considerarse como normas relativas a normas y se observan en aquellas situaciones en que una norma del sistema jurídico viene definida por la relación que tiene con otra norma del sistema. En este sentido, lo que caracteriza a la distinción entre normas primarias y normas secundarias en todas sus acepciones es la individualización del fenómeno, que algunos incluso consideran específico del ordenamiento jurídico, de la presencia de normas cuya existencia está justificada por el hecho de que se refieren a otras normas.

De acuerdo con la taxonomía establecida por el autor citado, existen tres clases o categorías de normas de segundo grado:

- **Normas sobre la sanción, que prevén una sanción en el caso de que la norma primaria sea violada. En el uso jurídico corriente la categoría de las normas secundarias comprende solamente las llamadas normas sobre la sanción dirigidas a los órganos judiciales.**

La norma sobre la sanción puede ser considerada como una norma secundaria o de segundo grado porque:

- a) Presupone la existencia previa de otra norma, en cuanto que entra en funcionamiento en el caso de que la primera no haya tenido la eficacia que el ordenamiento le atribuye;
- b) Está al servicio de la norma primaria, en cuanto que sirve para poner remedio a la ineficacia de aquélla.

- **Normas sobre la producción jurídica.**

Una norma sobre la producción jurídica puede ser considerada:

- a) Como norma que sirve para la modificación interna del sistema en cuanto que regula los procedimientos a través de los cuales las normas del sistema pueden ser modificadas;
- b) Como norma que está en el vértice del sistema y que tiene el poder de derogar a las demás normas del sistema.

(7) BOBBIO, N.: «Normas primarias y normas secundarias», en *Contribución a la Teoría del Derecho*. Fernando Torres Editor, S.A., Valencia 1980, páginas 317-332.

- **Normas de reconocimiento que especifican el conjunto de criterios de pertenencia que permiten distinguir a una norma válida del sistema de una norma ajena al sistema.**

Pertenecen a esta categoría tres tipos distintos de normas:

- a) Las llamadas normas sobre las fuentes, es decir, las normas que indican cuáles son los hechos o actos a los que se atribuye el poder de producir normas pertenecientes al sistema;
- b) Las normas que establecen la validez de las leyes en el tiempo y en el espacio;
- c) Las normas sobre la interpretación y la aplicación de las normas consideradas como pertenecientes al sistema en base a los criterios a) y b) anteriores. Entre éstas, se cita expresamente por BOBBIO a la norma que autoriza el procedimiento por analogía en el caso de laguna y que permite considerar como perteneciente al sistema a una norma implícita pero ligada de alguna manera (a través de la identidad de la *ratio*) a una norma del sistema.

La norma contenida en el artículo 6.4 del Código Civil y la norma del artículo 24 de la Ley General Tributaria constituyen *normas de segundo grado o secundarias* que deben incluirse en la clase de las normas de reconocimiento, dado que establecen cuándo una norma puede ser considerada como norma del sistema en el supuesto de determinadas situaciones de concurrencia o superabundancia de normas, es decir, siempre que es necesario decidir de entre dos normas en conflicto cuál es la norma que pertenece al sistema y debe aplicarse con rechazo de la otra.

En otros términos, la norma sobre fraude de ley es, en nuestra caracterización, una *norma jurídica secundaria* establecida para fijar los criterios de resolución de una situación especial de «antinomía» jurídica entre normas. La «antinomía» no se produce aquí como consecuencia de que normas del mismo o distinto rango establecen consecuencias distintas y/o incompatibles para un mismo supuesto de hecho ni tampoco como consecuencia de que una norma general y otra especial se encuentren en dicha relación de incompatibilidad en cuanto a sus consecuencias. La «antinomía» no existe aquí directamente entre las normas sino que es apreciada, en su caso, en su carácter oblicuo (en la expresión acertadísima de GUASP) por el aplicador de las normas cuando, considerando la situación interpretativa, entiende cumplidos, y así lo fundamenta, los requisitos de aplicación del artículo 24 de la Ley General Tributaria.

Por tanto, en el caso del fraude a la ley tributaria será posible observar también el fenómeno descrito por BOBBIO (8) en relación con los criterios para resolver las antinomias en sentido propio.

(8) Como señala el mencionado autor en la obra citada: «La antinomía entre los criterios de solución de las antinomias revela en definitiva que, a pesar de la armadura de reglas, con las que la labor del jurista está protegida contra el peligro de la valoración personal sobre lo que es justo e injusto, hay situaciones últimas en las que la armadura no siempre sirve, más aún, estorba, y hay que afrontar la dificultad a pecho descubierto. No hay duda de que en este caso extremo -falta de criterio para resolver los conflictos entre criterios-, el criterio de los criterios es el criterio último de la justicia. De esta forma, la respuesta del jurista se une a la del hombre de calle, con el que hemos comenzado, según la cual entre dos normas incompatibles debe prevalecer la más justa».

Tan importante o más que la caracterización de las normas jurídicas secundarias, es la función desempeñada por las mismas. Las normas jurídicas secundarias, incluidas las normas sobre el fraude de ley, son normas propias de los sistemas jurídicos complejos, definidos como sistemas que tienden a mantenerse en equilibrio dinámico actuando con reglas de segundo grado para la conservación y transformación de las reglas de primer grado. En este sentido, es evidente que las normas sobre fraude de ley son normas de segundo grado, y que como tales normas secundarias tienen el efecto de una cláusula general prohibitiva de determinados incumplimientos de normas primarias (PÉREZ ROYO), siendo equiparables en este importante aspecto a las normas sobre el fraude a la ley civil (PALAO TABOADA).

V. CONSECUENCIAS DE LA CARACTERIZACIÓN DEL ARTÍCULO 24 DE LA LEY GENERAL TRIBUTARIA COMO NORMA JURÍDICA DE SEGUNDO GRADO

- En el caso de aplicación de la norma sobre fraude de ley, el hecho imponible es un *hecho imponible complejo* (9) y viene integrado tanto por el hecho imponible de la norma defraudada como por el presupuesto de hecho de la norma sobre fraude de ley. Es decir, la norma sobre fraude permite considerar como hecho imponible, en este caso, no sólo el hecho imponible tipificado por la norma defraudada sino otro con resultado equivalente.

Por tanto, de admitirse el efecto de la norma de fraude de ley indicado, no sería acertada la caracterización de la doctrina alemana [TIPKE-KRUSE (10)], distinguiendo entre la analogía y el fraude de ley en base a que en el fraude se aplica la norma a un hecho imponible ficticio adecuado a los hechos económicos, mientras que en la analogía, por el contrario, lo que se finge es un supuesto normativo similar al establecido en la ley, que el sujeto no ha realizado.

De acuerdo con este planteamiento de la doctrina alemana, en el fraude de ley lo que se finge es el supuesto de hecho de la realidad, en la analogía el supuesto normativo.

Como decimos, y al menos por lo que se refiere a nuestro Derecho, no nos parece acertada la caracterización del fraude de ley citada. En el fraude de ley no se finge el supuesto de hecho de la realidad porque dicho supuesto de hecho no es fingido sino que está cons-

(9) En tanto el presupuesto simple implica la presencia de un supuesto fáctico aislado o único (v.gr., un acto o negocio jurídico), en el caso del presupuesto complejo cabe considerar como unidad teleológica una multiplicidad de hechos reunidos que permiten su expresión unitaria. (Cfr., NÚÑEZ PÉREZ, G.G.: «Hecho imponible. No Sujeción y Exención», en *Comentarios a la Ley General Tributaria y Líneas para su Reforma*. Volumen I, páginas 459-481. Una unidad teleológica es, en definitiva, el esquema material de identidad establecido para aplicar la norma de fraude de ley.

(10) Queremos decir que la caracterización no es adecuada para la ley española. Entendemos, por el contrario, que se ajusta a la Ordenanza Alemana. Dicha norma establece una valoración finalista diferente a la considerada, al menos expresamente, en la Ley General Tributaria. En base a la misma, las configuraciones producidas por el concurso de normas que se aplican de acuerdo con la finalidad que es propia y característica suya no serían admitidas cuando se produzcan como consecuencia del «abuso de las posibilidades de configuración jurídica que ofrece el Derecho».

tituido tanto por el supuesto de hecho propio de la norma defraudada como por el supuesto de hecho de la norma de fraude de ley que es una norma secundaria sobre dicha norma defraudada. Puede decirse, a lo sumo, que el supuesto de hecho de la realidad es una ficción establecida por la norma jurídica secundaria pero, en este sentido, nos tememos que todos los supuestos de hecho de la realidad son, en cuanto definidos por las normas, ficciones o creaciones de las normas.

- De ser acertado lo anterior, la conclusión es que el hecho imponible y los efectos propios del mismo derivan directamente de la norma, naciendo la obligación tributaria de la realización del hecho imponible complejo, y sin que sea necesario considerar que la obligación tributaria nace bien de la liquidación practicada a través del procedimiento especial de fraude o bien de la aplicación por analogía de la norma eludida. Tampoco sería acertado decir que la obligación nace de un «hecho imponible no tipificado» y excepcional. En efecto, el hecho imponible tipificado está tipificado por la norma defraudada y por la norma de fraude de ley.

En este sentido se ha pronunciado también ROSEMBUJ (11): «no es cierto distinguir entre hecho imponible y equivalente no tipificado: el hecho en fraude de ley es el hecho imponible tipificado».

El hecho de que no exista una tipificación previa exhaustiva no debería considerarse como equivalente a no tipificación: la tipificación existe si puede especificarse en la esfera aplicativa mediante el concurso de la norma de fraude de ley y de las normas primarias en concurso (norma de cobertura y norma defraudada).

Por consiguiente, si la obligación tributaria nace en la forma indicada no existiría obstáculo para que se liquiden los «intereses de demora que correspondan». En efecto, si la deuda tributaria ha surgido, según la norma de fraude de ley, de la realización del hecho imponible complejo, la declaración de fraude de ley no tiene efectos *ex nunc* sino los efectos propios de cualquier otra liquidación que es declarativa y no constitutiva de la obligación tributaria, sin que se vulnere tampoco, por tanto, el principio de irretroactividad de los actos administrativos (art. 57 de la Ley 30/1992). En consecuencia, no existiría una posible inconstitucionalidad del artículo 24 frente al artículo 9.3 de la Constitución Española al establecer la liquidación de intereses de demora.

- En nuestra opinión, tampoco es necesario hacer descansar la ausencia de sanción en el caso del fraude de ley en la prohibición de la analogía en materia sancionadora. En efecto, *la norma jurídica secundaria* no se aplica analógicamente y la ausencia de sanción tributaria resulta directamente de lo establecido en la misma y no por aplicación de principios propios del derecho sancionador.

(11) ROSEMBUJ, T.: *La simulación y el fraude de ley en la nueva Ley General Tributaria*. Marcial Pons. Ediciones Jurídicas y Sociales, S.A. Madrid 1996.

De buscar un fundamento para la exclusión de la sanción, lo pondríamos en la norma de la Ley General Tributaria que excluye la aplicación de sanciones cuando la diferencia entre el ingreso tributario del sujeto pasivo y el exigido por la Administración se debe a una *interpretación razonable de la norma* por el sujeto pasivo [art. 77.4 d) LGT]. Esta situación es típica del fraude de ley porque la aplicación por el sujeto pasivo de la norma de cobertura tiene que ser, necesariamente, una interpretación razonable de la misma. Es decir, dicha norma debe poder ser considerada como aplicable al caso. Sólo posteriormente se considera por el aplicador -funcionario o Juez- que incluso aunque la aplicación de la norma de cobertura sea inicialmente razonable, dicho criterio de razonabilidad no soporta una consideración sistemática que viene impuesta por la existencia de una *norma jurídica secundaria* que precisa los criterios en virtud de los cuales la consecuencia aplicada por el sujeto pasivo no puede considerarse como la consecuencia señalada para el caso por una norma perteneciente al sistema jurídico.

- En nuestra opinión, desde la caracterización del fraude de ley tributaria propuesta, el mecanismo del fraude de ley sería también aplicable en los supuestos en que se elude no el hecho imponible sino un presupuesto de hecho distinto, como el presupuesto de obligación de retener, así como en la aplicación indebida de ventajas o beneficios fiscales.

En relación con la primera cuestión (aplicación de fraude en los supuestos de obligación de retener) no vemos obstáculo legal alguno en entender que el término hecho imponible en el artículo 24 de la Ley General Tributaria incluye no sólo al hecho imponible en sentido propio sino también al presupuesto de hecho de la obligación de retener. Si esta propuesta no se considera adecuada, todavía podría entenderse que este supuesto concreto queda amparado (así lo reconoce FALCÓN Y TELLA) en el siguiente párrafo del artículo 24 de la Ley General Tributaria:

«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».

Por último, aun entendiendo el mecanismo de fraude como aplicable exclusivamente en relación con la obligación tributaria del sujeto pasivo, sería posible aplicar, *aquí sí análogamente*, la norma que define el mismo a aquellos supuestos en que se ha pretendido eludir el presupuesto de la obligación de retener. La conveniencia o no de esta forma de aplicación del fraude no se considera aquí, pero parece claro que no es fácil excluir la posibilidad de aplicar el fraude de ley también en estos casos. Sobre todo, teniendo en cuenta la importancia práctica de las normas que establecen los presupuestos de la obligación legal de retener.

Sobre la posibilidad de apreciar fraude de ley en la aplicación de determinados beneficios fiscales se considera más adelante un ejemplo concreto tomado del artículo 21 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

- Las importantes cuestiones suscitadas por FALCÓN Y TELLA y referentes a la imposibilidad, en su opinión, de aplicar el fraude de ley en determinados supuestos que menciona no constituyen, en nuestra opinión, consecuencias necesarias del concepto legal de fraude a la ley tributaria, sino que constituirían, a lo sumo, consecuencias accidentales, en determinados casos, en que se pretende la aplicación de la norma de fraude. Los supuestos mencionados son los siguientes:
 - Operaciones que ya se venían realizando, aunque fuera ocasionalmente, en el momento de aprobarse la ley tributaria presuntamente eludida, o respecto a operaciones que en dicho momento ya estaban reguladas en otros sectores del ordenamiento.
 - Operaciones usuales, en el sentido de habituales o más o menos frecuentes, aunque conduzcan a un resultado equivalente al hecho imponible, no pueden someterse al tributo sino es a través de la ley. Hay que entender que ante una situación de este tipo, si el legislador considerase aplicable el tributo, habría reaccionado convenientemente.
 - Cuando se produce una modificación del régimen tributario aplicable, sin que se establezca expresamente la aplicación retroactiva de la nueva norma, no cabe utilizar el expediente de fraude de ley para conseguir dicha aplicación retroactiva.

Las dos primeras conclusiones son resultado de entender que el fraude de ley, como mecanismo excepcional de aplicación analógica, no puede ser utilizado para corregir los defectos o incompetencias del legislador tributario. Por el contrario, la caracterización de la norma de fraude de ley como *norma jurídica secundaria* entrañaría que supuestos como los dos primeros considerados son posibles en todos los sectores del ordenamiento y, en particular, en el ordenamiento tributario. El sistema tributario cuenta, en su caso, con los dos mecanismos de reacción ante dichas situaciones mencionados: la definición por el legislador tributario de presupuestos de hecho subrogatorios o complementarios y la cláusula general de prohibición (fraude). No hay razón legal alguna para considerar que sólo la adaptación legal permanente, supuesto que fuera posible, es el medio lícito de reacción. No se ignora, sin embargo, que situaciones como las descritas pueden ser utilizadas, junto con otros, como argumentos contra la aplicación de la norma de fraude de ley. Ahora bien, no constituyen argumentos decisivos o privilegiados, tanto por las razones indicadas como porque no existen dicha clase de argumentos.

Algo similar debe decirse en relación con el tercer supuesto sobre aplicación retroactiva de nuevas normas. La aplicación retroactiva de las normas no es común en el Derecho tributario. Ahora bien, la aplicación de la norma de fraude de ley, en este caso no implicaría retroactividad porque el hecho imponible complejo estaría tipificado por la norma defraudada y por la norma de fraude de ley, y porque la obligación tributaria nace de la norma jurídica secundaria y no de ninguna liquidación tributaria. Ciertamente, será un argumento muy importante contra la aplicación de la norma de fraude de ley, la existencia de una reforma tributaria en el sentido diferente al pretendido por la aplicación de la norma de fraude. Pero si la reforma hubiera tenido lugar, aun sin efecto retroactivo, en sentido coincidente con el propuesto por la aplicación de la norma de fraude, la ausencia de retroactividad de la nueva norma no sería ningún argumento contra la aplicación de la norma de fraude antes

de la vigencia de la nueva ley. De nuevo, ambos mecanismos de reacción frente al fraude son independientes. El planteamiento contrario impediría un equilibrio dinámico adecuado del sistema: cualquier reforma legal no retroactiva podría entenderse en el sentido de que, como consecuencia de la misma, no es posible aplicar un mecanismo ordinario de reacción que, por estar regulado en el artículo 24 de la Ley General Tributaria, está en vigor sin solución de continuidad. En otros términos, en la solución sometida a consideración, cualquier reacción consistente en la reforma legal haría inaplicable permanentemente la norma de fraude con lo que la reacción legal siempre llegaría desfaseada temporalmente. El mecanismo de fraude pretende evitar ese desfase y, por este motivo, entre otros, entendemos que la interpretación propuesta no es razonable.

VI. CONTEXTO DETERMINANTE DEL FRAUDE DE LEY TRIBUTARIA: LÍMITES DE LOS CRITERIOS APLICATIVOS CONTENIDOS EN EL ARTÍCULO 24 DE LA LEY GENERAL TRIBUTARIA Y DE LA CARACTERIZACIÓN ABSTRACTA O FORMAL DEL FRAUDE DE LEY REALIZADA

Hasta el momento, hemos realizado una caracterización formal de la norma de fraude de ley como norma jurídica secundaria y del esquema procesal de su aplicación. No obstante, y sin perjuicio de la naturaleza formal de la caracterización, la propuesta realizada entraña, en nuestra opinión, importantes consecuencias prácticas que se han comentado en el apartado V anterior.

Procede ahora considerar cuáles son los límites internos de la propuesta realizada y de los criterios contenidos en el artículo 24 de la Ley General Tributaria.

Según se ha indicado, lo característico del contexto jurídico en el que se plantea la aplicación de la norma sobre fraude de ley tributaria es:

- La concurrencia antinómica de dos normas primarias que pretenden la regulación del supuesto fáctico considerado.
- La existencia de la norma de fraude como norma jurídica secundaria que establece la consideración como norma del sistema aplicable al caso de una sola de las normas en concurso.
- La relación de finalidad (*ratio iuris*) propia de cada una de las normas y la relación finalista establecida entre ambas normas como consecuencia del resultado alcanzado. Esta última relación consiste en que la aplicación de una de las normas primarias excluye la aplicación de la otra norma primaria -y, por tanto, excluye la aplicación de la norma de fraude-, a pesar de la identidad del resultado material obtenido por ambas. Según el criterio legal contenido en el artículo 24 de la Ley General Tributaria, en este último caso, sería posible aplicar la norma de fraude -y la norma primaria que la norma de fraude contribuye a integrar- siempre que la norma primaria no estuviera amparada en su finalidad (*ratio iuris*) propia y característica.

Si nos atenemos a la teoría de la ciencia conocida como teoría del cierre categorial (12), la situación jurídica descrita sería común a otras situaciones constitutivas en las diversas ciencias de los denominados *contextos determinados/contextos determinantes*. La construcción categorial llevada a cabo por cada ciencia -incluida la jurídica, con independencia de cuál sea el *status* de cientificidad que pueda corresponderle- se mantiene en el ámbito de los términos, relaciones y operaciones primarios de cada categoría (por ejemplo, en geometría, los puntos y rectas, las distancias, la adición, etc.; en la ciencia jurídica, las normas, la derogación y todas las relaciones posibles entre normas y la aplicación a los casos de las normas). La construcción de cada ciencia requiere, sin embargo, no sólo de los términos, relaciones y operaciones, sino también de *principia media* objetuales (términos y relaciones) que adoptan configuraciones o morfologías (como pueden serlo, en geometría, «circunferencia» o «cuadrado») que no pueden constituirse a partir de los términos, relaciones y operaciones primarios. Estas configuraciones morfológicas son los contextos determinados en cuyo ámbito podrán establecerse las relaciones de identidad sintética propias de cada ciencia particular. Por esta razón, las configuraciones morfológicas no sólo estarán constituidas con los términos y relaciones primarias del campo categorial propio, sino que habrán de estarlo según ciertos esquemas materiales de identidad (como puede serlo la equidistancia de los puntos de la circunferencia al centro, en el ejemplo anterior) para que estos contextos determinados puedan desarrollarse de suerte que, en su ámbito y entre sus partes (que ya no tendrán que ser primarias sino «intermedias») han sido establecidas relaciones necesarias de identidad. En estos casos, esos contextos determinados podrán ser llamados contextos determinantes. Una cuestión importante a destacar es que para la teoría de la ciencia conocida como teoría del cierre categorial un contexto sólo es determinante *a posteriori*, por sus resultados y no por alguna «potencialidad» o «virtualidad» que pudiera serle atribuida *a priori*.

Considerando sobre esta base la ciencia jurídica y el Derecho tributario en el caso ahora examinado, la importancia de la norma de fraude de ley como norma «secundaria»-ya indicamos con BOBBIO que para muchos autores la existencia de normas secundarias podría considerarse como definitoria en cierto modo del campo jurídico- es la propia de los *principia media*, es decir, permitir que se configure aunque sólo sea para ser descartada *a posteriori*, una situación de especial antinomia y el establecimiento, en su caso, de una relación de identidad sintética propia de la ciencia jurídica. Dicha relación de identidad se establecería por la norma de fraude de ley a través del «resultado equivalente al derivado del hecho imponible» (esquema material de identidad), siempre que, a su vez, se diera una determinada relación entre la *ratio iuris* o finalidad de las normas primarias. Es, por tanto, a través de dicho resultado y finalidad, que constituyen el contexto determinante de la aplicación de la norma jurídica secundaria del fraude de ley, como se establece, en la aplicación, la relación necesaria de identidad entre el presupuesto de hecho de la norma defraudada y el presupuesto que da lugar a la aplicación de la norma de fraude.

(12) BUENO, G.: *Teoría del cierre categorial*. Pentalfa Ediciones. Oviedo 1992-1993. Volúmenes I al V; y «¿Qué es la ciencia?». *La respuesta de la teoría del cierre categorial*. Pentalfa Ediciones. Oviedo 1995.

Por consiguiente, es en el examen de los concretos esquemas materiales de identidad -resultados equivalentes y relaciones de finalidad de las normas y entre las normas- ofrecidos por la realidad jurídica tributaria donde debe apreciarse la validez de la caracterización propuesta para dar cuenta de los mismos y, en su caso, los límites que resultan de la forma en que el artículo 24 de la Ley General Tributaria ha definido los requisitos de su aplicación. Es en este ámbito donde, por utilizar la expresión de GUASP, «se comprende bien fácilmente la perturbación» que la consideración de los contextos del fraude entraña por comparación con los métodos jurídicos habituales.

Antes de pasar al examen en el sentido mencionado de los materiales ofrecidos por la realidad jurídica tributaria, queremos hacer una última referencia a una cuestión relacionada con las valoraciones finalistas exigidas por el artículo 24 de la Ley General Tributaria y por el fraude de ley en general. Dicha cuestión, es la referente a la función de las valoraciones en el razonamiento jurídico, así como también la de los límites de la lógica -entendida en sentido amplio como metro o canon de la racionalidad- en el razonamiento jurídico.

MAcCORMICK ha señalado que a menudo «el Derecho contiene una disposición que es condicional respecto de la satisfacción de ciertos criterios o pautas de valor» y que, en tales casos, la tarea de determinar «si las condiciones de la ley están satisfechas requiere una doble valoración: por un lado, la valoración de la prueba y por el otro, la valoración exigida por la aplicación de términos valorativos como "razonable", "equitativo", "equivalente", "finalidad distinta", etc. Aunque estas cuestiones se califican en el ámbito del Common Law como "cuestiones de hecho", MAcCORMICK opina que estas tareas no son asumibles por programas de inteligencia artificial, dado que "tales determinaciones sólo pueden hacerse por seres con inteligencia y voluntad, así como con capacidad para valorar y entender los valores implícitos en las normas"».

ALCHOURRON y BULYGIN (13), por su parte, entienden que «en lo referente a los términos valorativos que figuran en normas jurídicas no es modo alguno claro e indiscutible que su aplicación a situaciones particulares exige valoraciones genuinas».

Para estos autores, predicados valorativos como «correcto», «equitativo» -y, por tanto, -«equivalente», «finalidad distinta»- añadimos nosotros, implican alguna clase de aprobación o desaprobación, pero los términos valorativos «también pueden ser usados descriptivamente en enunciados que no expresan valoraciones (aprobación o desaprobación), sino proposiciones fácticas, es decir, proposiciones a los efectos de que la cosa en cuestión satisface las pautas o criterios valorativos de una cierta comunidad o grupo social ... las proposiciones de este tipo son fácticas y no valorativas».

En consecuencia, ALCHOURRON y BULYGIN opinan que la «figuración de predicados valorativos en normas jurídicas y su uso por el juez ... no implican, por sí, que el juez debe efectuar valoraciones para determinar si tales predicados son o no aplicables a un caso particular. Nos inclinamos

(13) ALCHOURRON, C.E. y BULYGIN, E.: «Los límites de la lógica y el razonamiento jurídico», en *Análisis lógico y derecho*. Centro de Estudios Constitucionales. Madrid 1991, páginas 303-328.

a pensar que en muchos (aunque no en todos los casos) los jueces no valoran, sino que se limitan a registrar las valoraciones del grupo social al que pertenecen. En otras palabras, no formulan juicios de valor, sino proposiciones axiológicas y tales proposiciones son puramente descriptivas. Después de todo, el Common Law no parece estar tan equivocado al clasificar tales cuestiones como "cuestiones de hecho"».

Por nuestra parte opinamos, por el contrario, con GUASP y BOBBIO, que en los contextos de aplicación de la norma de fraude de ley están implícitas en muchas ocasiones valoraciones finalistas de tipo jurídico -juicios de valor jurídicos en la expresión de ALCHOURRON y BULYGIN- que pueden situar al aplicador y al juez en un punto de vista «externo y desabrigoado».

Dicha valoración finalista propia de la norma de fraude se limita en el artículo 24 de la Ley General Tributaria, al menos explícitamente, a hacer depender el supuesto de aplicación de la norma de fraude de la apreciación de la utilización de una norma tributaria para una finalidad distinta de la que le es propia, sin admitir, al parecer, como constitutivas del fraude aquellas configuraciones producidas por el concurso de normas en que ambas son aplicadas de acuerdo con la finalidad que es propia y característica de ellas. Para considerar estas cuestiones tenemos que acudir, necesariamente, a los materiales ofrecidos por la realidad jurídica tributaria.

VII. DOS CASOS DE CONFIGURACIONES JURÍDICO-TRIBUTARIAS QUE PUDIERAN PLANTEAR LA APLICACIÓN DEL ARTÍCULO 24 DE LA LEY GENERAL TRIBUTARIA

1. Artículos 21 y 11.4 de la Ley 43/1995 (LIS).

El primer caso a considerar no se ha planteado, que sepamos, en la realidad y su consideración se hace por tanto a título de ejemplo, dado que no abundan en la literatura jurídico-tributaria la referencia a casos o ejemplos en que pueda ser de aplicación el artículo 24 de la Ley General Tributaria. También sirve para poner de manifiesto que, en la actualidad, la cuestión del hecho imponible en materia tributaria se refiere, la mayoría de las veces, a un hecho imponible complejo integrado por varias normas y en diferentes períodos impositivos. Esto es precisamente lo que sucede en el caso de la reinversión de beneficios extraordinarios y del diferimiento tributario establecido por el artículo 21 de la LIS.

Dicho artículo establece lo siguiente:

«1. No se integrarán en la base imponible las rentas obtenidas, una vez corregidas en el importe de la depreciación monetaria, en la transmisión onerosa de elementos patrimoniales del inmovilizado, material o inmaterial, y de valores representativos de la participación en el capital o en fondos propios de toda clase de entidades que otor-

güen una participación no inferior al 5 por 100 sobre el capital social de las mismas y que se hubieren poseído, al menos, con un año de antelación, siempre que el importe de las citadas transmisiones se reinvierta en cualquiera de los elementos patrimoniales antes mencionados, dentro del plazo comprendido entre el año anterior a la fecha de la entrega o puesta a disposición del elemento patrimonial y los tres años posteriores.

La reinversión se entenderá efectuada en la fecha en que se produzca la puesta a disposición de los elementos patrimoniales en que se materialice.

...

3. El importe de la renta no integrada en la base imponible se sumará a la misma por partes iguales en los períodos impositivos concluidos en los siete años siguientes al cierre del período impositivo en que venció el plazo a que se refiere el apartado 1, o, tratándose de bienes amortizables, en los períodos impositivos durante los que se amorticen los elementos patrimoniales en los que se materialice la reinversión, a elección del sujeto pasivo.»

Por su parte, el artículo 103.3, que establece el tratamiento a efectos fiscales del fondo de comercio en los supuestos de fusión dispone:

«Los bienes adquiridos se valorarán, a efectos fiscales, de acuerdo con lo establecido en el artículo 99 de esta ley.

Cuando la entidad adquirente participe en el capital de la entidad transmitente en, al menos, un 5 por 100, el importe de la diferencia entre el precio de adquisición de la participación y su valor teórico se imputará a los bienes y derechos adquiridos de conformidad con las normas contables de valoración, y la parte de aquella diferencia que de acuerdo con la valoración citada no hubiera sido imputada, será fiscalmente deducible con el límite anual máximo de la décima parte de su importe, siempre que se cumplan los siguientes requisitos:

(a) Que la participación no hubiere sido adquirida a personas o entidad no residentes en territorio español o a personas físicas no residentes en territorio español vinculadas con la entidad adquirente, o a una entidad vinculada cuando esta última, a su vez, adquirió la participación a las referidas personas o entidades.

...

(b) Que la entidad adquirente de la participación no se encuentre respecto de la entidad que la transmitió en alguno de los casos previstos en el artículo 42 del Código de Comercio...»

Teniendo en cuenta las normas transcritas, podemos definir una configuración tributaria de concurso entre las mismas en la forma siguiente:

- Una entidad se acoge al beneficio fiscal del artículo 21 reinvertiendo beneficios extraordinarios en la adquisición de acciones de otra sociedad que representan una participación en la misma no inferior al 5 por 100, cumpliéndose el resto de los requisitos legalmente establecidos.

Como consecuencia, el beneficio extraordinario de ese ejercicio no tributa en el mismo y su integración posterior en la base imponible queda diferida en la forma que resulta de aplicar el apartado 3 del artículo 21.

- Después de adquirir las acciones en que se reinvertió el beneficio extraordinario, la sociedad adquirente se fusiona con la sociedad participada, aflorando un importante fondo de comercio por la parte del importe satisfecho no imputable a bienes y derechos adquiridos por la absorción. Dicho fondo de comercio sin embargo, sin perjuicio de que deba ser amortizado contablemente, será fiscalmente no deducible por no cumplirse los requisitos del artículo 103.3.
- La entidad que aplicó el beneficio de la reinversión decide no amortizar contablemente el fondo de comercio mencionado y, acogiéndose al criterio de integración previsto en el artículo 21.3 («a elección del sujeto pasivo»), no realiza imputación alguna del beneficio extraordinario en los ejercicios posteriores, frustrando de esta manera la finalidad de la norma que es la de integrar en ejercicios posteriores el beneficio extraordinario que no tributó, por reinversión, en el ejercicio en que se originó. Se conseguiría, por tanto, el resultado práctico de un diferimiento permanente del impuesto en lugar de un diferimiento puramente temporal que es la finalidad implícita en el artículo 21.

No creemos que la configuración jurídica anterior constituya un caso de laguna legal integrable por analogía, de forma que se entendiera que en el caso de bienes legalmente amortizables la imputación fiscal en el caso de reinversión debe producirse tanto si los bienes se amortizan como si no, por existir identidad de *ratio* entre ambos supuestos, el regulado por la norma y el no previsto por la misma. Tampoco son de aplicación los artículos 25 y 28.2 de la Ley General Tributaria.

Por tanto, únicamente cabría plantear la aplicación al caso del artículo 24 de la Ley General Tributaria. En nuestra opinión, dicha aplicación podría quizás realizarse sobre la base siguiente:

- El sujeto pasivo se acoge como norma de cobertura al artículo 21.3 en la medida en que dicho artículo establece la imputación en función de la amortización efectiva de bienes amortizables en los que se haya materializado la reinversión.

La ausencia de registro contable de la amortización del fondo de comercio permite, de esta forma y sin perjuicio del incumplimiento contable que dicha falta de amortización pueda representar, el diferimiento con carácter indefinido de la tributación.

- La norma defraudada sería el propio artículo 21 en la medida en que su finalidad propia es la de un diferimiento temporal durante un plazo determinado (siete años) o determinable (períodos impositivos durante los que se amorticen efectivamente los elementos patrimoniales).

En este caso, en el que la norma de cobertura y la norma defraudada están contenidas en un mismo artículo, es posible apreciar que la relación de finalidad oblicua característica del fraude de ley puede producirse y se produce no sólo por la utilización de una norma con distinta finalidad a la prevista por la misma, sino también por la utilización de una norma con la finalidad prevista por la misma pero con un resultado contrario a dicha norma o contradictorio con la misma. En otros términos, la aplicación de una norma de acuerdo con su finalidad propia puede producir un resultado contradictorio con el que se entiende perseguido por la norma (la norma devendría, como consecuencia de la actuación llevada a cabo por el sujeto pasivo, autocontradictoria), requiriéndose una valoración finalista externa a la misma y de segundo orden (proporcionada por la norma de fraude de ley) para establecer una relación de equivalencia que permita el gravamen e impida el diferimiento indefinido.

2. Las operaciones sobre bonos austríacos: artículos 11.3 y 24.1 del Convenio de Doble Imposición entre España y Austria y normativa del Impuesto sobre Sociedades y del IRPF.

Estas operaciones sí constituyen un interesante caso real proporcionado por las decisiones fiscales adoptadas por los sujetos pasivos y la reacción a las mismas de las autoridades fiscales españolas.

Son anteriores a la reforma de la Ley General Tributaria que dio nueva redacción al artículo 24 y, por tanto, plantearían en primer lugar la cuestión de si a las mismas es aplicable el artículo 24 en su versión anterior a la reforma o, por el contrario, la nueva redacción del artículo es aplicable. En nuestra opinión, ésta es una cuestión sin trascendencia práctica porque la configuración del fraude a la ley tributaria que ha realizado la nueva versión del artículo 24 de la Ley General Tributaria no difiere en ningún aspecto sustancial de la antigua.

El contexto normativo de estas operaciones fue el siguiente:

- El artículo 11.3 del Convenio de Doble Imposición entre España y Austria dispone que «los intereses de la Deuda Pública de un Estado contratante, sólo pueden someterse a imposición en este Estado».

- A su vez, el artículo 24.1 del citado Convenio establece que «cuando un residente de un Estado contratante obtenga rentas o posea bienes que, de acuerdo con las disposiciones del presente Convenio, sólo puedan someterse a imposición en el otro Estado contratante, el primer Estado, salvo lo dispuesto en el párrafo dos siguiente, dejará exentas tales rentas o bienes, pero para calcular el impuesto correspondiente a las restantes rentas o bienes de esta persona, puede aplicar el tipo impositivo que correspondería sin esta exención».
- El artículo 73.1 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades se refiere a los valores adquiridos con cupón corrido, es decir, a aquellos supuestos en que se perciban rendimientos que correspondan, total o parcialmente, a períodos anteriores a la adquisición de los valores. En estos casos, el artículo 73.1 dispone que «la parte correspondiente a dicho período podrá reducirse del valor de adquisición, computándose como ingreso la diferencia respecto del total percibido».

Es decir, que a efectos fiscales la norma de contabilización válida con carácter general según el Plan General de Contabilidad constituye sólo una opción para el sujeto pasivo, quien puede también seguir el criterio contable no ortodoxo de computar como ingreso la totalidad del rendimiento, incluida aquella parte del cupón corrido correspondiente al período anterior a la adquisición del valor.

- En relación con las personas físicas residentes en España e inversores en títulos de la Deuda Pública emitida por Austria, los componentes de renta derivados de la operación son dos:
 - Los intereses explícitos percibidos en su caso como tenedor de los títulos.
 - El incremento o disminución patrimonial obtenido por la venta de los títulos.

De acuerdo con el artículo 48.Uno f) de la Ley 18/1991 del IRPF, cuando la alteración en el valor del patrimonio proceda «de la transmisión, amortización, canje o conversión de valores calificados de rendimiento explícito, representativos de la cesión de terceros de capitales propios, se considerará incremento o disminución de patrimonio, la diferencia entre el valor de transmisión, amortización, canje o conversión de los mismos y su valor de adquisición».

Sobre la base de lo anterior, se colocaron en el mercado español títulos de Deuda Pública emitidos por Austria y sin tributación en dicho país de los intereses percibidos por los inversores no residentes. Los inversores españoles, en los casos controvertidos, adquirirían los títulos de la Deuda Pública austríaca en un momento próximo al vencimiento del cupón y, por tanto, con una parte importante de cupón corrido, vendiendo posteriormente los títulos con una minusvalía debida al vencimiento y cobro del cupón.

Por ejemplo, se adquirirían títulos de un nominal de 2.000 con un cupón corrido de 117, se cobraba un cupón al vencimiento de 120 unidades y se retransmitía el título por su nominal (prescindimos de la consideración de los gastos de intermediación). La inversión determinaba los siguientes resultados:

	OTRAS RENTAS	INTERESES BONOS	MINUSVALÍA	BASE PARA EXENCIÓN CON PROGRESIVIDAD	BASE LIQUIDABLE
Sin registro cupón corrido	200	120	(117)	203	83
Con registro cupón corrido ...	200	3	0	203	200
Sin registro cupón corrido	0	120	(117)	3	0
Con registro cupón corrido ...	0	3	0	3	0

El resultado en el caso de las personas físicas es equivalente al de las personas jurídicas sin registro de cupón corrido, dado que la totalidad del precio satisfecho tiene la consideración de coste de adquisición. Como consecuencia de la comprobación tributaria de estas operaciones, la Administración Tributaria entendió que la tributación propuesta por sujetos pasivos no era la adecuada, proponiendo la siguiente rectificación:

	OTRAS RENTAS	INTERESES BONOS	MINUSVALÍA	BASE PARA EXENCIÓN CON PROGRESIVIDAD	BASE LIQUIDABLE
Operación declarada	200	120	(117)	203	83
Recalificación Administración .	200	3	0	203	200

Como puede apreciarse por lo anterior, el problema planteado por estas operaciones y por la recalificación planteada por la Administración, cualquiera que sea el mecanismo a través del cual se pretenda dicha recalificación, es el de la posibilidad legal de que las autoridades españolas rechacen, por razones propias del Derecho interno, el tratamiento fiscal para los intereses de Deuda Pública austríaca previsto en el Convenio de Doble Imposición. En efecto, la recalificación rechaza la consideración como intereses de la totalidad de los percibidos y sólo admite, por razones internas, que una parte de los mismos tenga la consideración fiscal de intereses exentos sin gravamen en España. Esta situación planteó que los dos Estados consideraran con diferente criterio las consecuencias que se derivaban del Convenio de Doble Imposición y dio lugar, posteriormente, a la modificación del convenio por acuerdo entre ambos Estados.

En concreto, con carácter previo a la modificación del convenio, la Dirección General de Tributos, en contestación de 30 de noviembre de 1994 a una solicitud de inicio de procedimiento amistoso, indicó que «este centro directivo entiende que no cabe compensar, de acuerdo con la legislación interna española, disminuciones de patrimonio en la determinación de las bases imponibles del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en el supuesto planteado».

Con carácter general, la operación plantea por tanto el problema de la facultad de los Estados de no aplicar en determinados casos las previsiones de un convenio cuando ha existido, de acuerdo con la práctica internacional o con las previsiones del Derecho interno, un abuso del citado convenio. Las situaciones de abuso de convenio definidas por la práctica y la jurisprudencia internacional no afectan al presente caso y, por consiguiente, el problema se reduce a la facultad de los Estados de inaplicar los convenios en determinados supuestos de abuso de los mismos previstos en su Derecho interno con carácter general.

En el Informe de la OCDE de 1987 sobre Elusión y Evasión Fiscal Internacional se indicaba en relación con esta cuestión lo siguiente:

«Los convenios existentes pueden contener cláusulas de salvaguarda contra el uso incorrecto de sus disposiciones. Cuando éste no sea el caso, los beneficios del convenio deberán ser garantizados en virtud del principio *pacta sunt servanda*, incluso, aunque se considere que existe una utilización incorrecta».

Los comentarios al Modelo de la OCDE de 1992, por el contrario, no recogen la precisión anterior sino que indican con carácter general lo siguiente:

- «En cualquier caso, el procedimiento de acuerdo amistoso es claramente un procedimiento especial al margen de la ley interna. Por tanto, puede ser instado solamente en los casos contemplados en el apartado 1, es decir, casos donde el impuesto ha sido girado o va a ser girado con desconocimiento de las previsiones del convenio. En consecuencia, en el caso de que un impuesto ha sido girado en contradicción tanto con el convenio como con la ley interna, el caso es susceptible del procedimiento amistoso solamente en la medida en que el convenio resulte afectado, a menos que exista un nexo de conexión entre las reglas del convenio y las reglas de la ley interna que han sido impropia-mente aplicadas» (apartado 7 de los Comentarios al artículo 25 del Convenio Modelo de la OCDE 1992).
- «La gran mayoría de los países miembros de la OCDE consideran que tales medidas (medidas antielusión) son parte de las normas básicas internas establecidas por la ley fiscal nacional para determinar qué clase de hechos originan la obligación tributaria. Dichas reglas no son objeto de consideración en los Convenios de Doble Imposición y por tanto no están afectadas por ellos ... un punto de vista minoritario, por el contrario, sostiene que tales

reglas están sujetas a las previsiones generales de los Convenios de Doble Imposición, especialmente en aquellos casos en que el tratado contiene previsiones que tienen por objeto contrarrestar su uso indebido» (apartado 23 de los Comentarios al artículo 1.º del Convenio Modelo OCDE 1992).

- «No es fácil reconciliar estas opiniones diferentes en el plano de los principios, ni tampoco, en los procedimientos de acuerdo amistoso sobre casos concretos. El principal problema parece ser el de si principios generales tales como el de "prevalencia de la sustancia sobre la forma" son inherentes a los Convenios de Doble Imposición, es decir, si dichos principios pueden ser aplicados en cualquier caso o solamente en la medida en que ellos son expresamente mencionados en los convenios bilaterales ...» (apartado 24 de los Comentarios al artículo 1.º del Convenio Modelo OCDE 1992).
- «Mientras estas y otras medidas descritas en los informes mencionados en el apartado 11 anterior no son inconsistentes con el espíritu de los Convenios de Doble Imposición, existe acuerdo acerca de que los Estados miembros deberían cumplir cuidadosamente las obligaciones específicas establecidas en los Convenios de Doble Imposición, en la medida en que no exista evidencia concluyente de que los convenios están siendo impropriamente utilizados» (apartado 25 de los Comentarios al artículo 1.º del Convenio Modelo OCDE 1992).
- «La mayoría de los Estados miembros aceptan medidas antielusión como un instrumento necesario para el mantenimiento de la justicia y neutralidad de las leyes fiscales nacionales en un contexto internacional caracterizado por niveles de tributación muy diferentes, pero tales medidas deberían ser usadas solamente para este fin. Sería contrario a los principios generales implícitos en el modelo de convenio y al espíritu de los Convenios de Doble Imposición en general el que las medidas antielusión se extendieran a actividades como producción, prestación normal de servicios o actividades comerciales de compañías involucradas en una actividad industrial y comercial real, cuando las mismas están claramente relacionadas con el entorno económico del país donde tienen su residencia y en una situación donde estas actividades se llevan a cabo en una forma en que ninguna elusión fiscal pueda ser sospechada. Las medidas antielusión no deberían ser aplicadas a países en los cuales la tributación es comparable al país de residencia del sujeto pasivo» (apartado 26 de los Comentarios al artículo 1.º del Convenio Modelo OCDE 1992).

En nuestra opinión, el caso planteado cae dentro de los previstos en el apartado 7 de los Comentarios al artículo 25 del Convenio Modelo OCDE 1992 y la modificación posterior del convenio confirma este planteamiento. En principio, para el aplicador interno, la posibilidad de aplicar la figura del fraude de ley en este caso exigiría alguno de los planteamientos siguientes, o ambos a la vez:

- La aplicación plena de lo previsto en el Convenio de Doble Imposición para los intereses percibidos conduce a un resultado contrario a la normativa interna española y, por tanto, el Convenio de Doble Imposición, (que sería norma de cobertura) debe considerarse inaplicable en la medida necesaria para prevenir dicho resultado.
- La norma interna sobre contabilización del cupón corrido es utilizada, asimismo, como norma de cobertura que produce un resultado favorable para el sujeto pasivo y contrario al ordenamiento jurídico interno.

En el caso de las personas físicas este planteamiento no sería posible, dado que las mismas se limitan a aplicar la norma fiscal sobre coste de adquisición, sin facultad alguna de modificar la misma, a diferencia de lo que sucede en relación con las personas jurídicas en este aspecto.

En nuestra opinión, los planteamientos anteriores tienen un muy débil apoyo en el artículo 24 de la Ley General Tributaria por las razones siguientes:

- La exención de intereses prevista en el Convenio de Doble Imposición no se utiliza de forma incompatible con su finalidad propia y característica, que es la de conceder una ventaja fiscal a la Deuda Pública de uno o de los dos Estados firmantes del Convenio de Doble Imposición en aquellos casos, como el de Austria y España, en que los países han declarado exentos de tributación los rendimientos de la Deuda Pública obtenidos por extranjeros. En otros términos, el resultado de lo previsto en el convenio habría sido el mismo en el caso de que España hubiera emitido y colocado Deuda Pública propia entre inversores residentes, según el Convenio de Doble Imposición, en Austria (otra cuestión diferente es la del resultado global de dichas transacciones de acuerdo con la normativa interna del país de residencia del inversor).
- En el caso de las personas jurídicas, la norma sobre contabilización del cupón corrido (art. 73 RIS) tampoco ha sido utilizada para una finalidad distinta de la que le es propia y característica. Dicho uso indebido sería, además, en el presente caso, de imposible apreciación dado que la norma atribuye al sujeto pasivo la facultad de elegir el criterio contable de aplicación.

Es cierto que el uso en un sentido u otro de dicha facultad comporta resultados fiscales diferentes por completo, pero dichos resultados se producen no por la aplicación de la norma de contabilización sino por la exención de los intereses contenida en el Convenio de Doble Imposición. En otros términos, si dicha exención no existiera, la forma de contabilización sería irrelevante a efectos fiscales. En consecuencia, sólo si hubiera un uso ilegítimo de la exención prevista en el convenio podría plantearse que la operación responde a lo previsto en el artículo 24 de la Ley General Tributaria.

- No cabría, por el contrario, argumentar que el Convenio de Doble Imposición tiene un rango superior al de la norma interna y defender, sólo sobre esta base, la aplicación preferente de lo previsto en el convenio. En efecto, el Tribunal Constitucional ha declarado que «la mera contradicción de una ley y un tratado no implica que aquélla sea contraria al artículo 96.1 de la Constitución Española. No corresponde al TC determinar la compatibilidad o no de un precepto legal con un tratado internacional, ni éstos pueden erigirse en normas fundamentales y criterios de constitucionalidad» (Sentencia STC 142/92, de 22 de abril, y SSTC 49/88, 84/89 y 47/90).

En conclusión, por tanto, consideramos que en este caso es difícil sostener que las operaciones realizadas puedan calificarse como fraude de ley con arreglo al artículo 24 de la Ley General Tributaria. Quizás por esta razón, la Administración Tributaria, en los casos que conocemos, no ha utilizado este procedimiento, sino que se acoge, de forma un tanto vaga e imprecisa, a lo previsto en el antiguo artículo 25.3 de la Ley General Tributaria sobre calificación económica. Aunque la consideración de esta posibilidad desborda el marco del presente trabajo, entendemos que difícilmente cabe una calificación económica que contradiga preceptos concretos sobre el hecho imponible contenidos en un Convenio de Doble Imposición y en la normativa interna, cuando además no pueden considerarse cumplidos los requisitos del fraude de ley contenidos en el actual artículo 24 de la Ley General Tributaria o en su antecesor inmediato.

Lo que antecede no quiere decir que casos como el considerado no respondan a lo que se puede denominar como contextos jurídicos planteados por las situaciones de fraude de ley. Lo que se dice es que, en el presente caso, la valoración finalista de las normas aplicables detecta la consecución de una ventaja fiscal, pero no que dicha ventaja fiscal sea obtenida como consecuencia de una utilización de dichas normas que sea contraria a su finalidad. Es cierto que la valoración finalista podría configurarse jurídicamente de forma diferente y abarcando casos como el considerado, pero esto requeriría, en nuestra opinión, una modificación de los requisitos contenidos en el artículo 24 de la Ley General Tributaria para la apreciación del fraude de ley tributaria o una precisión de los contornos definidores del mismo por la jurisprudencia. Dicha modificación podría establecer, por ejemplo, que la utilización concurrente de diversas normas tributarias -incluidas las contenidas en los Convenios de Doble Imposición- o extra-tributarias que produjera un resultado fiscalmente muy ventajoso no resultaría aplicable cuando la finalidad exclusiva o preponderante de la operación hubiera sido la de conseguir dicha ventaja fiscal a través de la utilización de las normas concurrentes. Este planteamiento situaría nuevamente el problema en las valoraciones finalistas propias de la figura, pero lo haría de un modo más externo que admitiría la existencia de fraude, como un resultado oblicuo, incluso en aquellos supuestos en que las normas concurrentes han sido utilizadas para la finalidad que les es propia y característica, porque la finalidad exclusiva o preponderante de la operación era la de conseguir únicamente una ventaja fiscal. Sin embargo, como hemos indicado, éste no es el planteamiento que sigue el artículo 24 de la Ley General Tributaria.

En esta hipótesis se plantearían, evidentemente, otros problemas derivados del posible uso abusivo de una figura definida en tales términos.

En cualquier caso, no ofrece duda, en nuestra opinión, que de pensar en un elemento diferencial de posibles conductas en fraude de ley en el ámbito tributario frente a las conductas propias del fraude a la ley civil, debería pensarse en estas situaciones en que ventajas fiscales que pudieran juzgarse como ilícitas o indebidas resultan no de la utilización impropia de determinadas normas sino de una utilización de las mismas que se atiene a su finalidad propia.

VIII. RESOLUCIONES ADMINISTRATIVAS Y JURISPRUDENCIALES SOBRE EL FRAUDE DE LEY TRIBUTARIA Y/O RELACIONADAS CON EL FRAUDE DE LEY

Con un carácter necesariamente sumario como consecuencia de las limitaciones de espacio, se comentan a continuación determinadas resoluciones administrativas y jurisprudenciales relacionadas con el fraude de ley.

1. Sentencia del Tribunal Supremo de 22 de marzo de 1996.

Esta sentencia del Tribunal Supremo es, de acuerdo con la información dispuesta en nuestro trabajo, la única dictada por el Alto Tribunal en materia de fraude a la ley tributaria.

La sentencia se refiere al Impuesto Municipal sobre Solares y, en concreto, al efecto de una agrupación registral de un solar no edificado -y sujeto al impuesto- a otra parcela edificada. El pedimento de la demanda era el de la anulación de la liquidación practicada «por inexistencia del hecho imponible, al haberse agrupado la parcela objeto de imposición a otras dos que ya estaban en parte edificadas, conformándose así una sola y única finca suficientemente edificada». El pronunciamiento de la sentencia es el siguiente:

«En la sentencia recurrida ha quedado perfectamente claro que la parcela a la que se refiere el litigio tiene la consideración de solar sujeto a las prescripciones del Plan de Ordenación Urbana de "La Moraleja", y que, sobre su perímetro originario, claramente identificable, no existe construcción alguna. La existente, con las dimensiones que la apelante confiesa en su escrito de demanda, se asienta sobre las otras dos parcelas o parte de ellas.

Como de lo que se trata aquí es, única y exclusivamente, cómo con gran precisión técnico-jurídica alega el Ayuntamiento exaccionante, determinar qué repercusión fiscal tiene la citada agrupación de fincas -prevista en la legislación hipotecaria- y si esa facultad jurídica puede constituir, en este caso, un fraude de ley, en sede del artículo 6 del Código Civil, ha de precisarse cuál es la finalidad y trascendencia jurídica de ese acto de agrupación.

Según el artículo 44 del Reglamento Hipotecario es principalmente "formal": la consideración de una sola finca registral a los efectos del artículo 8 de la Ley Hipotecaria.

...

El resultado es que o la voluntad del particular se acomoda a las prescripciones legales o, de lo contrario, irrumpe en la ilegalidad al burlar sus deberes utilizando facultades jurídicas -agrupar fincas, en este caso- que, en el ámbito urbanístico y fiscal, pueden resultar, por sus consecuencias, contrarias al ordenamiento jurídico. Realmente, intentar eludir el Impuesto sobre Solares por la vía indirecta de "agrupar parcelas" constituye un evidente fraude de ley: ampararse en la facultad del artículo 44 del Reglamento Hipotecario genera, o es susceptible de generar, un resultado contrario al ordenamiento fiscal -es decir, contrario, en concreto, al artículo 42.1 a) en relación con el 44.1 del Real Decreto 3250/1976, y a los artículos 2 y 4 de la Ordenanza Fiscal tipo de 20 de diciembre de 1978-.

Cabe, como hemos dejado sentado, que el titular de solares colindantes los agrupe. Lo que no es factible es que, con ello, eluda el impuesto que tiene como hecho imponible los solares inedicados».

Con independencia del carácter innovador en materia tributaria de la sentencia transcrita, la importancia de la misma puede situarse en que aplica el artículo 6.4 del Código Civil a la materia tributaria, sin invocar para nada el artículo 24 de la Ley General Tributaria. Se confirma de esta forma, en cierto modo, el criterio manifestado por el Tribunal Constitucional en la Sentencia 37/1987, de 26 de marzo (Fundamento Jurídico 8.º):

«Ante todo, es preciso dejar constancia, como primera observación, que el *fraude de ley*, en cuanto institución jurídica que asegura la eficacia de las normas frente a los actos que persiguen fines prohibidos por el ordenamiento o contrarios al mismo, es una categoría jurídica que despliega idénticos efectos invalidantes en todos los sectores del ordenamiento jurídico. En rigor ni siquiera podría sostenerse hoy que el artículo 6.4 del Código Civil, que contempla con carácter general el fraude de ley, es una norma exclusiva de la legislación civil. El citado precepto, como la mayor parte de los que integran el título preliminar, es aplicable a todo el ordenamiento, y sólo por tradición histórica, sin duda respetable, conserva en el Código Civil su encaje normativo».

Otro aspecto importante de la sentencia del Tribunal Supremo es que considera que el carácter «formal» de la norma de cobertura no tiene una finalidad propia y suficiente que justifique la exclusión de la aplicación de la norma defraudada.

2. Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 29 de marzo de 1995.

Esta resolución, y otras del TEAC relacionadas con las mismas cuestiones, ha sido objeto de consideración detallada por MATEU DE ROS.

La transacción considerada por la resolución citada es la siguiente:

- Determinados sujetos pasivos residentes en España crean una sociedad con un capital de 10.000.000 de pesetas, mediante aportación dineraria y no dineraria de bienes inmuebles.
- Días más tarde se acuerda una ampliación de capital en la sociedad beneficiaria de los inmuebles, renunciando los accionistas a su derecho de suscripción preferente y suscribiendo las acciones nuevas en su totalidad, mediante aportación dineraria exterior, una sociedad holandesa constituida el día anterior.
- Seis días después de la adquisición de las acciones, la sociedad holandesa enajena las mismas con un sustancial incremento de patrimonio que se declara exento de tributación en España en virtud del artículo 14.4 del Convenio de Doble Imposición entre España y Holanda.
- La Inspección de Hacienda incoó Acta contra la entidad no residente por el concepto de Impuesto sobre Sociedades de entidades no residentes, por entender que existió una donación de acciones como consecuencia de la renuncia de los socios españoles a ejercer su derecho de suscripción preferente en el capital social de la compañía.

La resolución del TEAC confirma la liquidación girada por considerar que el complejo negocial de la operación descrita constituye un negocio indirecto y no un fraude de ley. Para ello, aplica el artículo 25.3 de la Ley General Tributaria, y entiende que dicho artículo establece la posibilidad para la Administración Tributaria de «calificar desde el punto de vista jurídico-fiscal el negocio indirecto, como tal, siendo así que su aplicación no está supeditada a que la denominación de los contratos o la estructuración formal de los negocios sean una pura ficción de las partes, ya que ello significaría identificar negocios indirectos con negocios simulados, identificación inaceptable desde un punto de vista dotrinal, ya que en el negocio indirecto nada se finge ni se oculta, y lo que existe es "un motivo que intencionalmente supera al fin propio del negocio, sin que exista desproporción entre éste como medio y aquél como fin"».

En relación con el supuesto considerado y con la resolución, opinamos lo siguiente:

- De aplicarse la doctrina del negocio indirecto, debería concluirse que quien evita la tributación en España son los socios que renuncian a la ampliación de capital y que habían aportado los bienes inmuebles. En este caso, debería anularse la liquidación de la inspección girada a la entidad no residente y formular nuevas liquidaciones contra las personas o personas residentes que aportaron los bienes inmuebles.

- El rechazo de la posible aplicación de la norma de fraude de ley se produce por entender que «en este caso se confrontan un conjunto de negocios jurídicos de carácter contractual, más que los preceptos en que se amparan, con la norma fiscal, y como tiene declarado el Tribunal Supremo no es posible equiparar, a efectos de la presencia del fraude de ley una norma contractual con la norma imperativa de Derecho positivo (STS 3 de noviembre de 1992)». Asimismo, se afirma que en «un negocio indirecto puede la Hacienda Pública aplicar la norma fiscal sobre los efectos o resultados del negocio indirecto, al margen y con completa independencia del concepto de fraude de ley».

La cita de la sentencia del Tribunal Supremo no es adecuada al caso porque la misma se refiere a los efectos de una prohibición contractual. Cabría, por el contrario, considerar que todos los negocios contractuales realizados descansan en la aplicación de lo previsto en el Convenio de Doble Imposición y, por tanto, entender que el mencionado convenio se utiliza como norma de cobertura (14).

Se reproduciría, por tanto, el problema comentado en relación con los bonos austríacos sobre la posibilidad de que los Convenios de Doble Imposición se vean afectados por normas internas contrarias al fraude de ley. En nuestra opinión, si pudiera probarse que los beneficiarios de la sociedad no residente son los mismos aportantes, la norma sobre fraude de ley sería la única potencialmente aplicable. Así se ha confirmado, además, por el establecimiento de los presupuestos de hecho subrogatorios contenidos en la normativa sobre transparencia fiscal internacional (arts. 2 y 10 de la Ley 42/1994). Esta normativa también serviría para argumentar en otros casos -o incluso en el propio caso objeto de consideración por la resolución comentada si existieran motivos válidos para la realización de la operación-, que no todas las operaciones de realización de beneficios en el extranjero sin coste fiscal o con un coste fiscal reducido pueden recalificarse en base al artículo 24 de la Ley General Tributaria, con desconocimiento de lo previsto en los Convenios de Doble Imposición.

3. Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 8 de noviembre de 1994.

Esta resolución ha sido comentada por ROSEMBUJ.

El TEAC aplica de nuevo la doctrina del negocio indirecto a una operación de *lease back*, rechazando igualmente la aplicación del fraude de ley, sobre la base de las mismas consideraciones mencionadas por la resolución comentada anteriormente.

(14) ALGUACIL, P.; GARCÍA PRATS F.; JUAN LOZANO A. M. y PERIS P.: «Fraude de ley y negocio indirecto. Convenio de Doble Imposición. Resolución del TEAC de 29 de marzo de 1995», en Civitas *Revista Española de Derecho Financiero* número 88 (octubre-diciembre 1995).

ROSEMBUJ opina que el TEAC «hubiera debido demostrar que el negocio jurídico era simulado, de lo cual da algún indicio erróneo -el precio-, pero descarta las conclusiones, porque no hay ocultación ni ficción».

Sin desconocer que el tema es susceptible de controversia, apuntamos que la simulación puede quizás considerarse en este y otros casos como una simulación estrictamente fiscal. Es decir, que las partes habrían convenido aparentemente un contrato en el que faltan elementos típicos del mismo (financiación, etc.) con el propósito exclusivo o preponderante de aprovechar una ventaja fiscal establecida para el contrato objeto de simulación. El contrato celebrado oculta, entonces, el verdadero negocio de contenido fiscal entre las partes que es el de utilizar las ventajas fiscales ofrecidas por la legislación. No hay duda, en cualquier caso, de que esta apreciación exigiría una prueba detallada de que el efecto fiscal es el exclusivo -o casi exclusivo- efecto perseguido por las partes. A través de dicha prueba debería poder llegarse a la conclusión de que el único y verdadero objeto del consentimiento prestado por las partes fue la utilización, por una de ellas, de la ventaja fiscal prevista en la legislación para el negocio aparentado. Si así fuera, el artículo 25 de la Ley General Tributaria, en la redacción dada al mismo por la última reforma de la Ley General Tributaria, podría considerarse de aplicación, siendo la consecuencia la inaplicación de la ventaja fiscal pretendida. En este punto, a pesar de que el artículo 25 de la Ley General Tributaria se refiere a que «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», entendemos que es posible interpretar que el efecto de la norma es impedir la aplicación de las ventajas fiscales derivadas del negocio aparentado (el art. 6.3 del Código Civil prevé que los actos contrarios a las normas imperativas son nulos, salvo que en dichas normas se establezca un efecto distinto para el caso de contravención).

El autor antes citado también estima que «hay que coincidir con el TEAC en que no se verifica fraude de ley, porque la confrontación es entre el contrato y la norma fiscal, en ausencia de una ley de cobertura».

No compartimos dicho criterio. El razonamiento acerca de la simulación con finalidad fiscal podría reforzarse en el sentido de que la ley de cobertura la constituyen en el caso considerado las normas fiscales que establecen la exención por reinversión y las ventajas de amortización fiscal propias del *leasing* y que, al menos por lo que se refiere a estas últimas, el caso no se ajusta a la finalidad propia de la norma fiscal incentivadora, es decir, conceder una ventaja fiscal a los contratos de *leasing* siempre que los mismos se configuren en base a sus elementos típicos. Si estos elementos fueran de imposible apreciación de acuerdo con la prueba practicada, no existiría la finalidad propia de la ley de cobertura y la norma de fraude podría resultar de aplicación para impedir «el nacimiento de las ventajas fiscales que se pretendía obtener mediante ellos».

No ignoramos que en casos como el considerado la prueba de la simulación será normalmente muy ardua y que, por esta razón, la vía del artículo 24 de la Ley General Tributaria puede ofrecer mayores posibilidades para la Administración y también mejores garantías para el sujeto pasivo.

IX. CONCLUSIONES

PRIMERA. El fraude de ley definido por el artículo 24 de la Ley General Tributaria responde básicamente, a las mismas características de la definición de fraude contenida en el artículo 6.4 del Código Civil.

SEGUNDA. La norma del artículo 24 de la Ley General Tributaria es una norma jurídica secundaria. Cuando se cumplen los requisitos legales establecidos para su aplicación, el artículo 24 de la Ley General Tributaria da lugar a que la obligación tributaria se devengue como consecuencia de un hecho imponible complejo integrado por el presupuesto de hecho de la norma defraudada y por el presupuesto de hecho contenido en el artículo 24 de la Ley General Tributaria.

En consecuencia, la obligación tributaria no se origina como consecuencia de la aplicación de la analogía, ni tampoco por la liquidación dictada al concluir el expediente de fraude de ley.

El citado mecanismo de nacimiento de la obligación tributaria -que es, en definitiva, el que se observa en todos los casos- permite también explicar la regulación legal establecida en relación con los intereses de demora y la sanción en estos casos.

TERCERA. Los requisitos legales de la aplicación del artículo 24 de la Ley General Tributaria son los siguientes:

- La concurrencia de dos normas primarias (norma elegida y norma defraudada) que pretenden la regulación del supuesto fáctico considerado.
- La relación de finalidad (*ratio iuris*) propia de cada una de las normas y la relación finalista establecida entre ambas como consecuencia del resultado alcanzado. Esta última relación consiste en que la aplicación de una de las normas primarias excluye la aplicación de la otra, a pesar de la identidad o equivalencia del resultado material alcanzado en relación con el propio de la norma primaria cuya aplicación se excluye. Según el artículo 24 de la Ley General Tributaria será posible aplicar la norma de fraude -y la norma primaria que la norma de fraude contribuye a integrar- siempre que la norma primaria elegida no estuviera amparada en su finalidad propia y característica. Esta última valoración puede resultar más o menos fácil en determinados casos, pero, en principio, parece excluir aquellos supuestos en que las normas concurrentes aun ateniéndose a su finalidad propia y característica dan lugar a una situación en que, de modo indirecto u oblicuo, su finalidad se transforma en antijurídica.

Estos últimos supuestos, sin embargo, podrían ser considerados también como propios del fraude en base a la caracterización general del mismo realizada por la doctrina (GUASP) y en base a la definición legal contenida en otros ordenamientos (Ordenanza Tributaria Alemana).

A pesar de que la definición legal del artículo 24 de la Ley General Tributaria parece excluir los supuestos indicados de la consideración como fraude, será preciso esperar los pronunciamientos jurisprudenciales sobre este punto.

CUARTA. Una posible especialidad del fraude de ley tributaria frente al fraude de ley general, podría ser, precisamente, aquella consistente en la existencia de situaciones en que los sujetos pasivos combinan las diferentes normas en una forma que no se atenta contra la finalidad propia de ninguna de ellas, pero se obtiene, indirectamente, un resultado no digno de ser amparado por el Derecho. Se trataría de aquellas operaciones cuya finalidad principal o exclusiva es fiscal -utilización indebida de convenios-, obtención de ventajas fiscales o reducción de bases de tributación, etc.- sin que exista ninguna causa para su realización distinta de la puramente fiscal.

Este fenómeno complejo y «perturbador» requerirá una mayor precisión legal y/o jurisprudencial de los requisitos constitutivos del fraude de ley tributaria.

BIBLIOGRAFÍA

Además de la bibliografía referenciada expresamente a través de las notas a pie de página, el autor ha consultado:

- VELARDE, J.: *Lógica formal*. Pentalfa Ediciones. Oviedo 1982. Para todas las consideraciones y presentaciones de formato lógico incluidas en este trabajo se ha consultado este texto.
- VILLAR PALASÍ, J.L.: *La interpretación y los apotegmas jurídico-lógicos*. Editorial Tecnos, S.A. Madrid 1975.
- DE LA VEGA BENAYAS, C.: *Teoría, aplicación, y eficacia en las normas del Código Civil*. Editorial Civitas, S.A. Madrid 1976.
- GONZÁLEZ SÁNCHEZ: *El fraude de ley en materia tributaria*. Plaza Universitaria Ediciones. Salamanca 1993.
- PÉREZ ARRÁIZ, J.: *El fraude de ley en el derecho tributario*. Tirant Lo Blanch. Valencia 1996.
- PUIG BRUTAU: *Introducción al derecho civil*. Bosch Casa Editorial, S.A. Barcelona 1981.