

MIGUEL PÉREZ DE AYALA BECERRIL*Profesor en la Universidad San Pablo-CEU
Asesor Fiscal***Extracto:**

DENTRO de las novedades introducidas por el proyecto de ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, se incluyen algunas medidas que pudiéramos calificar como novedosas. Una de ellas, concebida en un principio como una medida claramente anti-defraudatoria, y cuya importancia puede ser inmensa en el futuro, es la prevista para el cambio de residencia a un territorio calificado como de paraíso fiscal por una persona anteriormente residente en España. Según esta medida, aquel que realice este cambio seguirá siendo considerado, *a efectos fiscales*, como residente en nuestro país, y por tanto tributará como tal.

En el texto se contiene una valoración de este precepto, valoración bastante crítica ante la que el autor considera una medida mal construida para lograr sus objetivos y que puede, así, alcanzar a otros contribuyentes cuya única pretensión sea lograr la llamada *economía de opción*, perfectamente legítima, con este cambio de residencia; y ante ello se propone, entonces, una nueva redacción del precepto que ya sí se adaptaría perfectamente a esta lucha contra el fraude, afectando únicamente a los contribuyentes que actuasen movidos por este fin.

Sumario:

- I. Introducción.
- II. Obligación personal y obligación real de contribuir. Los paraísos fiscales.
- III. El artículo 9.3 del anteproyecto de Ley del IRPF.
 1. La legitimación de este precepto desde la potestad tributaria.
 2. El artículo 9.3 como método de lucha contra el fraude fiscal.
 3. El artículo 9.3, una auténtica ficción jurídica.
 4. La eficacia del artículo 9.3.
- IV. Una nueva formulación del artículo 9.3 del anteproyecto para lograr la eficacia en la lucha contra el fraude.
- V. Conclusiones.

I. INTRODUCCIÓN (*)

Aparecido ya, y difundido a la opinión pública, el anteproyecto de ley de reforma del IRPF (1), son muchas las cuestiones que surgen, algunas de las cuales nos conducen a valorarlo positivamente y otras que, sin embargo, nos permiten elevar ya ciertas reservas acerca de su justificación o adecuación a lo que se debe entender por una auténtica tributación sobre la renta con arreglo a los principios constitucionales del artículo 31.1 de la Constitución Española (2). Es esto lógico teniendo en cuenta que nos encontramos ante un proyecto ambicioso y cuya magnitud es considerable.

No es nuestro propósito introducirnos en un análisis de todas y cada una de estas reformas, por cuanto que ello nos llevaría, o nos debería llevar, a un estudio mucho más amplio y pormenorizado del que se pretende realizar a lo largo de estas líneas. Lo que nos vamos a limitar a comentar en este trabajo es la que, a nuestro juicio, se puede convertir en la más inconstitucional (atendiendo a ese principio general de tributación con arreglo a la capacidad económica del sujeto pasivo), y quizás resulte un poco exagerada la expresión, de las reformas que se pretenden llevar a cabo. Nos estamos refiriendo al artículo 9 del anteproyecto.

Este precepto, que se encarga de fijar lo que a los efectos del IRPF debe entenderse como residencia habitual en el territorio español de cara a arbitrar la obligación personal o real de contribuir, y que en definitiva recoge las previsiones que ya introducía la Ley 18/1991 actual, en su párrafo tercero establece la siguiente redacción:

(*) El presente trabajo ha sido elaborado conforme al Anteproyecto de Ley del IRPF. No obstante, el tratamiento que da a este tema el Proyecto de Ley no difiere del del Anteproyecto.

(1) Anteproyecto que con fecha 24 de abril de 1998 es aprobado por el Consejo de Ministros.

(2) Entre estas cuestiones criticables podríamos citar el mantenimiento de las reglas de titularidad en los hechos imponibles por rendimientos del trabajo y actividades profesionales, la no adopción de un sistema más equitativo para la tributación conjunta aunque se plantease en el informe de la Comisión (*splitting*, etc.) o el nuevo tratamiento que se le da a los rendimientos irregulares.

«No perderán la condición de contribuyentes por este impuesto las personas físicas de nacionalidad española que acrediten su residencia fiscal en un país o territorio calificado reglamentariamente como paraíso fiscal. Esta regla se aplicará en el período impositivo en que se efectúe el cambio de residencia y durante los cuatro períodos impositivos siguientes y afectará a los contribuyentes de nacionalidad española».

La regla es clara, y también su funcionamiento: aquel sujeto pasivo que resida en España, y sea de nacionalidad española, y cambie su residencia a un paraíso fiscal va a seguir tributando por la totalidad de la renta mundial, *como si residiese en España*, durante un período de cuatro años además de aquel en el que se efectúe la residencia. Y no se puede ocultar que la inclusión de este precepto viene claramente motivado por la lucha contra el fraude; el legislador observa, con preocupación, que muchos contribuyentes fijan su residencia en otro país, paraíso fiscal debido a su escasa tributación, logrando así soportar una muy inferior carga tributaria. Y es por ello por lo que, entonces, introduce esta regla para evitar estos cambios de residencia.

Ahora bien, ¿está capacitado el legislador para adoptar una medida que busque esta finalidad? Y si es así, ¿es apropiada la regla del artículo 9.3 del anteproyecto de ley citado (3)? Vayamos por partes para analizar estas cuestiones, pues sólo así podremos concluir en uno u otro sentido acerca de la viabilidad del precepto citado.

II. OBLIGACIÓN PERSONAL Y OBLIGACIÓN REAL DE CONTRIBUIR. LOS PARAÍSO FISCALES

En el ámbito de la imposición directa sobre la renta, el legislador español, al igual que en otras legislaciones paralelas (4), establece la dicotomía obligación personal-obligación real de contribuir atendiendo a si el sujeto pasivo es residente o no en el país mediante la estancia de determinados días en el territorio español. Y en base a ello, se establece la tributación por lo que se conoce como renta mundial, por la que se tributa por todas las rentas obtenidas por el sujeto pasivo, bien dentro o bien fuera del territorio español y por la renta real, por la que el sujeto pasivo no residente únicamente debe tributar en España por las rentas obtenidas en nuestro territorio (pues ese mismo sujeto pasivo tributará por obligación personal en el país del que sea residente).

(3) Hay que tener en cuenta, a la hora de enjuiciar este precepto, que en el informe de la Comisión de Expertos en el que se basó el actual anteproyecto no se incluía previsión que pudiese resultar similar a la que estamos analizando.

(4) Y todo ello corroborado por la dicción del artículo 4 del Modelo de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) de 1977, en relación a la definición de residente, se califica como tal a «toda persona que en virtud de la legislación de este Estado esté sujeta a imposición en él por razón de su domicilio, residencia, sede de dirección o cualquier otro criterio de naturaleza análoga», contraponiéndolo a «las personas que estén sujetas a imposición en este Estado exclusivamente por la renta que obtengan procedente de fuentes situadas en el citado Estado o por el patrimonio que posean en el mismo». Con ello se está admitiendo ya ese doble régimen entre obligación personal-obligación real.

Sin introducirnos en un análisis de los pormenores de cada tipo de obligación, ya podemos ver claramente que ambas son perfectamente admisibles puesto que la legislación fiscal se está acomodando a los cambios de residencia de un sujeto pasivo. Así, si un sujeto pasivo reside en España y decide trasladar su residencia a otro país, o simplemente lo hace mediante la estancia en éste por el período requerido de 183 días al año, entonces su obligación personal en España se transformará en obligación real, y viceversa (5).

Concretamente, y como ha expresado LÓPEZ ESPADAFOR, la residencia «se presenta en los sistemas contemporáneos como un punto de conexión que tiene una relevancia esencial en el gravamen de las rentas mundiales del sujeto pasivo, y de su patrimonio universal, en los sistemas donde existe un impuesto general sobre el patrimonio, como es el caso del sistema tributario español» (6); pero al lado de ello, y como contrapartida, la ausencia de residencia es la que va a posibilitar que el Estado concreto no pueda desplegar su eficacia más allá de la renta obtenida en ese territorio.

Y de esa manera, el Modelo de Convenio para evitar la doble imposición sobre la renta y el patrimonio de la OCDE de 1977 ya citado recoge a lo largo de su articulado una serie de previsiones que obedecen a este principio de la tributación por la obligación real: así, el artículo 15, relativo a las rentas procedentes de trabajo dependientes, establece que «los sueldos, salarios y remuneraciones similares obtenidos por un residente de un Estado contratante por razón de un empleo sólo pueden someterse a imposición en este Estado, a no ser que el empleo se ejerza en el otro Estado contratante. Si el empleo se ejerce aquí, las remuneraciones percibidas por este concepto pueden someterse a imposición en otro Estado»; e iguales o similares previsiones se recogen en el artículo 10.1 respecto a dividendos, artículo 11 respecto a intereses o artículo 12 respecto a cánones. En definitiva, el criterio de la residencia es el que va a determinar una jurisdicción aplicable y, por ende, un régimen tributario u otro.

Parece claro, pues, este extremo. Ahora bien, ¿puede justificar la residencia en territorios calificados como paraísos fiscales el que la regla general antes establecida sea quebrantada para que un Estado sujete a tributación por obligación real a aquel que siendo residente en él, traslade esa residencia a otro territorio que es calificado, no lo olvidemos, por su legislación interna, como paraíso fiscal? La pregunta tiene su importancia, por cuanto que si los paraísos fiscales, entendidos como

(5) Prescindimos en este momento de cualquier análisis sobre la imposición real, aunque somos conscientes de que estas reglas pueden considerarse discriminatorias. «En términos generales, los no residentes padecen discriminaciones a nivel fiscal que se hacen patentes a la hora de tributar por los ingresos obtenidos en el Estado de la fuente que es distinto a su Estado de residencia. La mayoría de las veces dichas discriminaciones se manifiestan en la privación de determinadas ventajas fiscales de las que sí gozan los residentes, tales como la restricción de determinadas deducciones a aplicar en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en virtud de circunstancias estrictamente personales (...) Las leyes fiscales no constituyen una excepción y en la vigente Ley 18/1991 hallamos numerosos preceptos que pueden considerarse discriminatorios para los sujetos no residentes». (ALONSO GONZÁLEZ, L.M., y otros, *La armonización fiscal en la Unión Europea*, Cedecs, Barcelona, 1997, pág. 163).

(6) LÓPEZ ESPADAFOR, C., *Fiscalidad Internacional y territorialidad del tributo*, McGraw Hill, Madrid, 1995, pág 91.

aquellos sistemas tributarios que integran una fiscalidad baja o nula principalmente respecto de la imposición directa (7), pueden justificar esta medida, entonces la regla adoptada por nuestro anteproyecto de ley, sin más consideraciones, debe ser aceptada.

La existencia de los paraísos fiscales tributarios viene motivada, tal y como reconoce el último autor citado, por razones históricas, de competencia fiscal o incluso por razones meramente territoriales; dado que el régimen fiscal de todos estos países o territorios viene caracterizado por un tratamiento fiscal favorable a determinadas operaciones, atrayendo así al capital extranjero, y ello ha motivado el desarrollo por los países industrializados de legislaciones *anti-paraísos* fiscal. Y en este sentido, también España (8) ha ido recogiendo una serie de medidas frente a estos paraísos fiscales a lo largo de su legislación; así nos encontramos medidas de exclusión de exenciones en lo relativo a los intereses e incrementos de patrimonio, deuda pública y dividendos (9); la no aplicación del régimen especial establecido para las fusiones y escisiones de la LIS (10); un tratamiento mucho más estricto en lo que atañe a la transparencia fiscal internacional (11); una no extensión de las medidas de liberalización de la normativa de control de cambios; etc.

Es por ello mismo por lo que podemos concluir en el sentido siguiente: estas medidas, que sin duda obedecen a una desconfianza hacia todas aquellas operaciones realizadas en estos paraísos fiscales, son las que en definitiva van a servir para luchar contra estas operaciones. Y así como estas medidas pueden ser perfectamente admisibles, de esa manera aparecen claras en nuestra legislación, en cuanto que no suponen sino una restricción por un determinado país de ciertas medidas fiscales que para el resto de los sujetos pasivos adopta ese mismo país, ir más allá, como se podría pretender (y como de hecho recoge el anteproyecto) puede resultar claramente una indebida aplicación de esta legislación *anti-paraísos* a la que hacíamos referencia anteriormente; y ello por cuanto que en relación a la regla de la potestad tributaria (12) en el ámbito de la imposición directa atendiendo al lugar de residencia, un Estado (de los que antes denominábamos industrializados) va a poder, para

(7) ARESPACOHAGA, J. De, *Planificación fiscal internacional*, Marcial Pons, Madrid 1996, pág. 441.

(8) Nuestro país se ha incorporado a la normativa de lucha contra los paraísos fiscales por medio del Real Decreto 1080/1991, de 5 de julio, en el que se recoge una enumeración de los territorios que son considerados como tales paraísos fiscales; un análisis de todos ellos se puede encontrar en la última obra citada, pág. 442 y ss.

(9) Artículo 17 LIRPF, que después de recoger la exención de las rentas procedentes de intereses e incrementos de patrimonio derivados de bienes muebles y deuda pública, obtenidos por personas físicas residentes en países de la UE en mediación de establecimiento permanente, establece que «en ningún caso será de aplicación lo dispuesto en las letras a) y b) anteriores (supuestos ya citados) a los intereses o incrementos de patrimonio obtenidos a través de los países o territorios determinados reglamentariamente por su carácter de paraísos fiscales».

(10) Artículo 102.4 LIS: «se integrarán en la base imponible de este impuesto o del IRPF las rentas obtenidas en operaciones en las que intervengan entidades domiciliadas o establecidas en países o territorios calificados reglamentariamente como paraísos fiscales u obtenidas a través de los mismos».

(11) Presunciones establecidas en el artículo 121.11 LIS.

(12) «El poder tributario consiste en la posibilidad reconocida a un ente público de establecer tributos; o, en otras palabras, la posibilidad de acción consiste en la incorporación de nuevos tributos al ordenamiento jurídico reconocida en favor de una personificación pública determinada». (CAZORLA PRIETO, L.M., *Poder tributario y Estado contemporáneo*, IEF, Madrid, 1981, pág. 88).

todas aquellas operaciones que se realicen en o a través de un paraíso fiscal, establecer limitaciones a exenciones o beneficios pero en todo caso referentes a **la legislación interna del propio país, de la que es claramente competente**. Lo que no podrá es ir más allá y extender su poder tributario a zonas donde, ya lo hemos visto, no es competente.

Las medidas antiparaísos pueden ejercerse, entonces, dentro del poder tributario propio, pero nunca pueden permitir acudir más allá, extralimitándose en éste; y ello por cuanto que romper el poder tributario y acudir más allá siempre va a suponer introducirse en la potestad tributaria de otro Estado, violando claramente las reglas de Derecho Internacional Tributario.

En definitiva, la existencia de regímenes más atractivos fiscalmente por una tributación más baja o nula, que atraiga la inversión extranjera, puede motivar, de una manera plenamente legal, que los países adopten una legislación antiparaíso consistente en, **dentro de su propia jurisdicción y normativa**, la limitación de beneficios o exenciones fiscales que en condiciones normales reconocen en sus propias normas. Pero en ningún caso se podrá justificar que, en un ánimo exhaustivo de lucha contra estas conductas de los sujetos pasivos, un determinado país extienda su potestad tributaria más allá de donde, por las reglas de la potestad tributaria, le es permitido. Como se ha dicho, «aunque el daño efectivo no se produciría hasta que no se ejecutasen los bienes de otro Estado, el simple hecho de someter a gravamen los actos de Estados extranjeros que sean ejercicio de poder de imperio sería claramente ofensivo a la independencia y a la igualdad entre Estados, en cuanto teóricamente condicionaría el ejercicio de tal poder» (13).

III. EL ARTÍCULO 9.3 DEL ANTEPROYECTO DE LEY DEL IRPF

1. La legitimación de este precepto desde la potestad tributaria.

Delimitadas ya las reglas de la potestad tributaria a las que un Estado debe limitarse, acudamos, entonces, a enfrentarnos por primera vez con el precepto analizado; según éste, si un sujeto pasivo nacional español y residente en España traslada su domicilio fiscal a un territorio calificado como paraíso fiscal, entonces debe estar tributando por obligación personal como si siguiese residiendo en España por un período de cuatro años. Este sujeto, que fija su residencia en el paraíso fiscal, a partir de ese momento va a obtener unos determinados rendimientos, tanto dentro como fuera de él, rendimientos que deberían gravarse, conforme a lo analizado hasta ahora, por obligación personal, en ese territorio, y por obligación real (con los mecanismos necesarios para evitar la doble imposición), en aquellos países en los que esos rendimientos hubieran sido obtenidos.

(13) LÓPEZ ESPADAFOR, C., *Fiscalidad Internacional...*, op. cit., pág. 112.

Es decir, el territorio del paraíso fiscal, en uso de su potestad tributaria (que debe considerarse como tal aunque la tributación efectiva sea inferior o incluso nula), somete a tributación por obligación personal al sujeto pasivo atendiendo a su residencia en ese territorio; y por ello, la imposición por obligación real únicamente podrá ajustarse a aquellos rendimientos que obtenga este sujeto fuera de ese territorio.

Entonces, siendo esto así, si el sujeto pasivo nacional español, hasta ahora residente en España, traslada su residencia a un territorio que es paraíso fiscal, *desde el ejercicio o período impositivo en que se deba computar como residente en éste, únicamente debería someterse por obligación personal a tributación en ese paraíso fiscal*, y España sólo podría gravar las rentas que conforme a la legislación española se deban entender obtenidas en su territorio (14).

Es por ello que, repetimos, la pretendida medida de someter a este sujeto, que ya es, no lo olvidemos, no residente en España, a obligación personal cuando ya estará sometido a otra obligación personal (aunque sea, ya lo dijimos, más baja tributariamente) va a suponer, por un lado, un doble gravamen que debe ser no ya evitado mediante medidas de doble imposición, sino eliminado, y por otro, y lo que es más importante, y conforme a lo establecido anteriormente, una injerencia en la potestad tributaria, en el poder de *imperium* en definitiva, de ese país o territorio que tiene la calificación de paraíso fiscal. En definitiva, **la calificación de un territorio como de paraíso fiscal no puede justificar en absoluto que un tercer país adopte medidas tributarias que supongan una injerencia en la potestad tributaria de ese territorio paraíso fiscal**. Y ello por cuanto que, tal y como afirma CAZORLA PRIETO, «el poder tributario es territorial. Es decir, su eficacia se extiende en sus diversas manifestaciones a un determinado espacio territorial» (15).

Ahora bien, clarificado entonces este punto, podríamos argumentar, y en ello se podrían estar basando los propulsores de este precepto 9.3 del anteproyecto que estamos comentando («la estructura del proyecto de ley se establece, para acrecentar la seguridad jurídica y la calidad técnica del texto» mantiene la Exposición de Motivos del anteproyecto en su punto V) que entonces, y dada la dicción del precepto, se está adoptando el criterio de la nacionalidad, y no el de residencia, para fijar esta obligación personal de contribuir.

Así, entonces, ya no se está haciendo depender la tributación por obligación personal de la residencia en nuestro país, sino de otro criterio como es el de la nacionalidad; por ello, si un sujeto pasivo nacional español decide cambiar de residencia a un paraíso fiscal, va a seguir sujeto a la obligación personal. Ahora bien, ¿realmente es esto cierto? Parece que no, puesto que la misma Exposición de Motivos nos dice lo contrario («la ley sólo regula la que se conoce como obligación personal de

(14) Y ello por lo establecido básicamente en los artículos 16 a 22 de la Ley 18/1991; es de hacer constar que en el anteproyecto de ley no se recoge norma alguna en lo referente a la obligación real, pues «la tributación de los no residentes queda remitida a una ley separada que se ocupa de su tributación por la renta ante la Hacienda Pública española.» (Apartado V de la Exposición de Motivos).

(15) *Poder tributario y...*, op. cit., pág. 162.

contribuir, que afecta a las personas físicas que residen en España y a los españoles de nacionalidad en los casos que se prevén específicamente»). Entonces, ¿qué criterio puede permitir que únicamente para los supuestos de traslado de residencia a un territorio calificado por la legislación española como de paraíso fiscal se pueda cambiar el criterio de residencia para sustituirlo por el de nacionalidad o, en definitiva, se siga manteniendo la sujeción a la obligación personal de aquel que ha perdido ya su condición de residente?

Lógicamente, razones de fraude, y ninguna otra, pueden justificar esta medida; el legislador prevé que cuando un sujeto pasivo de nacionalidad española y residente en España traslada su residencia a un territorio de paraíso fiscal lo hace por motivos de fraude; y ello, entonces, le lleva a adoptar este cambio de medida para adoptar el criterio de la nacionalidad (16).

2. El artículo 9.3 como método de lucha contra el fraude fiscal.

Prescindiendo del análisis de esta nueva previsión, que haremos en un momento posterior, veamos si realmente puede calificarse como fraudulenta esta actitud del sujeto pasivo; si es así, podríamos entonces, y posteriormente, analizar si la norma establecida, y que estamos comentando, puede ser idónea para el tratamiento de esta conducta.

Para ello, entonces, es necesario establecer el siguiente argumento: cuando un sujeto pasivo, residente en nuestro país, traslada su residencia a un territorio calificado como de paraíso fiscal, con la consecuencia de obtener una cuota inferior menor, lo está haciendo claramente en una conducta fraudulenta; está incurriendo en una conducta de fraude de ley cuyo propósito es el de evadir la carga fiscal que le correspondería pagar por ser residente en España.

Entonces, en aplicación del artículo 24 de la Ley General Tributaria (LGT), se podría entender que este sujeto, residente en España hasta este momento, realiza y declara el traslado de la residencia a otro país tercero, calificado como de paraíso fiscal, para conseguir así realmente obtener la tributación más ventajosa que ofrece el régimen fiscal de este tercer territorio. Por ello, está incurriendo claramente en el supuesto del artículo 24.1 de la LGT, y como consecuencia de ello se le aplicará la norma defraudada, es decir, la normativa tributaria que pretende eludir, que es la normativa de la obligación personal en España. En definitiva, entonces, el traslado de residencia no va a impedir la aplicación del régimen tributario español y, por tanto, de la normativa fiscal directa en el ámbito de la renta.

Pero ¿realmente se dan las características propias del fraude de ley en esta conducta? Analicémoslo conforme a los requisitos que ha exigido la doctrina que se ha ocupado del tema.

(16) Además de lo que hemos establecido en las líneas precedentes, hay que tener en cuenta que «hoy, de todas formas, su importancia práctica (la del criterio de la nacionalidad) se puede considerar secundaria, y solamente algunos Estados, como por ejemplo Estados Unidos, usan este punto de conexión para gravar las rentas mundiales del sujeto pasivo». LÓPEZ ESPADAFOR, C., *Fiscalidad Internacional...*, op. cit., pág. 83.

Para que se pueda calificar que un comportamiento se ha realizado en fraude de ley, es necesario que concurren las siguientes notas: el fin mediato, cual es evitar la aplicación de una norma fiscal determinada, normalmente más gravosa; el fin inmediato, que es el de ocultar o manipular un hecho imponible que, de no ser ocultado, determinaría la aplicación de la ley fiscal que se quiere evitar; el medio que se utiliza para ocultar o manipular el hecho imponible, cual es la realización de un hecho, un acto, o un conjunto de hechos o actos; la intencionalidad de cometer esos hechos con los fines indicados; la legalidad de esos hechos cometidos individualmente considerados; y por último, la consecución de unos resultados económicos determinados. Y es necesario que concurren todos los elementos citados conjuntamente, puesto que si no la ausencia de alguno de ellos puede motivar que nos encontremos ante conductas que, similares a las realizadas en fraude, puedan no calificarse como tal (17).

En el supuesto del traslado de residencia fiscal a un tercer país calificado como de paraíso fiscal, veamos si se cumplen todos estos requisitos.

En primer lugar, el fin mediato, el evitar una norma fiscal. Parece claro que mediante el traslado de residencia a un tercer país lo que se está haciendo es tratar de evitar la aplicación de una norma fiscal, la que regula la imposición directa sobre las personas físicas en España; y con ello, lógicamente, también se está buscando y se está consiguiendo el requisito mencionado en último lugar, pues al ser la imposición directa sobre la persona más baja en un territorio calificado como de paraíso fiscal, en definitiva a través de ese traslado de residencia se busca una menor carga tributaria por los ingresos personales. Además, también es cierto que todo ello se hace mediante un conjunto de actos realizados por el sujeto pasivo, cuales son el traslado de residencia, y que esos hechos o actos realizados, individualmente considerados, son legales. Se cumplen, entonces, estos cuatro requisitos citados; veamos si se pueden dar los siguientes.

Nos restan, para poder calificar la conducta como de fraude de ley, los requisitos del fin inmediato y de la intencionalidad (18); ¿podemos decir que el traslado de residencia se realiza con un fin de ocultar la residencia en España, y que además se realiza de una manera intencional?

(17) Así por ejemplo, y dejando por ahora el requisito esencial de la voluntariedad del fraude, que es el que va a distinguir esta conducta de la elusión como analizamos posteriormente, la doctrina ha venido a incidir en la diferencia entre la simulación y el fraude. «En la simulación hay dos actos o negocios jurídicos, cada uno de los cuales se adecua a la finalidad que, realmente el uno y aparentemente el otro, persigue; en el fraude a la ley tributaria hay un único negocio jurídico en el que, sin embargo, existe una discrepancia entre la causa objetiva y la finalidad perseguida por las partes, discrepancia que no se encubre mediante una apariencia jurídica». (PALAO TABOADA, C., «El fraude a la ley en derecho tributario», *RDFHP*, n.º 63, Mayo-Junio 1966, pág. 685). Véase, también, en el mismo sentido, PÉREZ ARRAIZ, *El fraude de ley en el Derecho Tributario*, Tirant lo blanch, Valencia, 1996, pág. 30 y ss.

(18) Estos requisitos deben reputarse como esenciales. «De ahí el fundamento de la ilicitud del fraude a la ley tributaria: por su medio *se intenta conseguir* la no satisfacción de un tributo que, en realidad, ya es debido». (PALAO TABOADA, C., «El fraude...», *op. cit.*, pág. 685. La cursiva es nuestra). «La construcción -dice PÉREZ DE AYALA en relación al mecanismo del fraude- *es iniciada antes ya por el propio sujeto pasivo que realiza el supuesto de hecho (y en ese preciso instante), buscando con ello forzar la opinión posterior, del intérprete en la aplicación de la ley, y encajar el supuesto en un precepto legal que, de no mediar la construcción (modificación del supuesto), no sería aplicable a él.*» (*Las ficciones en el Derecho Tributario*, EDESA, Madrid, 1970, pág. 159).

Pienso que no; si estamos hablando de un traslado de residencia a un tercer país, y este traslado es *efectivo* (otra cosa es que el traslado no se realice, con lo que entonces la situación será diferente como luego veremos), lo que nunca se podrá entender es que se está ocultando otro hecho, como es el no traslado, que determinaría un régimen especial más gravoso. Si realmente el traslado es efectivo, entonces, lo que no podemos hacer es entender que realmente el fin inmediato es ocultar ese traslado realizado, por cuanto que en todo caso la situación sería la contraria; pretender ocultar el cambio de residencia para permanecer gravado en España por renta personal puede resultar muy loable para la Hacienda Pública, pero no acorde con la realidad fiscal.

Entonces, no podemos concluir, con arreglo a las notas establecidas, y, repetimos, siempre que *realmente el traslado de residencia sea efectivo*, en que la operación se haya realizado en fraude de ley.

Ahora bien, si nos encontramos ante un efectivo cambio de residencia por el que un sujeto pasivo traslada ésta de España a un paraíso fiscal, y se dan pues las notas que enunciábamos en primer lugar (el fin mediato, la legalidad y el objetivo de una búsqueda de mayor tributación), podríamos entonces afirmar que realmente nos encontramos ante una operación de economía de opción. Es decir, el concepto de *fraude a la ley* se basa en la realización indebida de un supuesto legal (el de la ley de cobertura) en lugar de otro (el de la ley defraudada). Pero en el Derecho fiscal la aplicación de un impuesto viene determinada por la realización del respectivo hecho imponible definido en el correspondiente supuesto legal. Y ninguna ley impide al contribuyente elegir un hecho imponible en lugar de otro, ni le manda realizar un hecho imponible determinado. El contribuyente es libre de *elegir* entre los diversos hechos tributarios que se le ofrecen como posibles, y es perfectamente legítimo que adopte él aquel que determine la aplicación de la ley *menos gravosa fiscalmente*, en lugar de la más gravosa. Esto no es fraude a la ley, sino economía fiscal obtenida dentro del juego que los preceptos legales permiten (*elusión del impuesto*). Así, el sujeto pasivo, al trasladar su residencia a un paraíso calificado en territorio fiscal no está realizando un acto en fraude fiscal, sino que únicamente está optando por un régimen fiscal más favorable, opción que la ley le brinda. En definitiva, el acto por el que ese sujeto pasivo traslada su domicilio, con la intención de acogerse a una tributación más baja *por cuanto que existe un régimen legal que se lo permite* no puede entenderse como una conducta fraudulenta, sino más bien como una conducta que, en atención a la existencia de dos regímenes legales diferentes, supone la opción por uno de ellos.

«La economía de opción, permitida por el Derecho, posibilita que un contribuyente revista su actuación de la forma que le resulte menos gravosa, pero -y ésta es la diferencia con el fraude de ley- dicha forma no ha de resultar anómala en relación con el fin perseguido por las partes. La economía de opción es lícita siempre que no entrañe un abuso de las formas jurídicas; siempre que no se recurra al empleo de formas jurídicas -y no generalizadas en el ámbito socioeconómico, con manifiesta aquiescencia por parte de la Administración- en relación con los fines que pretenden conseguirse» (19).

(19) MARTÍN QUERALT y otros, *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Tecnos, Madrid, 7.ª ed., 1997, págs. 214 y 215.

Clarificado ya este punto, hemos encontrado entonces el primer argumento que nos sirve para poder demostrar esta previsión del artículo 9.3 del anteproyecto. Y ello porque hemos concluido en el sentido de que esa conducta del sujeto pasivo por la que residendo en España traslada su residencia a un paraíso fiscal no puede entenderse como realizada en fraude de ley, con lo que ya el punto de partida es erróneo. Ahora bien, ¿podríamos encontrar alguna conducta que, siendo similar a la anteriormente citada, constituyese fraude de ley y pudiese justificar la adopción de una medida semejante?

Es decir, dentro del comportamiento genérico tipificado por la norma de cambio de residencia, es necesario plantearnos si, atendiendo a la amplitud de la conducta tipificada, es posible que podamos encontrar alguna que realmente pueda calificarse como realizada en fraude de ley, y entonces sí aceptar la adopción de medidas fiscales para la lucha contra ellas.

La respuesta al interrogante anterior debe ser afirmativa. Si el traslado de residencia a un paraíso fiscal para buscar una menor tributación no es, en sí misma considerada, una conducta fraudulenta, sí que podría ser aquella mediante la que ese traslado de residencia no se hace realmente efectivo; porque en ese caso sí que encontraríamos la nota que nos faltaba para poder calificar la conducta como fraudulenta. Y ello por cuanto que en este caso el fin inmediato del fraude de ley, ese traslado *ficticio* de residencia a un paraíso fiscal, sí que ya va a ser ocultar de una manera intencionada el hecho imponible de la residencia en España que de no ser ocultado determinaría la aplicación de esa ley fiscal española que conlleva un mayor y más gravoso régimen fiscal en la imposición directa. Ya sí, entonces, eso que nosotros denominábamos fin inmediato, precisamente la nota que distingue la elusión del fraude, va a coincidir en este comportamiento; y todo ello, además, con la finalidad de defraudar. Aquí ya sí encontramos un comportamiento fraudulento.

Partimos, entonces, ahora sí, de una premisa correcta: el legislador ha podido advertir la existencia de una conducta fraudulenta, constituida por todos aquellos sujetos pasivos que, manteniendo su residencia en España, sin embargo comunican su traslado de residencia a otro país calificado como de paraíso fiscal. En este supuesto sí existe una conducta (residencia en España) que se oculta bajo un hecho imponible diferente al que le correspondería según su naturaleza (traslado y residencia en un territorio calificado como de paraíso fiscal) siéndole de aplicación como consecuencia de ello otra norma distinta (obligación personal en ese territorio, obligación real en España) consiguiendo así un menor gravamen de lo que hubiera resultado por aplicación de una norma defraudada (obligación personal, sujeción a la renta mundial).

Es necesario entonces arbitrar para erradicar esta conducta un mecanismo de lucha; pero al existir más de una conducta individual en este sentido, el combate de este fraude mediante el mecanismo recogido en el artículo 24.3 (expediente especial) podría resultar gravoso, lo que lleva entonces a la emanación de un precepto como el que estamos analizando. Ahora bien, ¿es adecuado el artículo 9.3 del anteproyecto citado para luchar contra esta conducta en fraude que hemos citado (20)?

(20) Incluso se podría concluir en el hecho de que en este caso no nos encontramos realmente ante una conducta en fraude, sino ante una simulación, que vendría determinada en aquellos supuestos en los que «la realización del hecho imponible se pretende ocultar o disimular, haciendo aparecer al exterior la ficción de un negocio distinto, que no está grava-

Recordemos de nuevo el mecanismo que encierra. Un determinado sujeto pasivo, alentado por la existencia en un paraíso fiscal de un régimen fiscal más beneficioso, decide trasladar su residencia a este último. Pero por aplicación del citado precepto, se entenderá que ese sujeto pasivo no ha cambiado de residencia (obsérvese que el precepto no hace referencia ninguna a que ese traslado de residencia sea efectivo, lo que va a conllevar importantes consecuencias), y, por tanto, deberá tributar en España por obligación personal, como si siguiese manteniendo esta residencia, por un plazo de cuatro años. A primera vista, y no es difícil deducirlo, nos encontramos ante un precepto que encierra claramente una ficción legal. Vamos a explicarlo para después analizar su posible viabilidad o no en esta lucha contra el fraude.

3. El artículo 9.3, una auténtica ficción jurídica.

Para ello es necesario recordar, aunque de una manera somera pues no es éste tema de nuestro comentario, el concepto de ficción en el Derecho tributario.

Y si nos enfrentamos con el término de ficción debemos aceptar la ya clásica definición acuñada por PÉREZ DE AYALA que, además, ha sido acogida por todos aquellos que, desde uno u otro punto de vista, se han acercado al tema.

Recordemos que según él «la ficción jurídica consiste en una proposición jurídica incompleta, contenida en un precepto legal, en virtud de la que se establece que otra proposición jurídica es aplicable a un determinado hecho a base de conformar tal hecho contra su verdadera naturaleza, adaptándose a aquella proposición jurídica». Es decir, para que exista ficción es necesario «que se den las siguientes características:

- a) Una norma jurídica recoge en su texto una realidad o dato pre-jurídico (para atribuirle determinados efectos jurídicos o someterla a un conjunto de normas jurídicas).
- b) En este proceso la norma violenta **sustancialmente** la naturaleza pre-jurídica de aquella realidad.

do, soporta un gravamen menor o permite una deducción» (FALCÓN Y TELLA, R., «El fraude a la Ley tributaria como mecanismo para gravar determinadas economías de opción», en *RTT*, n.º 31, Octubre-Diciembre 1995, pág. 66). Sin embargo, hay que ser conscientes, tal y como reconoce el propio autor, que «no cabe desconocer sin embargo, que en la práctica, será difícil distinguir entre fraude de ley y simulación»; en todo caso, calificar la conducta analizada de fraude o de simulación, nos va a ser indiferente a los efectos que nos importan, al no tratar su posible lucha por los mecanismos reconocidos por la LGT en los artículos 24 y 25 sino por el expediente legal de la ficción jurídica.

- c) De lo dicho se infiere que, para que se pueda hablar de ficción jurídica es preciso que existan un concepto o una valoración jurídica contenidas en una norma y una realidad pre-jurídica, o como también se ha dicho, un concepto pre-jurídico, de forma que exista una discrepancia esencial entre uno y otro.» (21)

Centrémonos en el caso en el que nos encontramos con la norma citada del artículo 9.3 tal y como aparece redactada. Nos situamos ante una realidad *natural o sociológica*, que en este caso es el hecho de que un sujeto pasivo, residente en España, haya cambiado su residencia fiscal a otro país, en este caso un territorio que tiene la catalogación por la normativa española como de paraíso fiscal. Por este traslado de residencia a otro paraíso, y atendiendo a las citadas reglas de la obligación personal y obligación real de contribuir en el IRPF, debiera derivarse la consecuencia básica de que el sujeto pasivo ya no debiera tributar en España por la totalidad de las rentas obtenidas a lo largo del período impositivo (renta mundial), sino únicamente por las rentas obtenidas en España o que, en definitiva, y conforme a la legislación prevista en el artículo 16 y ss. de la Ley 18/1991, debieran entenderse obtenidas en nuestro territorio.

Pero sin embargo, la regla establecida por el artículo 9.3 del anteproyecto de Ley del IRPF recoge este cambio de residencia pero le atribuye la consecuencia fiscal de que tal cambio de residencia, sin embargo, no debe ser considerado como realmente lo que ha supuesto, sino que el sujeto pasivo deberá seguir tributando *como si permaneciese en España y por tanto no hubiese realizado tal cambio de residencia*.

(21) PÉREZ DE AYALA, J.L., *Las ficciones en el Derecho tributario*, EDERSA, Madrid, 1970, págs. 16 y 17. Más de veinte años después, este autor ha vuelto a incidir en el concepto de la ficción, contraponiéndolo al de presunción, con otras palabras. «La presunción legal absoluta es una institución del Derecho probatorio que establece la certeza, por probabilidad lógica, de un hecho B, cuando se haya producido otro hecho A. Si ocurre A, se da a B por realizado y probado. Lo que significa que cuando en las normas de presunción se alude al hecho B, es para identificarlo, para afirmar su realidad, *en el plano del ser*, de los hechos sociales. Ésta es la función de la presunción legal *absoluta*. Una función que se refiere al modo de lo que es, *del ser*, repetimos, y en él se agota el *contenido* del precepto presuntivo; del precepto que establece la presunción.

La norma que establece una ficción de Derecho, alude al hecho para afirmar que tal hecho (digamos un hecho C) *debe ser* considerado, a efectos tributarios, no como el hecho que es, sino *como si fuera* otro distinto, como si tuviera características reales (en la realidad extra normativa) de las que carece y que concurren -en cambio- en otro hecho diferente, digamos el hecho D. La técnica del "como si" en que se basa la ficción legal, opera a efectos de lo que *debe ser*. En relación con el hecho B, la ficción no establece lo que es o lo que no es, sino lo que debe ser. La función de la ficción legal, pues, respecto del hecho C, no se realiza en el modo del ser, sino que opera en el plano del *deber ser*. La *función de la ficción legal es establecer lo que debe ser y no lo que es* en el mundo del Derecho tributario, un hecho. Más aún, para establecer lo que debe ser, la ficción puede negar o alterar lo que ese hecho es en la realidad exterior a la norma. "Fingirlo", en suma, como si fuera otro hecho diferente, o tuviera los atributos reales de otro hecho diferente (aunque ello no es necesario que ocurra siempre)». (PÉREZ DE AYALA, J.L., Prólogo a la obra de ROZAS VALDÉS, J.A., *Presunciones y figuras afines en el Impuesto sobre Sucesiones*, Marcial Pons-IEF, Madrid, 1993)

No acepta esta definición MARÍN BARNUEVO, para quien por ficción únicamente debe entenderse «la disposición normativa que simula la identidad de dos hechos que se sabe diferentes, con la finalidad de atribuir al segundo de ellos el mismo régimen jurídico que ya había sido descrito para el primero», adoptando, pues, un concepto menos amplio que el del autor al que seguimos en el texto. (MARÍN BARNUEVO FABO, D., *Presunciones y técnicas presuntivas en Derecho tributario*, MacGraw-Hill, Madrid, 1996, pág. 137).

Es decir, si seguimos este precepto, cuando la norma tributaria del artículo 9.3 del anteproyecto entiende que en los supuestos en los que el sujeto pasivo hasta ese momento residente en España haya cambiado de residencia a un territorio calificado como de paraíso fiscal, sin embargo, deberá seguir tributando como si este cambio realmente no se hubiera producido, es la propia norma la que está **modificando de una manera violenta a efectos fiscales** la realidad que se ha producido, pues está considerando a efectos fiscales que una circunstancia que en la realidad natural o social se ha producido (el cambio de residencia) sin embargo no ha existido. Y no podemos, todavía, sin embargo, alarmarnos de esta desvinculación de la realidad. Es decir, por ahora, únicamente nos hemos limitado a analizar el mecanismo establecido por el artículo 9.3 del anteproyecto; y nos podemos fácilmente pecar de que con esta previsión el legislador está, únicamente a efectos fiscales, reputando como nulo temporalmente este traslado residencial.

Y es entonces cuando debemos volver a plantearnos esta pregunta que antes nos hacíamos; ¿es justificable este planteamiento que lleva a que un sujeto pasivo, a pesar de haber realizado ese traslado de residencia, siga tributando en España no sólo por las rentas de la obligación real sino también por todas aquellas que obtenga en el país de su nueva residencia, como si siguiese siendo residente en España?; es decir, ¿se puede admitir que el legislador le quite validez (aunque sólo sea por un plazo de cuatro años) a ese traslado de residencia, computándolo como ineficaz, o si se quiere inexistente, tal y como nos referíamos anteriormente?

Las ficciones en el Derecho tributario, al suponer esta ruptura entre realidad natural y legislativa, no son justificables, en principio, y únicamente pudieran admitirse en aquellos casos en los que sirvan para luchar contra el fraude. Así, la doctrina ha venido a entender que «el ejercicio y desarrollo de las potestades administrativas en orden a la materialización del deber de contribuir al gasto ha de verse limitado por la observancia en las conductas administrativas de los derechos fundamentales del ciudadano que la Constitución garantiza», con lo que «es posible afirmar que la ficción jurídica sólo es compatible con los postulados de la seguridad jurídica en la medida en que se convierta en instrumento para reprimir el fraude a la ley tributaria» (22). Y ello es claro: si nos estamos situando ante unas normas cuyo efecto principal es prescindir de una realidad natural efectivamente existente para crear o establecer una realidad fiscal que no guarda ningún vínculo con él, con la consecuencia principal de atribuir a esa realidad los efectos fiscales propios no de ella, sino de esa

(22) ESEVERRI, E., *Presunciones legales y Derecho Tributario*, Marcial Pons, Madrid, 1995, págs. 27 y 28. «Las presunciones absolutas y las ficciones, al igual que las auténticas presunciones, pretenden cerrar puertas al fraude fiscal. Son instrumentos normativos con los que el legislador procura anticiparse a la posible actividad defraudatoria, pretendiendo evitar que escape riqueza imponible a su correspondiente gravamen. Se recurre a ellos para asegurar los ingresos públicos, buscando que los contribuyentes no soslayen su obligación de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos». Por ello, con ellas «se alcanza una mayor efectividad en la lucha contra la elusión, y más exactamente en relación al fraude de ley. Las presunciones *iuris et de iure* y las ficciones deben ser tenidas en cuenta inmediata y directamente tanto por la Administración como, y esto es lo importante, por los contribuyentes; por lo que se convierten en expedientes técnicos a los que recurre el legislador, en ciertos casos, para que la configuración del hecho imponible, la cuantificación de la base imponible o la delimitación de cualquier otro elemento del tributo no quede supeditada a lo que formalmente aparezca como existente, sino que atienda a lo establecido en ellos». (SÁNCHEZ PINO, A.J., *Presunciones y ficciones en el IRPF*, Universidad de Huelva, Huelva, 1995, págs. 108 y 109). De acuerdo estamos con todo ello salvo en su referencia a la elusión, por razones que ya se han podido derivar del texto.

nueva verdad fiscal establecida por el precepto, incidiendo así claramente en la capacidad económica de los sujetos pasivos, será necesario que exista una auténtica razón que justifique esa norma, razón que únicamente debe ser la del fraude fiscal.

Y ello pues, por cuanto que en definitiva, y a pesar de que las ficciones deben ser, en un principio, rechazadas del ordenamiento tributario, distinto será, y así han venido a entenderlo los autores que se han ocupado de la cuestión, la justificación de la ficción establecida en aras de una finalidad recaudatoria que aquella que tiene como fin inmediato la lucha contra el fraude.

Fue PÉREZ DE AYALA el que de una manera más incisiva ha ahondado en esta posible justificación; así concluye esta cuestión de una manera tajante, al establecer que «los conceptos legales deben recoger, directa o indirectamente, en todos sus elementos esenciales, aquellos conceptos o categorías económico-financieras, "naturales" prejurídicos. O lo que es lo mismo, que la realización del principio de capacidad contributiva ha de servirse por el legislador evitando, entre otras cosas, incurrir en ficciones de Derecho al definir, en la ley, los hechos imposables y los elementos de la base imponible», llegando un poco más adelante a afirmar «que, a mayor abundamiento, la ficción de Derecho puede ser antijurídica, inconstitucional, en la medida en que, **claramente**, contravenga al principio de capacidad contributiva, y este principio esté definido en una norma con rango constitucional» (23). Y tan sólo admite la ficción (o mejor, la presunción-ficción) como método de lucha contra el fraude fiscal, ya que «al comportamiento ficticio del contribuyente se responde por el Derecho con otra ficción que lo desvirtúa» (24).

Sin embargo, no debemos generalizar y admitir así todas aquellas ficciones que tiendan a erradicar estas conductas antijurídicas de los sujetos pasivos. De este peligro, han advertido GONZÁLEZ GARCÍA y PÉREZ DE AYALA «porque si bien es verdad que este expediente técnico (las ficciones) se presenta como el arma ideal para combatir el fraude a la ley, pues frente al comportamiento ficticio del contribuyente el ordenamiento fiscal opone otra ficción que lo desvirtúa, no es menos cierto que la utilización exclusiva de ficciones puede presentar graves roces con el principio de capacidad contributiva, pues, por su propia mecánica (recuérdese que en las ficciones el legislador construye una categoría jurídica sobre un hecho inexistente), no es necesario, ni siquiera probable, un hecho que sea revelador de una determinada capacidad contributiva» (25). Y para prevenir este riesgo, advierten que será preceptivo que el uso de las ficciones legales:

1. Vaya precedido y combinado de una presunción legal sobre cuál es el comportamiento ocultado en fraude, y a gravar por la ficción en consecuencia.

(23) *Las ficciones...*, *op. cit.*, pág. 115.

(24) *Op. cit.* últ., pág. 191. Ello debe llevar, pues, ha que como ha manifestado ROZAS VALDÉS, «al advertir la concurrencia de una ficción en el contenido de una norma, el intérprete no tiene por qué rechazarla de plano. Deberá, eso sí, preguntarse por el fundamento y justificación del precepto para evaluar su solidez y proporción». (ROZAS VALDÉS, *Presunciones y figuras afines en el Impuesto sobre Sucesiones*, Marcial Pons-IEF, Madrid, 1993, pág. 45).

(25) GONZÁLEZ GARCÍA, E. y PÉREZ DE AYALA, J.L., «Presunciones y ficciones en materia tributaria», en *Crónica Tributaria*, n.º 61, 1992, pág. 56.

Si este primer requisito no se da, la lucha contra el fraude es inicua, en el sentido más literal del término.

2. Como segundo requisito, es necesario que la presunción y la ficción estén coordinadas. Por coordinación se quiere decir que el comportamiento que se presume ocultado -a través del fraude- y el comportamiento que se finge por la ficción deben coincidir. Si este segundo requisito no se cumple, la lucha contra el fraude de ley a través de la ficción resulta errática. Tanto puede ser eficaz como contraproducente evitar el fraude como favorecerlo (26).

«Las presunciones legales no pueden utilizarse como mecanismo único de lucha contra el fraude, porque no cubren la función de Derecho tributario material que consiste en la exacción de un nuevo hecho imponible: Ésta es la misión que incumbe a las ficciones de Derecho. Por otra parte, los peligros que las ficciones de Derecho implican en orden al principio de capacidad contributiva desaparecen, o se atenúan considerablemente, cuando éstas se aplican unidas a una presunción, debido a las estrechas conexiones que la experiencia descubre entre el hecho conocido y el presumido y a la gran probabilidad de que el hecho presumido sea el efectivamente fraudulento» (27).

Entonces, de todo lo dicho hasta ahora, llegamos a una conclusión: sólo se admitirá aquella ficción que vaya a luchar contra el fraude pero cuyo mecanismo vaya asentado en una presunción legal con la que tenga una relación lógica plena y directa. Así sí podrá entenderse como justificada la existencia de unos preceptos legales que en un primer análisis pueden quebrantar el ordenamiento tributario.

4. La eficacia del artículo 9.3.

Es decir, y volvemos otra vez a extraer nuestras conclusiones parciales acerca del caso que estamos analizando, si por medio de este artículo 9.3, el legislador está prescindiendo de una conducta realizada, el traslado de residencia a un territorio calificado como paraíso fiscal por parte de un sujeto pasivo residente hasta ese momento en España, para atribuirle una realidad fiscal que no guarda relación con ella, el mantenimiento de la residencia en España, con la consecuencia entonces de la tributación en nuestro país por la renta mundial obtenida por ese sujeto pasivo por cuatro años, será necesario demostrar que cuando ese sujeto realiza este traslado incurre claramente en una conducta que debe ser calificada como de fraude fiscal (o, en su caso, de simulación, aspecto este irrelevante a nuestros efectos); sólo en ese caso podremos admitir la regla prevista en este precepto.

(26) *Op. cit.* últ., pág. 56.

(27) GONZÁLEZ GARCÍA, E., «Las presunciones y ficciones como mecanismos de reacción frente al fraude a la ley tributaria», en *RDFHP*, n.º 179, Septiembre-Octubre 1987, pág. 988.

Veamos entonces si la previsión del artículo 9.3, ya clarificada su caracterización como de ficción, se adapta a estos parámetros.

En primer lugar, decíamos, es necesario que esta ficción legal del no traslado de residencia vaya precedida y combinada de una presunción legal; y así, se pueda presumir claramente que cuando el sujeto pasivo traslada su residencia a un paraíso fiscal lo está haciendo por motivos de fraude. ¿Se da este requisito?; ¿se puede presumir que en estos supuestos el sujeto pasivo está claramente buscando burlar la ley de una manera fraudulenta?

Parece que en consonancia con lo que vimos anteriormente, no; si concluíamos en un momento precedente que el traslado de residencia a un paraíso fiscal, incluso conservando la nacionalidad española por parte del sujeto pasivo, debía calificarse como máximo como un comportamiento realizado en una clara actitud de elusión fiscal, plenamente aceptable desde el punto de vista de la legitimación constitucional, entonces no se puede sacar esta conclusión. Si la presunción puede ser entendida como aquella proposición jurídica por la que la ley recoge un hecho prejurídico determinado y le asocia una consecución jurídica diferente de aquél, con el que únicamente guarda una relación de proximidad o probabilidad, consiguiendo así que a un determinado hecho se le atribuyan consecuencias jurídicas diferentes a la que según su naturaleza le correspondería, existiendo únicamente un vínculo de probabilidad entre ambas (28), entonces sería ir muy lejos, y en contra clara de los argumentos citados en su momento, si el legislador presumiese que con ese traslado de residencia realizado por ese sujeto pasivo se está realizando un fraude de ley.

Podríamos concluir entonces, y nada más empezar con ello, ya el análisis de este precepto en el sentido que se ha podido deducir hasta ahora: la dicción del artículo 9.3 del anteproyecto de Ley del IRPF, al hacer tributar a los sujetos no residentes en un paraíso fiscal por la renta mundial que ellos obtengan, en España, contradice la realidad económica de aquellos sujetos que, bien por motivos de elusión fiscal o bien incluso por otros motivos perfectamente aceptables en Derecho, trasladan su residencia fiscal a otro país que, por la legislación española, es calificado como de paraíso fiscal.

Ahora bien, finalizábamos anteriormente nuestro análisis incidiendo en la posibilidad de que en determinados supuestos, la conducta del sujeto pasivo sí que pudiese ser claramente fraudulenta; sería en los supuestos en los que, no realizando efectivamente ese traslado de residencia, el sujeto pasivo lo hiciese aparecer como tal, comunicándolo a la propia Administración española e incluso a aquella del territorio, paraíso fiscal, al que supuestamente se traslada. En este supuesto, decíamos, sí que encontraríamos la nota que nos faltaba para poder calificar la conducta como fraudulenta, puesto que ahora ya sí que se está ocultando una conducta efectivamente realizada con otra claramente ficticia que no se corresponde con aquélla, para lograr así unos efectos fiscales que, en principio, y sin ese ocultamiento, no se lograrían.

(28) Con ello podemos apreciar claramente que la diferencia de concepto entre la presunción y la ficción radica en el hecho de que en ésta esa relación de probabilidad desaparece y se asignan consecuencias jurídicas determinadas a hechos con los que no guarda ningún vínculo.

Ya sí, entonces, tenemos una conducta en fraude. ¿Se podría aplicar la premisa del artículo 9.3 a este caso concreto, para poder luchar contra ella? Volvamos al mecanismo exigido para que las ficciones puedan reputarse como eficaces en la lucha contra el fraude.

En primer lugar, era necesario que la ficción legal fuese precedida y combinada de una presunción legal sobre cuál es el comportamiento ocultado en fraude; y así, se pueda presumir claramente que cuando el sujeto pasivo comunica y finge trasladar su domicilio fiscal a un paraíso fiscal sin efectivamente realizarlo, esa conducta constituye un fraude de ley. ¿Podemos entenderlo así? Pienso que, claramente, sí. No parece contrario a la justicia fiscal presumir que en estos supuestos de traslado ficticio por parte de un sujeto pasivo, sin que este traslado se haga efectivamente, existe claramente un *animus defraudandi*. Entonces, sí parece factible avanzar un poco más en la construcción de una norma para luchar contra el fraude.

En segundo lugar, decíamos, era necesario entonces que la presunción y la ficción estén coordinadas, es decir, que el comportamiento que por el legislador se presume ocultado y el que se finge coincida. Veamos si este requisito segundo se cumple.

La norma establece que en los supuestos de traslado de residencia ficticio, se presumirá que no se ha cambiado de residencia, y se tributará como tal. Tenemos entonces:

- A) Comportamiento que se presume ocultado: el no traslado de residencia a un paraíso fiscal, o si se quiere, el mantenimiento de la residencia en España, que se oculta bajo un traslado ficticio de residencia.
- B) Comportamiento que se finge por la ficción del artículo 9.3 del anteproyecto de la Ley del IRPF: al establecer la tributación en España por obligación personal, se está fingiendo el mantenimiento de la residencia en este territorio, prescindiendo pues, de ese posible cambio de residencia hacia otro territorio fiscal.

Entonces, así considerado, parece que la presunción de la letra A y la ficción de la letra B sí coinciden, con lo que sí se arbitraría esta norma como un mecanismo especial en la lucha contra la ficción. Y ello es así por cuanto que entonces encontramos un mecanismo que pudiéramos llamar lineal en la lucha contra el fraude; el legislador presume, con bastante probabilidad (29), el fraude

(29) Debe pensarse que esa probabilidad se utiliza en un sentido cualitativo, y no cuantitativo. Es decir, cuando hablamos de la posibilidad como nota característica, y distinguimos la ficción de la presunción por la relación de probabilidad que pueda existir entre dos hechos, no estamos centrándonos en el número de situaciones, dentro de un marco global, en las que pueda suceder o constatarse realmente la relación establecida en la norma sino en el grado de proximidad o lejanía que presentan entre aquellos hechos entre los que se ha establecido el vínculo de unión. Ciertamente es que ambos criterios pueden ser coincidentes en muchos casos, y especialmente desde un análisis práctico, pero desde un punto de vista teórico y a efectos doctrinales es preciso arbitrar que esta relación incide fundamentalmente en la naturaleza del vínculo existente entre el hecho prenormativo y el posteriormente adoptado por el legislador. Por ello, cuando nos referimos a la presunción acerca del fraude, hay que entenderla en este sentido cualitativo. Extraer la conclusión de que cuando el sujeto pasivo está ocultando su permanencia de residencia en España bajo un traslado a un paraíso fiscal, lo está haciendo en fraude de ley, sí parece que, cualitativamente, sea posible.

que persigue por el sujeto pasivo, por el que se oculta, bajo un comportamiento cuya única finalidad es la del encubrimiento, la verdadera conducta realizada, la permanencia de residencia en nuestro país. Por ello, a esta conducta le aplicará la solución que verdaderamente le correspondería por la no ocultación del comportamiento efectivamente realizado; le va a aplicar las consecuencias fiscales que, *naturalmente*, le debían corresponder a la conducta oculta, la tributación en España, consiguiendo que, así, la operación que efectivamente es realizada por el sujeto pasivo lleve a la auténtica tributación que le debería corresponder.

En definitiva, con esta previsión del artículo 9 del anteproyecto de ley, únicamente aplicable a los casos de fraude fiscal que estamos relatando, se estaría, por medio de las ficciones de Derecho, dando cumplimiento a lo dispuesto en el artículo 24 de la LGT (o, en su caso, al art. 25 de la LGT según dijimos); si en éste se dice que «para evitar el fraude de ley se entenderá que no existe extensión del hecho imponible cuando se graven hechos, actos o negocios jurídicos con el propósito de eludir el pago del tributo, amparándose en el texto de normas dictadas con distinta finalidad», conllevando como consecuencia que estos actos ejecutados en fraude «no impedirán la aplicación de la norma tributaria eludida, ni darán lugar al nacimiento de las ventajas fiscales que se pretendía obtener mediante ellos», entonces claramente podemos encontrar un paralelismo entre este mecanismo y el citado del artículo 9, configurándose éste como una aplicación práctica del artículo 24.

Y ello porque, si tomamos el artículo 9.3 tal y como lo estamos haciendo, se llega a que en definitiva esos actos, hechos o negocios jurídicos que se entienden realizados en fraude de ley (en este caso el traslado de residencia) no van a dar lugar al nacimiento de las ventajas fiscales que se podían derivar de ellos (tributación en España, únicamente y en su caso, por obligación real), sino que va a conllevar la aplicación de la norma defraudada.

Es decir, la aplicación del expediente de la ficción de Derecho (unida, por supuesto, con la necesaria presunción de fraude de ley) en un determinado precepto, no es sino un artificio utilizado por el legislador para hacer extensivo el artículo 24 de la LGT con carácter general a todos aquellos sujetos pasivos que incurran en los supuestos previstos de fraude de ley, librándose, entonces de la necesidad de acudir al expediente especial al que se refiere el último inciso del párrafo primero del artículo 24 (30).

Esta manera de lucha contra el fraude ha sido criticada, sin embargo, por algún sector de la doctrina. Así, en una crítica a la que nos adherimos en sus consecuencias, MARTÍN QUERALT y Otros, vienen a entender que «otra forma de combatir el fraude de ley tributaria, más primaria, consiste en someter expresamente el acto o negocio utilizado a la norma defraudada. Este sistema tiene serios inconvenientes: no puede ser utilizado con profusión porque se terminarían incluyendo supuestos en los que no existe el fraude, y suele llegar tarde para atajar los supuestos de

(30) Es por ello que a pesar de estar nosotros defendiendo, en consonancia con la doctrina citada, la conveniencia de acudir a la ficción de Derecho en estos supuestos, podrían plantearse problemas acerca de la legitimidad de su actuación por esta misma razón que apuntamos en el texto.

fraude legal» (31). Siendo cierto, efectivamente, que la utilización de este mecanismo puede ser peligrosa por las consecuencias que estos autores apuntan, y especialmente por su extensión a otros supuestos no constitutivos de fraude, sin embargo, hay que tener en cuenta que a pesar de todo, las ficciones, unidas del modo explicado anteriormente a las presunciones, presentarían una problemática teórica y un interés práctico sobresaliente en cuanto se dirigiesen a resolver el problema técnico que plantean los comportamientos de los contribuyentes en fraude de ley fiscal.

IV. UNA NUEVA FORMULACIÓN DEL ARTÍCULO 9.3 DEL ANTEPROYECTO PARA LOGRAR LA EFICACIA EN LA LUCHA CONTRA EL FRAUDE

Así concebida, entonces, la previsión del artículo 9.3, en relación al supuesto de fraude estudiado, debe suponerse acertada. Pero por la misma razón enunciada anteriormente por los últimos autores citados, es necesario evitar que la norma constructiva de la ficción pueda aplicarse a conductas que, cercanas o no a la verdaderamente realizada en fraude de ley, sin embargo, deban entenderse como lícitas; ello conllevaría que lo que se ha calificado como expediente idóneo en la lucha contra el fraude, se desvirtuase al suponer, ya, unas consecuencias no queridas, o no justificables, desde el punto de vista de la legitimidad constitucional.

Es decir, si debemos aceptar, tal y como ya lo hicimos en un momento anterior de estas líneas, que la distinción entre conductas realizadas en fraude de ley y conductas que pudiéramos calificar como de elusión fiscal se basan en esa ocultación fraudulenta (lo que calificábamos como de fin primario) de la actividad realizada, en el *animus defraudandi*, habrá que evitar que las consecuencias derivadas de la ficción legal caigan también sobre estas otras conductas.

Y esta posible desviación de este expediente que estamos analizando se evita, precisamente, dando perfecto cumplimiento al primer requisito que GONZÁLEZ GARCÍA y PÉREZ DE AYALA establecían para estos supuestos: haciendo que esa ficción vaya necesariamente precedida de una presunción sobre cuál es el comportamiento en fraude. Pero esa presunción debe ser tan ajustada y correcta que, si no, corremos el riesgo de caer en la aplicación indebida de la ficción (32).

(31) MARTÍN QUERALT y otros, *Curso de Derecho Tributario*, op. cit., pág. 216.

(32) Éste podría ser el caso del artículo 108 de la Ley del Mercado de Valores, según el cual toda transmisión de acciones (en principio exenta de tributación por el concepto ITP) de una sociedad cuyo más del 50% de su activo esté compuesto de bienes inmuebles, que lleve a asumir una posición de dirección en esa sociedad, deberá ser considerada como transmisión de bienes inmuebles y por tanto tributar al 6%. Este precepto, que incluye una clara ficción para hacer tributar como efectivamente debería ser a aquellos que queriendo adquirir unos bienes inmuebles de una sociedad, adquieren las acciones de ésta con ese *animus defraudandi*, podría llevar a hacer tributar también a aquellos otros sujetos que incurren en el supuesto de hecho previsto por la norma pero no con ese ánimo de defraudar, sino que, por ejemplo, adquieren la totalidad de la empresa para incorporar a su grupo empresarial una empresa que, podría ser, conlleva una gran solvencia. En este caso no existiría fin de ocultación de la norma, y sin embargo, por aplicación de la norma, sí que le va a ser aplicable la presunción de fraude y, por ende, la ficción jurídica.

Pues bien, si volviendo a nuestro caso concreto, entendemos que, *únicamente para los supuestos de traslado ficticio de la residencia*, se incurre en una conducta en fraude, es necesario que la ficción legal se ciña estrictamente a esa conducta que ha llevado al legislador a adoptar la presunción de fraude plenamente justificada. Y así, por tanto, entonces la norma que se propone, analizado entonces su erróneo punto de partida, debería tomar como consideraciones las previsiones citadas; así, entonces, su redacción podría ser la siguiente:

«No perderán la condición de contribuyentes por este impuesto las personas físicas de nacionalidad española para las que, acreditando su nueva residencia fiscal en un país o territorio calificado reglamentariamente como de paraíso fiscal, pueda la Administración demostrar, sin embargo, que mantienen su residencia efectiva en territorio español. Para ello, la Administración podrá utilizar todos los medios de prueba admitidos en Derecho».

Vamos a analizar esta redacción propuesta para ver si es viable de cara a los efectos de lucha contra el fraude (conducta fraudulenta) que estamos analizando.

La cuestión básica va a ser demostrar que el punto de partida es el válido para el objetivo anhelado. Es decir, ver si las conductas que se quieren perseguir, se engloban dentro de la premisa recogida por el precepto propuesto; y además, en segundo lugar, que con ello no incluyamos otras conductas que, aunque similares, puedan y deban quedar excluidas de su consideración como fraudulentas.

Hemos establecido en la propuesta que la previsión normativa irá dirigida a *todas aquellas personas físicas de nacionalidad española que acreditando su nueva residencia fiscal en un país o territorio calificado reglamentariamente como de paraíso fiscal, pueda la Administración demostrar, sin embargo, que mantienen su residencia efectiva en territorio español*. Es decir, que será necesario que se trate, en primer lugar, de personas de nacionalidad española residentes en España, que procedan a realizar el traslado a un territorio calificado de paraíso fiscal, y así lo acrediten. Hasta este momento, pues, la previsión englobaría multitud de conductas, tanto realizadas por motivos de fraude como de cualquier otro tipo, consistentes en este cambio de residencia. En todo caso, y como requisito adicional, es necesario la acreditación de este cambio. Ello es así, y no supone dificultar la previsión, por cuanto que si esta nueva residencia no se acredita, entonces fácilmente se presumirá que no existe tal cambio de residencia. Muy al contrario, si no se hiciese mención a este extremo, todas aquellas conductas, que como veremos se realizan en fraude fiscal, por las que efectivamente se consigue la acreditación de la residencia en un territorio calificado como de paraíso fiscal, se entenderían como válidas, lo que produciría una clara admisión del fraude en este ámbito (33).

(33) Así, es presumible entender que sea fácilmente posible obtener la calificación de residente en un territorio calificado como de paraíso fiscal, mediante la entrada en él, el cumplimiento de determinados requisitos legales, la apertura de una casa, etc., tal y como ocurre en nuestro país con la estancia y residencia en los territorios forales y navarros. Y ello por cuanto que tal y como reconome ARESPACOHAGA, «su condición de país de baja tributación viene normalmente motivada por la conveniencia de atraer el capital extranjero, generalmente de los países de su misma área geográfica, utilizando una política de *dumping fiscal*». (*Planificación fiscal internacional, op. cit.*, pág. 443). Además, ello se deduce por cuanto que de la enumeración que de los paraísos fiscales hace este autor, únicamente parece que es en Andorra donde existen restricciones para que los extranjeros puedan fijar su residencia en este territorio.

Sin embargo, una vez acreditada esta residencia en el territorio como de paraíso fiscal, y de cara a cumplir con esa presunción de conducta fraudulenta en la que tanto hemos insistido, será necesario demostrar que este traslado de residencia, *efectivamente, no se ha realizado*. Y para ello, proponemos que sea la propia Administración la que pruebe, realmente, que la conducta del sujeto pasivo es tal, y que por tanto ha actuado en fraude de ley. Y por supuesto, esta prueba se podrá hacer, en consonancia con lo dispuesto en el artículo 115 de la LGT, por cualquier medio de prueba que se acepte como tal en Derecho.

Y es en este punto donde nos encontramos con un aspecto fundamental. Estamos incidiendo en que en los supuestos en los que, de una manera aparente y mediante la obtención de la acreditación necesaria, el sujeto pasivo haya trasladado su residencia a otro país, para demostrar que no es tal y poder presumir que, por tanto, ha actuado en esta conducta fraudulenta, *es la Administración la que debe probar que el sujeto pasivo sigue manteniendo su residencia en el territorio español*. Es decir, no estamos proponiendo, en esta nueva redacción del artículo 9.3 del anteproyecto de Ley del IRPF, que se presuma que en todos los casos en los que el sujeto pasivo traslada y acredita su residencia en un paraíso fiscal, actúa en fraude, y sea él el que deba probar que no es así, sino que ha actuado por motivos distintos a aquél; ello podría convertirse en una *probatio diabolica*. Muy al contrario, lo que estamos proponiendo es la necesidad de que la carga de la prueba sea de la Administración, de tal manera que en estos supuestos, aparentemente válidos de traslado de residencia, para poder suponer que se ha actuado en fraude de ley fiscal la propia Administración demuestre que el sujeto pasivo mantiene su residencia de hecho en España.

¿Es esta previsión compatible con el artículo 118 de la LGT, que ordena, para vencer las presunciones a favor de la Administración, la destrucción por prueba en contrario, haciendo recaer así la carga de aquélla sobre el sujeto pasivo? A primera vista podría parecer que no, por cuanto que ante una previsión de fraude (pues, no lo olvidemos, de ello estamos hablando), se estaría beneficiando al sujeto pasivo, y haciendo recaer la carga de la prueba para vencerla a la Administración.

Sin embargo, esta conclusión no es aceptable, pues prescinde de la dinámica de la institución de la ficción en la lucha contra el fraude. Si como tantas veces ya hemos dicho, para que el mecanismo de la ficción pueda ser plenamente aceptado y válido en la lucha contra el fraude es necesario que esta ficción vaya precedida y combinada de una presunción legal sobre cuál es el comportamiento ocultado en fraude, la presunción entonces, que opera a favor de la Administración, y que ya sí obedecerá al mecanismo del artículo 118, consiste en la consideración de una actividad realizada por el sujeto pasivo como fraudulenta.

Es decir, mediante la presunción por la que se entiende que el traslado aparente de residencia a un territorio calificado como paraíso fiscal se ha realizado en fraude de ley, por cuanto que se entiende que el sujeto pasivo mantiene su residencia efectiva en España, lo que realmente se está presumiendo es ese comportamiento del sujeto pasivo de mantener la residencia en España; y pre-

cisamente es este comportamiento el que permite a la Administración mantener que este sujeto está actuando en fraude de ley. Entonces, deberá ser el sujeto pasivo el que, cumplida esta premisa, demuestre que ese mantenimiento de la residencia en España no se ha realizado en fraude de ley, sino que ha venido condicionado por otras circunstancias (34).

Entonces, la presunción correcta de la actuación en fraude de ley, necesaria para este mecanismo, consiste en ese proceso deductivo por el que la Administración entiende que si un sujeto pasivo acredita su residencia en un paraíso fiscal, pero sigue manteniendo efectivamente la residencia en España, ese sujeto actúa en fraude de ley. Y esta presunción sí cumple con la previsión del citado artículo 118 de la LGT, pues deberá ser el sujeto pasivo el que, si se le permite, la venza (35).

Por ello, exigir que la Administración, para poder demostrar que el sujeto pasivo reside en España efectivamente, sea la que lo pruebe por cualquiera de los medios admitidos en Derecho, no contraviene las reglas de la prueba en el Derecho tributario. Si la Administración quiere demostrar que el sujeto pasivo reside en España, que lo pruebe, pues no se puede presumir; si lo hace, ya sí entrará en juego esa auténtica presunción de actuación en fraude, y será el sujeto pasivo el que deba vencerla. Es pues, ésta, la única presunción que deba considerarse como tal en este precepto (36).

Es decir, a pesar de encontrarnos ante un expediente legal cual es el de las ficciones de Derecho, no debemos olvidar que estamos en la lucha contra el fraude; y como acertadamente se ha dicho, «en este ámbito se aplican las reglas generales sobre la carga de la prueba, y por lo tanto, si bien la carga de la prueba sigue correspondiendo exclusivamente a la Administración, es admisible la prueba por indicios o a través de presunciones. Lo que en la práctica supone que a menudo no será nece-

(34) Se nos antoja difícil pensar en cuáles son las circunstancias que podrían llevar a considerar que el sujeto pasivo, una vez incurrido en este comportamiento, no ha actuado en fraude de ley; qué circunstancias, en definitiva, podrían permitir a este sujeto vencer la presunción de fraude. Y ello es así por cuanto que nos encontramos ante una presunción-ficción bien construida desde el punto de vista de la lucha contra el fraude de ley.

(35) Esta conclusión también es apuntada por PÉREZ ARRAIZ, que al referirse a este tipo de conductas establece que «no resulta extraño que con el fin de eludir al fisco de un determinado país, algunos ciudadanos cambien de residencia (...) Para evitar este tipo de situaciones, sería necesario, por una parte, *una colaboración entre las administraciones de los distintos países a fin de determinar en qué casos se trata de una emigración real y cuándo de una ficticia...*» (*El fraude de ley en ...*, *op. cit.*, pág. 174. La cursiva es nuestra)

(36) «Debe ir, aunque sea poco a poco, desterrándose la idea de la debilidad de la Administración tributaria, intrínsecamente impotente para sus tasas recaudatorias y a la que hay que arropar a toda costa. La lucha contra el fraude fiscal es un objetivo de importancia indudable y, siempre se ha señalado, a este respecto, la utilidad de las presunciones; pero no hay fin que todos los medios justifique. Hasta ahora, cualquier apoyo a la recaudación podía parecerse lícito, para contrarrestar sus carencias. Hoy, sin embargo, la Administración está más dotada, cuenta cada vez con más poder, mayor información, mejores instrumentos de control, y ya sí es lógico empezar a exigirle pulcritud en sus comportamientos, porque ello no conlleva renunciar a la eficacia». (CUBERO TRUYO, A.M., «Las presunciones», en la obra colectiva *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma*, Vol. II., IEF, Madrid, 1991, pág. 1.498).

sario que la Administración aporte al expediente una prueba específica sobre el requisito subjetivo del fraude (...) Ya que de las circunstancias del caso concreto (es decir, *de las circunstancias objetivas concurrentes en el hecho "equivalente" cuya realización ha de probar la Administración*) podrá presumirse a menudo la voluntad de obtener un ahorro fiscal» (37).

Resumiendo, con esta redacción propuesta, y hasta este momento, nos encontraríamos:

- CONDUCTA APARENTE: el cambio de residencia por el sujeto pasivo.
- PRUEBA NECESARIA POR LA ADMINISTRACIÓN: es ella la que debe probar que, a pesar de la acreditación de cambio de residencia por parte del sujeto pasivo, éste mantiene su residencia efectiva en España.
- PRESUNCIÓN A FAVOR DE LA ADMINISTRACIÓN (38): de que el sujeto pasivo, al acreditar su traslado de residencia pero mantener ésta efectivamente en España, está realizando una conducta fraudulenta.

Una vez admitido este punto de partida, entonces la cuestión es más diáfana. Si por la prueba de la Administración, puede resultar acreditada la residencia efectiva en España y, por tanto, se puede presumir la conducta fraudulenta, entonces la ficción del tratamiento fiscal del caso como si el sujeto pasivo realmente *mantuviese su residencia en España* es sencilla. En estos casos, pues, al sujeto pasivo en concreto, se le va a gravar *como si* residiese en nuestro país. Y la consecuencia arbitrada con la ficción, el gravamen por obligación personal, coincide con la presunción establecida, que este sujeto mantiene su residencia en España en fraude de ley. Estaríamos ya sí ante una ficción de Derecho plenamente coordinada, y por tanto plenamente capaz de alcanzar los objetivos perseguidos.

Ahora bien, en una estricta técnica fiscal, ¿podemos realmente concluir que nos encontramos ante una ficción de Derecho? Y decimos esto por que si incidimos en el precepto propuesto, la conclusión es la siguiente: un sujeto pasivo, *que a pesar de su acreditación de cambio de residencia a un territorio calificado como de paraíso fiscal, mantiene efectivamente ésta en España*, va a ser gravado por obligación personal, y por tanto, considerando su residencia en nuestro país. ¿Existe realmente esa desvinculación entre uno y otro hecho al que hacía referencia el profesor PÉREZ DE AYALA?

(37) FALCÓN Y TELLA, R., «El fraude a la Ley tributaria como mecanismo para gravar determinadas economías de opción», *op. cit.*, pág. 57. Y a pesar de que lógicamente, el texto está escrito en relación a la nueva redacción otorgada por la Ley 25/1995 al artículo 24.1 de la LGT, y por tanto subsumible a las circunstancias particulares de cada caso, al referimos nosotros al tratamiento del fraude, aunque sea por el expediente de ficción, debemos trasponer las mismas conclusiones y adoptarlas de la misma manera.

(38) Que por supuesto será *iuris tantum*; pero, en todo caso, y ya lo dijimos, será difícil poder vencer por el sujeto pasivo esta presunción si está realmente fundada mediante la prueba anterior.

Pienso que dar este paso supondría ir demasiado lejos; puesto que aunque efectivamente, así considerado, no se apreciaría ese *salto al vacío* existente en la ficción, no debemos olvidarnos que nos estamos basando en una auténtica presunción de conducta en fraude; y el hecho de que esta presunción pueda suponernos más o menos lógica no puede enervar la cuestión. Además, llámesele ficción de Derecho, llámesele expediente técnico, llámesele de cualquier manera, lo cierto es que nos encontramos ante una mecanismo *plenamente acertado*, tal y como hemos podido ver, en la lucha contra la conducta en fraude (39).

V. CONCLUSIONES

- I. Existen actualmente multitud de conductas por los sujetos pasivos residentes en España que, conscientes de la inferior tributación directa existente en los territorios calificados como paraísos fiscales, aparentan su traslado de residencia a éstos manteniendo de hecho la residencia en nuestro país.
- II. Para atajar estas conductas en fraude, el legislador español debe arbitrar diversas medidas que puedan suponer limitación a las normas generales existentes en el ordenamiento español, pero nunca podrá extender sus previsiones a otras que sean competencia de otros ordenamientos.
- III. Además, la norma que se establezca para la lucha contra estas conductas fraudulentas debe ser tan exacta que no suponga la calificación como tal fraude de aquellas conductas que realmente constituyan meras economías de opción.
- IV. Por todo ello, deberá ser la propia Administración la que efectivamente demuestre que el sujeto pasivo, a pesar de que acredita su residencia en un paraíso fiscal, mantiene efectivamente su residencia en España. Una vez demostrado ello, se podrá arbitrar una presunción de conducta en fraude, y con la consiguiente ficción se conseguirá la tributación con arreglo al hecho cometido en fraude, logrando así que estos sujetos pasivos tributen por obligación personal tal y como corresponde a la realidad.

(39) Así, el propio FALCÓN Y TELLA reconoce este mecanismo del expediente legal, al entender que no podrá aplicarse el artículo 24.1 de la LGT «cuando el hecho *equivalente* se encuentra tipificado o de algún modo previsto por la ley tributaria, pues en tal caso es clara la voluntad del legislador, y como ya hemos dicho la Administración no puede desconocer dicha voluntad por muy injustificada que pueda considerar la opción seguida por el legislador» («El fraude a la ley tributaria...», *op. cit.*, pág. 70). En definitiva, sea o no sea ficción, si el mecanismo legal está bien construido (asemejado, pues, a una ficción, y, lo que es más importante, coordinado con la presunción en la que se basa) será eficaz para el objetivo perseguido.