



FACULTAD DE DERECHO

EL FRAUDE DE LEY EN DERECHO TRIBUTARIO

Autor: José Entrecanales Carrión

Directora: Blanca Ruiz González-Mateo

Madrid

Abril de 2014

José
Entrecanales
Carrión

EL FRAUDE DE LEY EN DERECHO TRIBUTARIO



RESUMEN

Este trabajo analiza las principales cuestiones que, a lo largo de los años, ha suscitado la figura del fraude de ley en el Derecho tributario entre la doctrina. Partiendo de un análisis de su concepto, se delimita esta figura de otras del ordenamiento tributario que podrían dar lugar a confusión, haciendo especial énfasis en la distinción entre el fraude de ley y la simulación. Se analiza la existencia de una laguna normativa que es necesario integrar a través del recurso a la analogía en los casos en que se acude al fraude de ley para la aplicación de la norma eludida. También es objeto de estudio la polémica cuestión acerca de la licitud de los actos declarados en fraude de ley. Así como la no menos controvertida posibilidad de sancionar en estos supuestos.

Palabras clave: Fraude de ley, simulación, conflicto en la aplicación de la norma tributaria, economía de opción, analogía, ilícito, sanción, elusión fiscal, hecho imponible.

ABSTRACT

This paper analyses the key elements of the tax evasion clause contained in Spanish fiscal law. It approaches the main controversies that have been raised regarding this legal figure, including: its distinction from the tax evasion clause contained in article 16 LGT; whether the underlying acts should be considered illegal; its differences with the general anti-fraud clause in Spanish civil law; and whether it is possible to apply punitive sanctions when the acts are declared fraudulent under article 15 LGT.

Key words: Tax fraud, tax elusion, aggressive tax planning, profit shifting, tax evasion, anti-fraud clause.

LISTADO DE ABREVIATURAS

TC = Tribunal Constitucional

TS = Tribunal Supremo

STC = Sentencia del Tribunal Constitucional

STS = Sentencia del Tribunal Supremo

STJ = Sentencia del Tribunal de Justicia

STSJ = Sentencia del Tribunal Superior de Justicia

SAP = Sentencia de la Audiencia Provincial

LGT = Ley General Tributaria

ÍNDICE

1. INTRODUCCIÓN	6
2. FRAUDE DE LEY: CONCEPTO	9
3. DELIMITACIÓN DE LA FIGURA DEL FRAUDE DE LEY EN EL ORDENAMIENTO.....	19
4. FRAUDE DE LEY, LAGUNA NORMATIVA Y ANALOGÍA	28
5. EL FRAUDE DE LEY COMO ILÍCITO	36
6. SANCIONABILIDAD DE LAS CONDUCTAS EN FRAUDE DE LEY	40
7. CONCLUSIONES	48
8. BIBLIOGRAFÍA.....	52

1. INTRODUCCIÓN

La figura del fraude de ley constituye, sin duda, una de las que más polémica han suscitado de nuestro ordenamiento tributario. No en vano, determinar los criterios que deben guiar el encaje de una figura que pretende aplicar la ley a casos que no son “exactamente” los previstos en ella, con los principios de seguridad jurídica y tipicidad, no es ni mucho menos una tarea sencilla. Un encaje, que puede resultar, a primera vista, ciertamente sorprendente y que ha servido para despertar el interés de un gran número de autores en el estudio de esta figura.

Entender bajo qué circunstancias y por qué se justifica (si es que lo hace) la declaración de fraude de ley, representa, probablemente, el interrogante fundamental al que pretenden dar respuesta estos autores. FALCÓN Y TELLA (1995:69) basa la justificación de la quiebra de la seguridad jurídica que, en su opinión, supone la aplicación de la figura del fraude de ley en “la evidencia de que la Ley fiscal siempre irá a la zaga de la realidad”. El Tribunal Constitucional (TC), por otra parte, acude al “deber de contribuir” de los obligados tributarios y a la necesidad de evitar la injusta distribución de la carga fiscal que se produciría si se permitiese a los contribuyentes con más recursos eludir el tributo a través de sofisticadas operaciones cuya única motivación es precisamente minorar la carga fiscal¹. Otro autores, como ALONSO MADRIGAL (2006) o RUIZ ALMENDRAL y SEITZ (2004), sin embargo, defienden que las conductas en fraude de ley son tan ilícitas como cualquier otra, y, al estar debidamente tipificadas en el ordenamiento, en absoluto suponen una quiebra de la seguridad jurídica que requiera especial justificación.

Este trabajo expondrá las principales posturas doctrinales y jurisprudenciales que se han propuesto en torno a la figura del fraude de ley y tratará de dar respuesta a los siguientes interrogantes: ¿en qué se diferencia el fraude de ley de una legítima economía de opción?, ¿qué distingue al fraude de ley de la simulación?, ¿se produce en el fraude de ley una aplicación de la norma por analogía?, ¿hay por lo tanto una laguna normativa que se deba integrar en estos supuestos? y, si la hay, ¿cómo se justifica el recurso a esta

¹ Sentencias 50/1995, de 23 de febrero (FJ6º), y 76/1990, de 26 de abril (FJ3º).

figura?, ¿son ilícitas las conductas en fraude de ley?, ¿en qué se diferencia el fraude de ley en el ámbito tributario de la figura contenida en el artículo 6.4 del Código Civil (CC)?, y, por último, ¿se puede sancionar en los supuestos de fraude de ley?. Una serie de interrogantes que se concretan en los siguientes objetivos:

- Analizar la figura del fraude de ley actualmente recogida en nuestra legislación y compararla con la definición que hacía la anterior Ley General Tributaria.
- Delimitar la figura del fraude de ley y diferenciarla de otras figuras del ordenamiento tributario, con especial énfasis en la difícil distinción entre fraude de ley y simulación.
- Analizar las diferencias entre el fraude de ley en Derecho tributario y en Derecho civil y las consecuencias que de ellas derivan en cuanto a la licitud de los actos.
- Analizar la posibilidad de aplicar sanciones en los supuestos de fraude de ley.

Abordaremos el cumplimiento de estos objetivos a través de cinco apartados. En el primero de ellos se presentarán algunas de las definiciones que ha propuesto la doctrina acerca del concepto de fraude de ley en el ámbito tributario; se analizarán los requisitos que actualmente exige el artículo 15 de la Ley 58/2003, General Tributaria, para apreciar la existencia de conflicto en la aplicación de la norma tributaria; y se evaluará la evolución de estos requisitos de su anterior regulación a la actual. El segundo apartado (apartado tres), pretende delimitar la figura del fraude de ley en el ordenamiento tributario y diferenciarla de otras que le pueden ser afines, haciendo especial hincapié en la trascendental distinción entre el fraude de ley y la simulación. El apartado cuatro, presenta las principales posturas doctrinales que se han planteado en torno a la posible extensión del hecho imponible más allá de sus términos estrictos que puede que se produzca en la aplicación de la figura del fraude de ley. Muy relacionado con lo anterior, está la cuestión que se aborda en el apartado cinco: la licitud de los actos declarados en fraude de ley tributaria. Pues, generalmente, si se sostiene que ha habido una aplicación analógica de la norma eludida, difícilmente se podrá defender otra cosa que no sea la licitud de esos actos. Esto contrasta, como veremos, con la configuración

del fraude de ley en el ordenamiento civil. Por último, el apartado seis analiza la cuestión de la sancionabilidad del fraude de ley en el ámbito tributario. Una cuestión que, a su vez, depende en gran medida de la postura que se haya adoptado en relación a las anteriores, pero que, como veremos, en la práctica se reduce a la difícil distinción entre los supuestos de fraude de ley y los que constituyen simulación conforme al artículo 16 LGT.

2. FRAUDE DE LEY: CONCEPTO

La definición del concepto de fraude de ley ha sido objeto de intenso debate entre la doctrina y la jurisprudencia por la relevancia que ello conlleva a la hora de diferenciarlo de otras figuras del ordenamiento y de determinar su régimen jurídico. Este apartado presenta algunas de las definiciones que más éxito han tenido entre la doctrina y termina con un análisis de la actual definición legal que contiene el artículo 15 de la Ley 58/2003, General Tributaria, en comparación con la que hacía el anterior artículo 24, según la redacción dada a este precepto por la ley 25/1995, de 20 de julio.

Resulta casi obligado, cuando se habla del fraude a la ley tributaria, mencionar la tradicional formulación que propone DE CASTRO (1955:607) que lo define como, “uno o varios actos que originan un resultado contrario a un norma jurídica y que se han amparado en otra norma dictada con distinta finalidad”. Esta definición parece exigir la presencia, por un lado, de una norma eludida, y por otro, la de una norma que revista a esos actos de una apariencia de licitud, la norma de cobertura. En esta línea, MARTÍN QUERALT et al. (2013:168) se refieren al fraude de ley tributaria como “el resultado contrario a una norma tributaria producido por uno o varios actos que se han realizado bajo el amparo formal de una ley tributaria dictada con distinta finalidad de la perseguida por los interesados”. Esta es también la postura que mantiene el Tribunal Supremo (TS) en su sentencia de 28 de junio de 2006 (RJ 2006/6314) en la que establece que “la esencia, en definitiva, del fraude de ley no es otra que el ánimo de burlar una norma sirviéndose de otra dictada con finalidad diferente”.

Un ejemplo tradicional de la operatividad de esta dualidad de normas es el de dos sujetos que, a fin de evitar el tributo que recae sobre la compraventa, constituyen una sociedad aportando por un lado el bien que se quiere transmitir y por otro el precio. A continuación se disuelve la sociedad quedándose el que aportó el bien con el precio y el que aportó el precio con el bien. El resultado de la operación es el mismo que el de una compraventa, pero el recurso a la constitución de la sociedad permite a los sujetos evitar el gravamen a través de actos aparentemente lícitos. Estos actos, sin embargo, amparándose en una norma dictada con distinta finalidad (las normas sobre constitución y disolución de sociedades), producen un resultado contrario a otra norma jurídica

(realizar una compraventa sin someterse al gravamen correspondiente) y por ello, según estas definiciones, incurren en fraude de ley².

PÉREZ ROYO (2007: 241), por su parte, establece que el fraude de ley en el ámbito tributario comprende

(Aquellos) casos en que los negocios o situaciones sobre los que versa la calificación presentan unas características anómalas, con rodeos o artificios que permiten concluir que dichos negocios han sido realizados con finalidad elusiva, es decir, con la intención de propiciar su encaje en el presupuesto de hecho de una norma más favorable que la que correspondería al negocio usual.

Al hablar de una norma “más favorable”, este autor añade un matiz importante respecto a las definiciones anteriores. Pues supone la sustitución del requisito de que el resultado obtenido sea “contrario” a una norma jurídica, por la exigencia de que del resultado de la operación se obtenga una menor carga fiscal.

Esta conclusión es idéntica que la que se extrae del análisis de la definición que propone PALAO TABOADA (1978:386), según la cual incurre en fraude de ley tributaria aquel que obtiene “un resultado económico por medios jurídicos distintos a los normales, medios jurídicos que natural y primariamente tienden al logro de fines diversos, que no están gravados o lo están en medida más reducida que aquellos normales o usuales”. La distinción entre un resultado contrario al ordenamiento y otro que simplemente busca una menor tributación, como se verá más adelante, adquiere especial relevancia a la hora de diferenciar el fraude de ley en el ámbito tributario del que tiene lugar en el ámbito civil. Con las importantes consecuencias que, según la tesis de FALCÓN Y TELLA (1995), ello conlleva en cuanto a la posibilidad de imponer sanciones.

Resulta, así mismo, pertinente al definir el concepto de fraude de ley tributaria, realizar una breve aclaración terminológica sobre su relación con los términos “elusión” y “evasión” fiscal. Pues no es poco habitual encontrar alusiones al concepto de fraude referidas indistintamente a ambas figuras³. En este sentido, se suele acudir a la clásica

² MARTÍN QUERALT, J. et al., *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 24ª ed., Madrid, 2013, Tecnos.

³ Eso es precisamente lo que hace el Tribunal Constitucional (TC) en su sentencia 50/1995 de 23 de febrero, al enumera los motivos que justifican la lucha contra este tipo de actuaciones.

definición de elusión que hace GIULIANI FONROUGE (1993:681) como “aquél proceder que sin infringir el texto de la ley, procura el alivio tributario mediante la utilización de estructuras jurídicas atípicas o anómalas”. De la que se deduce, que la evasión fiscal debe comprender aquellos actos que carecen de ese revestimiento de licitud y suponen una deformación de la realidad con la finalidad de minorar la carga tributaria. En definitiva, la distinción entre elusión y evasión no es más que otra manera de referirse a la clásica confrontación entre fraude de ley y simulación, para la que nos remitimos a lo expuesto en el apartado tres. Siendo elusión equivalente al concepto estricto de fraude de ley y evasión al de simulación.

De la definición del fraude de ley en nuestro ordenamiento tributario se ocupa la cláusula anti-elusoria general contenida en el artículo 15 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT). Las cláusulas generales, a diferencia de las especiales, en palabras de GARCÍA NOVOA (2003:12), “tienen como presupuesto de hecho lo que podemos llamar un fenómeno elusorio formulado en términos genéricos, de manera que dentro del mismo puedan incluirse situaciones relativas a cualquier figura tributaria del sistema”. Es decir, parten de una formulación abierta y abstracta del supuesto de hecho que amplía notablemente las posibilidades que tiene la Administración de calificar como fraudulentos actos que aparentemente cumplen con todos los requisitos de licitud exigidos en su normativa específica. Lo cual supone sacrificar cierta seguridad jurídica en pos de una mayor capacidad de defensa contra el fraude.

Las cláusulas especiales, en cambio, son aquellas previstas para evitar el fraude en un supuesto concreto. Un ejemplo en nuestro ordenamiento es el polémico artículo 96.2 del texto refundido de la Ley sobre Impuesto de Sociedades que traspuso la cláusula específica anti-abuso contenida en el artículo 11.1 a) de la Directiva 90/434/CEE. Esta cláusula, permite denegar la aplicación del régimen de diferimiento del Impuesto de Sociedades previsto para las operaciones de fusión, escisión y aportación de activos siempre que la operación “no se efectúe por motivos económicos válidos”. Sobre la naturaleza y ámbito de aplicación de esta cláusula se pronunció la STJ (Sala Primera) de 20 de mayo 2010 (asunto C-352/08, *Zwijnenburg*) que estableció que sólo es aplicable

“excepcionalmente y en casos particulares”⁴. En su apartado 47, la sentencia concreta que “la citada disposición se circunscribe claramente a la materia de fusiones de sociedades y a las demás operaciones de reorganización de sociedades y se aplica únicamente a los impuestos devengados con ocasión de esas operaciones”. Es decir, su ámbito de aplicación es exclusivamente el que marca la norma en que está contenida, y en ningún caso cabe denegar la aplicación del régimen de diferimiento sobre la base de que no existe un motivo económico válido, en operaciones distintas de las previstas o para impuestos distintos del de sociedades. Esta necesidad de realizar una interpretación restrictiva es predicable del conjunto de cláusulas anti-elusorias especiales del ordenamiento y supone además, como veremos en el apartado cuatro, una limitación a la aplicación de la cláusula general. Pues la necesidad de interpretar restrictivamente la cláusula especial implica la imposibilidad de apreciar que existe fraude fuera de los supuestos expresamente previstos en ella, entendiendo que el legislador no quiso extender el supuesto anti-elusorio más allá de lo que lo hizo. Esta concreción y certeza que aportan las cláusulas especiales, sin duda, contribuye a una mayor seguridad jurídica, pero también supone una limitación de las posibilidades de defensa de la Administración en cuanto que reduce los casos en que cabe apreciar fraude de ley a un *numerus clausus*. En definitiva, compartimos la opinión de TESAURO (1992) que sostiene que el modelo continental basado en la combinación de cláusulas anti-elusorias generales y especiales es más respetuoso con las exigencias de certeza del ordenamiento y el principio de seguridad jurídica que el sistema vigente en los países de “Common Law”, en los que se acude a la aplicación jurisprudencial de una serie de principios para luchar contra el fraude.

Del análisis de la cláusula general anti-elusoria actualmente vigente en nuestro ordenamiento resulta llamativo, en primer lugar, la novación terminológica por la que opta el legislador. Así, la entrada en vigor del artículo 15 de la Ley 58/2003, General Tributaria, supuso la sustitución del término tradicional, *fraude de ley*, por la expresión *conflicto en la aplicación de la norma tributaria*. Una novedad que, en nuestra opinión acertadamente, pone de relieve las profundas diferencias que existen entre esta figura y la del fraude de ley civil contenida en el artículo 6.4 CC. Esta postura coincide con la de FALCÓN Y TELLA (2003:7) que defiende que el fraude de ley en el ámbito tributario,

⁴ Apartado 45.

a diferencia de en el civil, “trata, en definitiva, de gravar lo que constituyen verdaderas economías de opción (...) buscadas de propósito abusando de las posibilidades de configuración jurídica que la libertad de pactos proporciona, pero economías de opción en definitiva.”. MARTÍN QUERALT et al. (2013:169) entre otros, sin embargo, han criticado este cambio de terminología por considerar que “(e)l fraude de ley tributaria, cualquiera que sea su denominación, no es otra cosa que una especie del género más amplio del fraude de ley (civil)”. Dedicaremos el apartado cinco a analizar en mayor profundidad esta polémica.

En su primer apartado, el artículo 15 LGT, exige la concurrencia de los siguientes requisitos para poder apreciar que existe fraude de ley (o conflicto en la aplicación de la norma tributaria):

- Que los actos sean, “individualmente considerados o en su conjunto, (...) notoriamente artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido”.
- “Que de su utilización no resulten efectos jurídicos o económicos relevantes, distintos del ahorro fiscal y de los efectos que se hubieran obtenido con los actos o negocios usuales o propios”.
- Y, que mediante esos actos “se evite total o parcialmente la realización del hecho imponible o se minore la base imponible o la deuda tributaria”.

Por lo tanto, en primer lugar, es necesario constatar la producción de un resultado consistente bien en la evitación del hecho imponible, o bien, en un tratamiento fiscal más favorable que el que habría derivado de los negocios usuales. Y, en segundo lugar, someter los actos que se pretenden evaluar a un examen doble: un examen de artificiosidad por un lado, y por otro, un examen sobre la ausencia de un motivo económico válido.

La artificiosidad debe referirse, necesariamente, al resultado finalmente obtenido mediante la operación. Una operación, que debe presentar unos rodeos y artificios innecesarios para obtener ese resultado. PÉREZ ROYO (2007:243) equipara el juicio de

artificiosidad al concepto de negocio indirecto utilizado en la teoría del negocio jurídico, esto es “un negocio empleado, no para conseguir la finalidad que corresponde a su propia causa, sino a la de otro tipo negocial”. La apreciación de que existe o no un negocio indirecto, como aclara el propio precepto, debe realizarse tras una evaluación tanto individual como conjunta de los actos en cuestión. Siendo, en la gran mayoría de los casos, el análisis conjunto de estos el que permita rechazar o dar por cumplido el requisito de artificiosidad. Así, en el ejemplo anterior, la consideración conjunta de la constitución de la sociedad, la aportación del bien que se pretende transmitir y del dinero, y la posterior disolución de esta con redistribución de lo aportado, revela que el mismo resultado podría haberse obtenido de manera mucho más simple a través de una compraventa.

El segundo test exigido para la declaración de conflicto en la aplicación de la norma tributaria es el de la ausencia de un motivo económico válido. Este, implica evaluar si la operación puede responder a una lógica empresarial distinta del mero ahorro fiscal que se obtiene al optar por una vía notoriamente artificiosa. Esto es lo que, en terminología anglosajona, se conoce como *business purpose test* que, según PALAO TABOADA (2000), consiste en preguntarse si la forma jurídica de las operaciones realizadas se justifica por necesidades empresariales, y, en caso de que la respuesta sea negativa, presumir que se eligió para minorar la carga fiscal. Es decir, no cabe la declaración de fraude de ley, si la operación, siendo inusual y artificiosa, responde a una razón empresarial distinta del ahorro fiscal. Es importante mencionar la matización que añade GARCÍA NOVOA (2003:14) en relación a esta exigencia de una motivación empresarial “válida” que

debe concebirse a partir de la concurrencia de finalidades objetivas tendentes a lograr una mayor rentabilidad económica, no pudiendo suponer un análisis de las motivaciones ni un enjuiciamiento de las decisiones empresariales con criterios de oportunidad, puesto que tales elementos de oportunidad integran la libertad de organización (...) del operador económico.

Es decir, no puede este requisito convertirse en un pretexto de la Administración para entrar a juzgar si existían alternativas empresariales más rentables que se ignoraron por razones fiscales. Continuando con nuestro ejemplo, la constitución y casi inmediata disolución de la sociedad nos llevarían a la conclusión de que no existía en realidad *ninguna* razón empresarial distinta del ahorro fiscal para recurrir a esa fórmula. Por lo

tanto, el artículo 15.1 LGT establece que, habiendo constatado la obtención de una ventaja fiscal por parte del sujeto, si concurren, en los actos realizados, los requisitos de artificiosidad y ausencia de un motivo económico distinto del ahorro fiscal, cabe calificarlos como cometidos en fraude de ley.

Sin embargo, FALCON Y TELLA (2010 y 2011b) y MARTÍN QUERALT et al. (2013) entre otros, apoyándose en la jurisprudencia comunitaria, han defendido la exigibilidad de un requisito adicional, que si bien no está recogido explícitamente en el artículo 15 LGT, si lo está de manera implícita, e implica la necesidad de que el ahorro fiscal obtenido sea contrario a la finalidad de la norma para apreciar que existe fraude de ley.

La cuestión se plantea en el contexto del asunto Weald Leasing (C-103/09), en el que una compañía de seguros inglesa, para reducir y diferir el IVA soportado, crea una filial, Weald Leasing Limited, para que sea esta la que compre los activos y los ceda en arrendamiento financiero a un precio reducido a la matriz⁵. El Abogado General Mazák, en sus conclusiones, sostiene que el diferimiento del pago del IVA que se obtiene al optar por el arrendamiento financiero en lugar de por una compraventa, no constituye abuso alguno. Lo hace afirmando, en el apartado 21 de las conclusiones, que

constituir y utilizar una filial enteramente participada o cautiva - en este caso Weald Leasing, (...)– con la única finalidad de obtener una ventaja respecto del IVA, al diferir el impuesto, no es abusivo per se, ya que tal ventaja se podría obtener celebrando en igualdad de condiciones un contrato de arrendamiento financiero con un tercero no vinculado.

Por lo tanto, para apreciar que existe abuso (o fraude), además de demostrar que se ha obtenido una ventaja fiscal, sin la cual la operación carecería de sentido, “es preciso ir más allá y demostrar que la transacción da lugar a una ventaja fiscal contraria a la finalidad de la Sexta Directiva y de la legislación nacional por la que se adapta el Derecho interno a esta Directiva” (apartado 13 de las conclusiones). La postura del Abogado General fue ratificada por el Tribunal de Justicia en su sentencia de 22 de diciembre de 2010. Esta sentencia en su apartado 32 concluía que “ para llegar a la conclusión de que existe una práctica abusiva es necesario también que (...) tal ventaja

⁵ Esa cesión de activos, en lugar de hacerse directamente, se instrumentaba a través de una sociedad constituida por el asesor fiscal del grupo y su cónyuge con el fin de evitar que se aplicará el ajuste por operaciones vinculadas previsto en la legislación interna del Reino Unido, que habría conllevado una valoración de las operaciones a precio de mercado. Esta particular estructura societaria si fue considerada abusiva por la sentencia, sin perjuicio de que el diferimiento obtenido mediante el arrendamiento financiero no lo fuese.

fiscal sea contraria al objetivo perseguido por la Directiva y las disposiciones nacionales dictadas en su desarrollo”.

Este pronunciamiento del Tribunal de Justicia y la necesidad de interpretar la ley interna conforme al ordenamiento comunitario, conduce a FALCÓN Y TELLA (2010:10) a la conclusión que apuntábamos previamente, esto es que

habrá que entender implícita en la definición de fraude de ley o conflicto en la aplicación de la norma del art. 15 LGT, al menos a efectos del IVA, la necesidad de que la ventaja fiscal obtenida sea contraria a la finalidad de las Directivas o de cualquier norma interna, dictada de acuerdo con las mismas.

No es suficiente, por lo tanto, que los actos presenten una artificiosidad notoria y carezcan de un motivo económico distinto del fiscal para aplicar el artículo 15, sino que también es necesario que sean contrarios a la finalidad de la norma eludida.

Si la Inspección⁶ considerase que se cumplen todos los requisitos del art. 15.1 LGT (incluido el requisito implícito que acabamos de identificar) debe acudir a un procedimiento especial para declarar la existencia de conflicto en la aplicación de la norma tributaria. De este procedimiento destaca la necesidad de recabar un informe previo de una Comisión consultiva, cuyas conclusiones son de carácter vinculante para el órgano que conozca del asunto.

Los efectos de esta declaración son los que establece el artículo 15.3 LGT:

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

La declaración de fraude de ley, por lo tanto, supone la recalificación de las operaciones artificiosas conforme a los negocios usuales u ordinarios que se quisieron evitar pero cuyos efectos se consiguieron por otra vía. Se aplicará, pues, la norma eludida, con la consecuente eliminación de las ventajas fiscales que otorgaba la norma de cobertura, exigiéndose la cuota que se debió ingresar conforme a esa calificación y, en su caso, los intereses de demora correspondientes. Este apartado, además, establece claramente la

⁶Aunque la Ley 58/2003, General Tributaria, señala de modo genérico que será competente la Administración para declarar el conflicto en la aplicación de la norma tributaria, el Reglamento 1065/2007 general de gestión e inspección, en su artículo 194 atribuye esta competencia exclusivamente a los órganos de inspección.

improcedencia de la imposición de sanciones en los casos de fraude de ley. Lo cual constituye, sin lugar a dudas, una de las cuestiones que más polémica ha suscitado entre la doctrina en relación a esta figura. De hecho, el propio Anteproyecto de la vigente LGT en su redacción original contenía precisamente la postura contraria al prever que “se exigirá el tributo aplicando la norma eludida (...) y se liquidarán intereses de demora, sin perjuicio de la sanción que en su caso proceda”. Nos remitimos para el análisis de esta cuestión a lo expuesto en el apartado seis.

Este artículo 15 introdujo importantes novedades respecto al anterior artículo 24 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria, modificado por la Ley 25/1995 de 20 de julio. Quizás la más importante fue la eliminación del elemento subjetivo que contenía la anterior regulación al exigir que los actos o negocios que se pretendían gravar mediante la figura del fraude de ley se hubieran cometido “con el propósito de eludir el tributo”. La eliminación de esta expresión en el actual artículo 15, ha supuesto la objetivación del presupuesto de hecho del fraude de ley que ya no requiere que concurra un ánimo defraudatorio en el sujeto. La justificación de este cambio se encuentra, como se señala GARCÍA NOVOA (2003:14), en

la íntima unión (...) entre la ausencia de una motivación económica distinta a la obtención de un ahorro fiscal (...) y el recurso a ‘actos o negocios inusuales’ para usar las formas jurídicas de manera abusiva o artificiosa, (que) supone que tal propósito se deducirá de los datos objetivos de la operación realizada.

En otras palabras, el elemento subjetivo que anteriormente se exigía de manera expresa se entiende implícito en los requisitos objetivos de artificiosidad y ausencia de motivo económico distinto del ahorro fiscal que establece la regulación actual. Esta irrelevancia del elemento subjetivo es, como veremos, uno de los argumentos que se esgrime contra la posibilidad de sancionar las operaciones en fraude de ley. A pesar de ello, los efectos derivados de la declaración de fraude no han variado en gran medida con la entrada en vigor de la Ley 58/2003, General Tributaria. La solución que preveía el artículo 24 también suponía la aplicación de la norma eludida y la consecuente eliminación de las ventajas fiscales obtenidas, con el devengo, en su caso, de intereses de demora y sin la posibilidad de imponer sanciones.

La otra gran novedad que ha introducido el actual artículo 15 respecto al 24 de la anterior Ley 230/1963, es la eliminación del componente analógico que este parecía contener. Pues al hablar de un resultado *equivalente* tradicionalmente se entendía que el

obligado tributario realizaba un hecho *equivalente* y que, por lo tanto, el artículo 24 aplicaba la norma eludida por analogía. Lo cual suponía una excepción a la prohibición contenida en el artículo inmediatamente anterior de “extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible”. Una excepción prevista expresamente por el artículo 24.1 que aclaraba que “(p)ara evitar el fraude de ley se entenderá que no existe extensión del hecho imponible”, confirmando así la hipótesis de que la aplicación de la norma eludida se hacía por analogía. Pues bien, la nueva redacción de la cláusula general anti-elusoria en nuestro ordenamiento, al evitar hablar de un hecho *equivalente* y eliminar la excepción a la prohibición general de analogía en el ámbito tributario, depura, al menos formalmente, el componente analógico de la figura del fraude de ley. Dedicaremos el apartado cuatro de este trabajo a analizar en mayor profundidad la posible pervivencia de este componente analógico en la figura que actualmente recoge nuestro ordenamiento así como las consecuencias que de ello derivan.

3. DELIMITACIÓN DE LA FIGURA DEL FRAUDE DE LEY EN EL ORDENAMIENTO

Una vez definido el concepto del fraude a la ley tributaria en nuestro ordenamiento, es preciso diferenciarlo de una serie de figuras que le son afines y que pueden dar lugar a confusión. En este apartado se expondrán las principales notas características apuntadas por la doctrina que diferencian a estas de la figura del fraude de ley. Haciendo especial hincapié en la distinción entre fraude de ley y simulación por constituir, probablemente, una de las polémicas históricas del Derecho Tributario, por las consecuencias que de ello derivan en cuanto a la posibilidad de aplicar sanciones en los casos de fraude.

Algunas de estas figuras no excluyen la posibilidad de declarar conflicto en la aplicación de la norma tributaria puesto que ambas se pueden dar conjuntamente. Un ejemplo apuntado en el apartado anterior al hablar sobre el requisito de artificiosidad exigido por el artículo 15.1 LGT, es el del negocio indirecto. Este tiene lugar cuando las partes utilizan un negocio distinto del previsto para obtener ese resultado. Es decir, el fin típico del negocio empleado difiere del que le han dado las partes. Esta nota de artificiosidad, como veíamos, es condición necesaria pero no suficiente para que proceda la declaración de fraude. Por lo tanto, es evidente, en palabras de PÉREZ ROYO (2007:243), que “aunque no todo negocio indirecto tenga necesariamente una finalidad de fraude, todo negocio en fraude de ley es un negocio indirecto”.

De mayor relevancia y dificultad práctica resulta la distinción entre fraude de ley y economía de opción. FALCÓN Y TELLA (2011:2) se refiere a esta tarea como “(u)no de los problemas fundamentales del ordenamiento tributario (que) consiste en encontrar un criterio que permita determinar con un mínimo de seguridad cuando estamos ante una economía de opción y cuando ante un abuso que debe corregirse”. MARTÍN QUERALT et al. (2013:171) definen la economía de opción como una figura que “permite que un determinado contribuyente acomode su actuación a la forma que le resulte menos gravosa, de entre todas las que ofrece el ordenamiento”. Una posibilidad, que se diferencia del fraude de ley en que “no entraña un abuso de las formas jurídicas”. Por lo tanto, sería más preciso hablar de una distinción entre fraude de ley y economía de opción lícita, porque, en cuanto que todo fraude de ley implica una configuración de

la actuación para que resulte menos gravosa, todo fraude de ley implica una economía de opción.

En esta línea FALCÓN Y TELLA (1995:60) señala que

no se trata de gravar a través del expediente de fraude de ley todas las economías de opción, que en principio deben presumirse queridas por el legislador, (...), sino sólo aquellas en que el beneficio que se consigue resulte radicalmente incompatible con el sistema de valores implícito en el sistema tributario.

Una excepción que, según este autor, sólo se justifica “ante la convicción de que siempre habrá algunos contribuyentes que encuentren caminos en los que el legislador no ha podido pensar pero que, de haber reparado en ellos, los habría gravado necesariamente”. En otras palabras, sólo es admisible el recurso a la figura del fraude de ley como mecanismo para gravar determinadas economías de opción, cuando estas sean abiertamente contrarias a los principios y valores del ordenamiento jurídico y cuando se estime que no pudieron ser razonablemente previstas por el legislador. En caso contrario, incluso cuando el legislador las pudo prever pero no lo hizo por error, habría que entender que la economía de opción es lícita.

Otra figura cercana a la de conflicto en la aplicación de la norma tributaria es la potestad de que tiene la Administración recalificar las operaciones de los obligados tributarios conforme al artículo 13 LGT. Este artículo establece lo siguiente:

Las obligaciones tributarias se exigirán con arreglo a la naturaleza jurídica del hecho, acto o negocio realizado, cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hubieran dado, y prescindiendo de los defectos que pudieran afectar a su validez.

Este artículo, por lo tanto, faculta a la Administración para otorgar a los negocios que realicen los obligado tributarios la calificación que más se corresponda con su naturaleza jurídica⁷, con independencia de la forma y denominación que estos hayan decidido darle. Serán pues de aplicación las normas tributarias que correspondan a esa verdadera naturaleza jurídica del negocio realizado y no las que los obligado tributarios, conscientemente o por error, pretendieron aplicar. El último inciso del artículo que

⁷ Una cuestión que históricamente ha suscitado polémica entre la doctrina, era si cabía la posibilidad de acudir conceptos que no fuesen jurídicos (por ejemplo económicos o científicos) para determinar la naturaleza de los negocios u operaciones. La referencia a “la naturaleza jurídica del hecho” deja claro que, aunque cabe acudir a conceptos ajenos al Derecho Tributario, estos deben ser en cualquier caso conceptos jurídicos.

establece la irrelevancia de los defectos que pudieran afectar a la validez del negocio, pretende evitar que se pueda eludir la recalificación y la consecuente aplicación de la norma tributaria correspondiente mediante la introducción intencionada de defectos que afectarían a su validez si se llegase a impugnar el negocio, pero que, mientras tanto, no impidan que tenga efectos. Es decir, la existencia de esos defectos no impedirá que se aplique el tributo correspondiente. El ejemplo que pone PÉREZ ROYO (2007:240) es el de los arrendamiento de seis o más años, que, según el artículo 1280 CC, deben constar en escritura pública siempre que deba perjudicar a un tercero. Si el legislador no hubiera incluido el último inciso del artículo 13 LGT, arrendador y arrendatario podrían evitar la aplicación del tributo sobre el arrendamiento poniéndose de acuerdo para incumplir el requisito de documentación en escritura pública.

La diferencia entre esta figura y el fraude de ley, radica en que la segunda hace referencia a aquellos casos en que los negocios que se pretenden recalificar presentan unos rodeos o artificios tales que permiten llegar a la conclusión de que su única motivación era reducir la carga fiscal. Un resultado que debe, además, ser contrario a la finalidad de la norma que se pretendió eludir. La calificación, por lo tanto, no requiere que se cumplan los requisitos exigidos por el artículo 15 LGT, simplemente que el negocio realizado sea distinto del que se deduce de su naturaleza jurídica.

Pasamos ahora a analizar de una de las cuestiones, probablemente, más problemáticas en el ámbito del Derecho tributario: la distinción entre fraude de ley y simulación. La simulación esta recogida en nuestro ordenamiento en el artículo 16 de Ley 58/2003, General Tributaria⁸. Este, sin embargo, ofrece pocos detalles sobre su concepto, simplemente se limita a hacer referencia a “los actos o negocios en los que exista simulación”. Por ello es necesario acudir a la jurisprudencia y a la doctrina para concretar el alcance de esta figura. La importancia de distinguirla del fraude de ley, radica en la gran diferencia que existe entre la solución prevista para uno y otro caso. Así, aunque ambas prevén la aplicación de la norma eludida, mientras en los casos del

⁸ Artículo 16.

“1. En los actos o negocios en los que exista simulación, el hecho imponible gravado será el efectivamente realizado por las partes.

2. La existencia de simulación será declarada por la Administración tributaria en el correspondiente acto de liquidación, sin que dicha calificación produzca otros efectos que los exclusivamente tributarios.

3. En la regularización que proceda como consecuencia de la existencia de simulación se exigirán los intereses de demora y, en su caso, la sanción pertinente”.

artículo 15 LGT se excluye la posibilidad de imponer sanciones, en los del 16 esta exclusión no opera.

Una de las exposiciones más completas de nuestra jurisprudencia sobre las diferencias que existen entre simulación y fraude de ley, quizás sea la que realizó el Tribunal Constitucional con motivo de la sentencia 120/2005 de 10 de mayo. En su fundamento jurídico 4º esta establece que “(e)n el fraude de ley (tributaria o no) no hay ocultación fáctica sino aprovechamiento de la existencia de un medio jurídico más favorable (..) al efecto de evitar la aplicación de otro menos favorable”, por lo tanto, “la actuación llevada a cabo es transparente, por más que pueda calificarse de estratagema tendente a la reducción de la carga fiscal”. En cambio, la simulación “entraña como elemento característico la presencia de un engaño u ocultación maliciosa de datos fiscalmente relevantes”. Esta postura que distingue en función de que se haya producido una ocultación de datos objetivos por parte del obligado tributario, ha gozado de amplio respaldo entre la doctrina. PÉREZ ROYO (2007:245), por ejemplo, afirma que “(e)xiste simulación comercial cuando las partes se ponen de acuerdo para hacer parecer ante terceros unas relaciones que no se corresponden con la realidad”. Es importante, añadir la distinción que, en línea con este concepto de simulación, suele hacerse entre simulación absoluta y relativa. Teniendo lugar la primera cuando tras la apariencia externa no se esconde nada, y la segunda cuando se esconde un negocio distinto del aparentemente realizado. Un ejemplo frecuentemente citado de simulación absoluta sería el del vendedor que extiende una factura documentando una entrega de bienes o prestación de servicios que en realidad no se ha producido. Si lo que en realidad se encubre es una donación, porque las partes acordaron que no se pagaría el precio, lo que habría es una simulación relativa⁹.

Esta definición de la simulación parece establecer una clara frontera con los supuestos de fraude de ley: que exista o no una deformación de la realidad subyacente a los negocios realizados. Sin embargo, la distinción en la práctica no resulta ni mucho menos tan sencilla. De hecho, no son pocos los autores que han criticado esta formulación, en su opinión, simplista y han propuesto un concepto de ocultación más amplio que el meramente objetivo. Dificultando aún más, en mi opinión, la distinción entre fraude de ley y simulación. En esta línea, ROSEMBUJ (1999:99) defiende que “ni

⁹ PÉREZ ROYO, F., *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, 17ª ed., Pamplona, 2007, Civitas.

toda la evasión (entendida como ocultación) se explica por la simulación, ni la simulación es la matriz de todos los comportamientos evasores”. Es decir, no cabría, según este autor, limitar el concepto de ocultación a los supuestos de simulación, lo cual, le restaría utilidad como criterio diferenciador. Así mismo, ALONSO MADRIGAL (2006:183) afirma que existe ocultación tanto en los casos de simulación como en los de fraude de ley porque en ambos o “no se presenta declaración o se presenta una declaración en la que se omiten total o parcialmente operaciones (...) que inciden en la determinación de la deuda tributaria”. En la simulación, la verdadera finalidad buscada por las partes se ocultaría tras una apariencia jurídica, mientras que en el fraude de ley ese encubrimiento se realizaría a través de una realidad jurídica, esto es a través de uno o varios negocios queridos en sí mismos pero que ocultan un propósito distinto del que se les presume. Por lo tanto, tanto en uno como en otro habría ocultación.

Esta postura ha dado lugar a pronunciamientos jurisprudenciales contradictorios y difícilmente conciliables con el principio de seguridad jurídica, entre los que destaca la STS de 30 de mayo de 2011 (RJ 2011, 4838). En esta sentencia el tribunal desestimó el recurso de casación interpuesto por una sociedad frente a la calificación como dividendos de una reducción de capital con devolución de aportaciones y simultáneo aumento de capital con cargo a reservas por el mismo importe. La sentencia concluye que la operación realizada es en realidad un reparto de dividendos con cargo a reservas que por lo tanto debe tratarse como tal, aplicando la retención a cuenta correspondiente.

El primer aspecto llamativo, y en mi opinión criticable, de este pronunciamiento es el respaldo a una actividad de recalificación por parte de la Administración sin que mediase declaración alguna sobre la existencia de simulación y sin la apertura del expediente específico que exige el artículo 15 LGT para la declaración de conflicto en la aplicación de la norma tributaria. Pero si cabe aún más preocupante es que ni siquiera la propia sentencia aclare si se trata de un caso de simulación o de fraude de ley, al parecer, bajo el pretexto de que son figuras superpuestas entre las que la Administración puede optar arbitrariamente. Así, se afirma que

es casi innecesario tratar de subsumir el conjunto operativo llevado a cabo en la categoría de negocio simulado o disimulado, negocio en fraude de ley, negocio indirecto, negocio fiduciario y/o demás especialidades de los negocios jurídicos anómalos, pues en realidad lo único que se produce es un intento de obtener un

tratamiento fiscal improcedente al reparto de dividendos.

Esta afirmación es cuanto menos sorprendente, teniendo en cuenta que la LGT regula en su artículo 13 la calificación, en el 15 el fraude de ley y en el 16 la simulación, y prevé exigencias procedimentales y consecuencias muy distintas para cada una de ellas. Sobre todo en relación a la posibilidad de aplicar sanciones en los casos en que se aprecie que ha existido simulación. Difícilmente puede sostenerse que la interpretación que realiza el Tribunal Supremo en esta sentencia es acorde a la voluntad del legislador que optó por otorgar una definición tan distinta a cada una de estas figuras. En opinión de FALCÓN Y TELLA (2011) la renuncia a enmarcar el supuesto en una figura concreta “supone pura y simplemente la renuncia a resolver en Derecho” ya que “bastaría con afirmar que un determinado tratamiento fiscal es ‘improcedente’, para exigir cantidades adicionales, aunque no estén previstas en la norma, eludiendo así la obligación de motivar las liquidaciones (y las sentencias)”.

La confusión parece estar en la utilización, por parte del tribunal, de un concepto de causa excesivamente amplio conocido con el nombre de simulación en la causa. Este implica (en línea con las posturas previamente expuestas de ROSEMBUJ (1999) y ALONSO MADRIGAL (2006)) entender que también existe simulación cuando el negocio realizado no era el verdaderamente querido por las partes, que únicamente optaron por ese para obtener un ahorro fiscal. Es decir, “lo simulado” en este caso sería la causa del contrato. Lo cual, como reconoce la propia sentencia,

produce la confluencia y posible superposición entre fraude de ley y simulación, que dificulta extraordinariamente su distinción, haciendo depender la consideración de una u otra figura, en cada caso concreto de la labor de interpretación y de calificación que corresponde, primero, a la Administración tributaria y, luego, a los Tribunales.

No resulta difícil de comprender que hacer depender la calificación del supuesto, con las consecuencias que ello conlleva en cuanto a la posibilidad de aplicar sanciones, de la interpretación (arbitraria) que haga la Administración o los Tribunales supone atentar contra la seguridad jurídica del ordenamiento. Es necesario, por lo tanto, acudir a un concepto de simulación que evite que se produzca esa “superposición” que describe el TS. Y eso es precisamente lo que hace el concepto de causa en sentido objetivo al que hacemos referencia en nuestra primera definición. Que, al no entrar a valorar el móvil fiscal del sujeto, si la apariencia externa coincide en sentido objetivo con la realidad

jurídica (es decir, si no existe ocultación fáctica) considera que la causa del contrato no es simulada. Por lo tanto, en palabras de FALCÓN Y TELLA (2011a:10), “(e)l hecho de que el negocio se haya querido únicamente por razones fiscales no implica que no exista causa, al menos en sentido objetivo, y esto debe ser suficiente a efectos fiscales”. Esta definición de causa, permite delimitar claramente los supuestos de conflicto en la aplicación de la norma tributaria de los de simulación. E impide concluir que los hechos sobre los que versa la STS de 30 de mayo de 2011 sean constitutivos de simulación, ya que la causa de las operaciones de reducción y simultanea ampliación de capital, al menos en sentido objetivo, no era simulada. En todo caso, podrían constituir fraude de ley, lo cual excluiría evidentemente la imposición de sanciones.

Pero la anterior Ley 230/1963, General Tributaria (hay que tener en cuenta que los hechos ocurrieron en 1999), al igual que la actual, ya exigía acudir a un procedimiento especial para la declaración de fraude de ley, por lo que desde un punto de vista formal y al haber obviado la Administración ese trámite, la sentencia debería haber estimado el recurso y anulado la liquidación. Pero, en opinión de FALCÓN Y TELLA (2011a) - la cual comparto - incluso desde un punto de vista material resulta improcedente apreciar que existe fraude de ley en el caso objeto de la citada sentencia.

El argumento en el que se basa la sentencia para recalificar la operación es que el único motivo que justifica la operación de reducción de capital con devolución de aportaciones y simultanea ampliación de capital es obtener un mejor tratamiento fiscal del que derivaría de un reparto de dividendos. Sin embargo, como hemos visto en el apartado anterior, la declaración de conflicto en la aplicación de la norma tributaria exige otro requisito: que los negocios sean notoriamente artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido. Por lo tanto, la mera inexistencia de un motivo económico distinto del ahorro fiscal, a diferencia de lo que parece sostener el TS, no implica por sí sola la existencia de fraude de ley.

Pero es que además el artículo 15.1.b) LGT exige que de los actos que se pretenden declarar cometidos en fraude de ley “no resulten efectos jurídicos o económicos relevantes, distintos (...) de los efectos que se hubieran obtenido con los actos o negocios usuales o propios”. En mi opinión, no hay duda de que de la operación objeto de la sentencia derivan unos efectos económicos muy distintos y relevantes de los que produce un reparto de dividendos con cargo a reservas. Según la normativa vigente

cuando ocurrieron los hechos (artículo 31 de la Ley 40/1998), la reducción de capital con devolución de aportaciones supone una reducción del valor de adquisición de los valores, hasta su anulación, tributando el resto como ganancia patrimonial¹⁰. Una reducción del valor de adquisición que afectará a la ganancia o pérdida patrimonial que se genere cuando se vendan esos valores en el futuro, y que no se ve afectada por la simultánea ampliación de capital. En el reparto de dividendos con cargo a reservas, en cambio, esa disminución del valor de adquisición no se produce. Por lo tanto, en cuanto que ambas opciones producen distintos resultados para el obligado tributario y que este goza de absoluta libertad para alterar el nivel de capital social de la sociedad (siempre que respete los límites mínimos), hay que concluir que se trata de una economía de opción querida por el legislador y, por supuesto, lícita.

Por si no fuera suficiente, en el apartado anterior hemos visto que la jurisprudencia comunitaria (así como el TC, ver sentencia 120/2005 de 10 de mayo) ha venido exigiendo que el resultado obtenido sea contrario a la finalidad de la norma para que proceda la declaración de fraude de ley. Un requisito que hay que entender está contenido implícitamente en el artículo 15 LGT y es de obligada observancia. Por lo tanto, para proceder a su recalificación, habría que demostrar que la operación acordeón realizada es contraria a la finalidad de la Ley 40/1998, vigente en el momento en el que tuvo lugar. En mi opinión, resulta evidente que quien recupera su inversión inicial no pone de manifiesto una capacidad económica que pueda ser objeto de gravamen, en tanto no recupere más de lo que aportó. No se sostiene, por lo tanto, que la norma pretendiese equiparar el tratamiento fiscal de quien distribuye fondos de la sociedad vía reducción de capital al de quien lo hace vía reparto de dividendos con cargo a reservas. La actual Ley 35/2006, del IRPF, en su artículo 33.3.a) confirma esta postura al establecer que “se considerará que las reducciones de capital, cualquiera que sea su finalidad, afectan en primer lugar a la parte del capital social que no provenga de beneficios no distribuidos, hasta su anulación”. Si bien es cierto que esta ley no estaba vigente al tiempo en que tuvieron lugar los hechos, hay que asumir que existe cierta continuidad en la regulación y que procede acudir a la norma vigente para interpretar la anterior. En este sentido, en palabras de FALCÓN Y TELLA (2011a:13), “la nueva regulación ha dejado claro que en caso de devolución de aportaciones, no existe renta

¹⁰ FALCÓN Y TELLA, R., “Reducción de capital con devolución de aportaciones y ampliación con cargo a reservas (STS 30 de mayo 2011): ¿dividendos?”, *Quincena Fiscal*, nº 19, 2011, p. 7-14.

alguna hasta que se anula completamente el valor de adquisición, y que se entiende devuelto el capital antes que los beneficios no distribuidos”. Es decir, no sólo distingue entre el tratamiento de una y otra operación sino que, en caso de duda, presume que las devoluciones se hacen en concepto de reducción de capital antes que en el de reparto de dividendos. Difícilmente se puede defender, pues, que el resultado obtenido por la operación acordeón es contrario a la finalidad de la norma eludida.

En definitiva, sirviéndonos de la STS de 30 de mayo de 2011, hemos analizado los problemas que genera la utilización del concepto de simulación en la causa a la hora de distinguir los casos del artículo 16 LGT de los de conflicto en la aplicación de la norma tributaria. Unos problemas que se solventan acudiendo a una definición de “causa” en sentido objetivo. Esta definición, sin embargo, impediría la posibilidad de apreciar que en el caso objeto de la mencionada sentencia existió simulación. Quedaría, por lo tanto, la posibilidad de que los actos fuesen constitutivos de fraude de ley. Pero el hecho de que el artículo 15 LGT impida que se declare que existe fraude en los casos en los que meramente hay una ausencia de motivos económicos distintos del ahorro fiscal, unido a la existencia de unos efectos económicos indudablemente relevantes derivados de la reducción de capital con devolución de aportaciones y a la no contravención de la finalidad de la norma eludida, también debería haber llevado al Tribunal a estimar el recurso.

4. FRAUDE DE LEY, LAGUNA NORMATIVA Y ANALOGÍA

El artículo 14 LGT establece la siguiente prohibición de analogía en el ámbito tributario:

No se admitirá la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible, de las exenciones y demás beneficios o incentivos fiscales.

Esta prohibición contrasta con lo previsto por el artículo 4 del Código Civil en su apartado 1, que declara la procedencia de la aplicación analógica de las normas cuando entre los supuestos “se aprecie identidad de razón”. Exceptuando, eso sí, en su segundo apartado “las leyes penales, las excepcionales y las de ámbito temporal”. El carácter supletorio de este artículo (declarado en el apartado 3 del mismo artículo) respecto a las normas específicas del Derecho Tributario, nos conducen a la conclusión de que no existe una prohibición general de la analogía en el ordenamiento tributario. Muy al contrario, como señalan MARTÍN QUERALT et al. (2013:167), “hay que convenir que la analogía en Derecho Tributario está admitida con carácter general y sólo será inaplicable cuando esté expresamente prohibida”. Esto es, cuando suponga la extensión “del hecho imponible, de las exenciones y demás beneficios o incentivos fiscales”. Fuera de esos casos, y siempre que exista identidad de razón entre los supuestos, la analogía parece estar admitida en nuestro ordenamiento tributario. La pregunta que se plantea es si la aplicación de la figura del fraude de ley se encuentra entre estos supuestos expresamente excluidos por la LGT. Es decir, si supone una extensión “mas allá de sus términos estrictos” del hecho imponible.

Resulta pertinente en este punto mencionar la tradicional distinción entre analogía *legis* y analogía *iuris* que realizó WINDSCHEID (1857). Para este autor, la analogía *iuris* manifiesta una verdadera actividad de producción de Derecho, puesto que supone la creación de una nueva norma que antes no era aplicable, mientras que la analogía *legis* hace referencia a una actividad de aplicación del Derecho para abarcar casos no previstos en sus términos pero sí en su justificación. La analogía *iuris* se podría identificar con el concepto de integración analógica, generalmente más problemático

con las exigencias de seguridad jurídica y del principio de legalidad; y la analogía *legis* con el de interpretación extensiva, cuyo fin es revelar la verdadera voluntad del legislador. El informe de la Comisión para el estudio del borrador del anteproyecto de la LGT de 2003 afirmaba “que la prohibición de analogía no impide una interpretación extensiva, cuando proceda, de las normas tributarias”. Por lo tanto, la conclusión de que la figura del fraude de ley supone una verdadera extensión del hecho imponible prohibida por el artículo 14 LGT, podría depender de la medida en que consideremos que se aproxima más al concepto de analogía *iuris* que al de analogía *legis*.

FALCÓN Y TELLA (1995) es un firme defensor de la postura que considera que la figura del fraude de ley implica una extensión analógica del hecho imponible, que, de no estar excepcionalmente habilitada precisamente por la cláusula general anti-elusoria del ordenamiento, estaría entre los supuestos prohibidos a que se refiere el artículo 14 LGT. Este autor sostiene que ese carácter analógico lo revela la propia redacción del artículo 24 de la anterior Ley 230/1963, General Tributaria, analizado en el apartado segundo de esta investigación. Que, en su primer apartado, hace referencia a actos “que produzcan un resultado equivalente”, de lo que se deduce que el obligado tributario no ha realizado el hecho imponible sino un hecho equivalente, que, de no ser por la aplicación analógica de la norma, no quedaría sometido a gravamen. La elusión de la norma se produce, pues, mediante la no realización del hecho imponible, por lo que se hace necesario ampliar sus efectos más allá de lo que indican sus términos estrictos para dar un determinado tratamiento fiscal a esos actos. Este recurso a la aplicación de la norma eludida por analogía, queda evidenciado por la referencia expresa que hace el artículo 24.1 a la prohibición de analogía contenida en el artículo inmediatamente anterior¹¹: “Para evitar el fraude de ley se entenderá que no existe extensión del hecho imponible”. Lo cual revela que la declaración de fraude de ley supone una excepción que, de no estar expresamente prevista por la cláusula general, entraría en el ámbito de la prohibición de analogía de la LGT.

Es cierto, como se expuso en el segundo apartado de esta investigación, que la nueva redacción de la cláusula general anti-elusoria de nuestro ordenamiento en el artículo 15

¹¹ Artículo 23:

“3. No se admitirá la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible o el de las exenciones o bonificaciones”.

de la Ley 58/2003, General Tributaria, ha eliminado, al menos formalmente, el componente analógico que contenía el anterior artículo 24. Pero la pregunta que hay que hacerse es si en un sentido material, ese componente analógico persiste en la actual regulación. Mi opinión es que sí lo hace. Porque aunque, para evitar la polémica, ya no se deduzca de la literalidad del precepto, la identidad material entre ambas figuras - salvo en la eliminación del elemento subjetivo que ahora se considera implícito a los requisitos del artículo 15 de la actual LGT¹² - es absoluta. Y por lo tanto, no puede decirse que, materialmente, se haya eliminado el componente analógico que indudablemente contenía el artículo 24 de la Ley 230/1963, General Tributaria.

¿Cómo se justifica que el legislador plantee esta excepción frente a una prohibición prevista para salvaguardar la seguridad jurídica en el ordenamiento y asegurar el respeto al principio de legalidad? La respuesta, nuevamente apuntada por FALCÓN Y TELLA (1995), descansa en la naturaleza de “cláusula de cierre” del sistema que actualmente tiene el artículo 15 LGT y anteriormente el 24. Así, es cierto que el legislador podría haber colmado algunas de las lagunas normativas que existen en nuestro ordenamiento mediante el establecimiento de hechos impositivos complementarios, pero en ningún caso podría haber previsto y regulado expresamente todas las economías de opción que los obligados tributarios son capaces de idear con el fin de eludir el tratamiento fiscal que el legislador quiso dar a esa operación. Es precisamente en estos casos en los que se justifica la aplicación de la cláusula de fraude de ley, para evitar que se pueda eludir el tributo a través de la identificación de lagunas normativas imprevisibles para el legislador, que, de haberlas previsto, necesariamente habría ampliado el hecho imponible para gravar esa situación. FALCÓN Y TELLA (1995:67) lo expresa en los siguientes términos:

(El fraude de ley) no puede ser concebido como un remedio frente a los defectos de técnica legislativa, sino como un mecanismo de cierre del sistema que permite gravar aquellos hechos a los que ni ha llegado ni, por muy diligente que fuera, podría haber llegado el legislador. Pues no parece que los defectos o silencios de la Ley puedan volverse en contra del particular.

Por lo que siempre que el legislador haya podido prever razonablemente la existencia de una determinada economía de opción, resultaría improcedente acudir al expediente de

¹² Ver apartado dos sobre el concepto de fraude de ley.

fraude de ley para aplicar por analogía la norma eludida. Porque hay que asumir que si el legislador pudo regularla expresamente y no lo hizo, aunque fuese por error, fue porque quiso que quedara excluida del hecho imponible. En este sentido, el *silencio de la Ley no puede volverse contra el particular*. Y esto es precisamente lo que se intenta evitar al añadir el requisito implícito de que el resultado obtenido mediante los actos notoriamente artificiosos y carentes de motivo económico distinto del ahorro fiscal sean contrarios a la finalidad de la norma eludida para que proceda la declaración de conflicto en la aplicación de la norma tributaria¹³.

Sin embargo, autores como PALAO TABOADA (2003) y ALONSO MADRIGAL (2006) entre otros, han criticado esta formulación y han defendido que en la declaración de fraude de ley no hay extensión del hecho imponible por analogía. Este último plantea dos situaciones: una en la que los actos en fraude de ley no son subsumibles en el hecho imponible de la norma eludida, en cuyo caso podría haber una laguna normativa y la aplicación de la norma eludida podría constituir una actividad de integración analógica; y otra, en que los actos si son subsumibles tanto en el hecho imponible de la norma de cobertura como en el de la norma eludida, en la que no habría laguna normativa ni recurso a la analogía, simplemente habría una mera “laguna de conocimiento” (por falta de información sobre los hechos) o “de reconocimiento” (por indeterminación de la norma). Este segundo supuesto, se reduciría a un problema de calificación de los hechos conforme a una de las dos normas, y en ningún caso supondría la aplicación de la norma eludida por analogía.

Pero ALONSO MADRIGAL (2006) sostiene que incluso en la primera situación, es decir, cuando no se ha realizado el hecho imponible, tampoco existe una laguna normativa que sea necesario integrar acudiendo a una aplicación de la norma eludida por analogía. En este sentido cita a PALAO TABOADA (2003, citado en la página 168) que afirma que “la norma aplicable existe y es justamente la defraudada, el ordenamiento está completo”, porque el presupuesto de hecho de la norma defraudada “(n)o se realiza en sentido puramente formal; esto es precisamente lo que pretende quien realiza la operación fraudulenta, para la cual tiene que ampararse en una

¹³ Para evitar que actos notoriamente artificiosos y carentes de motivos económicos distintos del ahorro fiscal, pero que el legislador si previó y optó por dejar fuera de la definición del hecho imponible, sean declarados en fraude de ley.

calificación inaceptable; pero sí en sentido sustantivo”. Recurre, por lo tanto, a un concepto de realización del hecho imponible en sentido sustantivo para negar la existencia de una laguna normativa. Es decir, según estos autores, se deduce del propio sentido de las palabras del presupuesto de hecho de la norma defraudada (aunque no en sentido estricto) que se ha realizado el hecho imponible, y, por lo tanto, su aplicación no implica integración analógica. Estaríamos nuevamente ante un problema de interpretación o calificación: implica encajar la operación realizada en una de las normas del ordenamiento, en el que no existe laguna normativa, atendiendo a su naturaleza jurídica. La figura del fraude de ley, no sería más que un instrumento de calificación que introduce el legislador para determinar en qué norma concreta encaja el supuesto cuando se ha intentado minorar la carga fiscal mediante actos notoriamente artificiosos.

Pero para ALONSO MADRIGAL (2006:176), la declaración de fraude de ley no sólo supone la realización del hecho imponible en sentido material, como acabamos de ver, sino también en sentido formal. Porque, la tipificación de la figura en la propia cláusula general anti-abuso supone, según este autor, una extensión del hecho imponible contenido en la norma tributaria específica, y por lo tanto, aunque se evite este último, no se deja de incurrir en el hecho imponible definido en la cláusula general. Lo cual implica entender la norma defraudada “como la suma del presupuesto de hecho previsto en la ley propia de cada tributo y el presupuesto de hecho previsto en el art. 15 de la vigente LGT, o del art. 24 de la Ley anterior”. Esta formulación, nuevamente, descarta la posibilidad de que la norma eludida se esté aplicando por analogía y reduce el problema a una cuestión de calificación o interpretación.

Sin embargo, en mi opinión, hay que preguntarse si a falta de una cláusula general anti-elusoria en el ordenamiento, la aplicación de la norma eludida, supondría una trasgresión de la prohibición de analogía contenida en el artículo 14 LGT. Y, si es así, como creo que es el caso, es necesario plantearse qué exigencias procedimentales y de concreción debe cumplir esa cláusula general para salvaguardar la seguridad jurídica en el ordenamiento así como los principios de legalidad y tipicidad. En este sentido, GARCÍA NOVOA (2004:261) afirma que las cláusulas generales anti-fraude deben estar cubiertas por el principio de reserva de ley “(p)ues supone(n) prever un presupuesto en que se extiende el tributo a casos en que, se entiende que el legislador

hubiera querido el tributo se aplicase”, lo cual debe equipararse a la “creación *ex novo* de un tributo”. Sin embargo, y aún cumpliendo con este requisito, la abstracción con la que necesariamente debe redactarse cualquier cláusula general anti-elusoria para que pueda ser eficaz, en mi opinión, requiere que se limite su aplicación a las situaciones excepcionales mencionadas con anterioridad. Esto es, únicamente a esos casos que siendo completamente imprevisibles para el legislador, de haberlos previsto este los habría incluido en la definición del hecho imponible. Además, como veremos más adelante, esta indefinición del hecho imponible que supone el recurso a la cláusula general, impide la imposición de sanciones en estos casos, pues ello sería constitutivo de analogía *in malam partem* prohibida por el artículo 25.1 CE.

La necesidad de minimizar la quiebra de los principios de seguridad jurídica y tipicidad que supone la declaración de conflicto en la aplicación de la norma tributaria, dado su carácter, en mi opinión, eminentemente analógico, lleva a FALCÓN Y TELLA (1995:70), a concretar una serie de limitaciones adicionales a la aplicación de esta figura. En primer lugar, señala que no cabe apreciar que existe fraude de ley cuando “el ‘hecho equivalente’¹⁴ se encuentra tipificado o de algún modo previsto por la ley tributaria”. Es decir, cuando existe una cláusula especial anti-fraude que regula el supuesto y que, como quedó establecido en el apartado dos de esta investigación, debe interpretarse restrictivamente. Un ejemplo frecuentemente citado por la doctrina de la operatividad de esta limitación, hace referencia al artículo 30.1 de la Ley 29/1987, de 18 diciembre, que regula el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, que establece que las donaciones realizadas por un mismo donante a un mismo donatario dentro del plazo de tres años, se considerarán una sola donación a efectos fiscales. Como no podría ser de otra forma, esta previsión impide que se aplique la cláusula general del artículo 15 LGT para considerar que las donaciones realizadas en un plazo superior a tres años se fraccionaron con el fin de minorar la carga fiscal y deban considerarse una sola donación. Es decir, la cláusula especial desplaza a la general y limita su ámbito de aplicación.

Tampoco cabría apreciar que existe conflicto respecto a operaciones que, en el momento de aprobación de la norma tributaria, ya se venían realizando, aunque fuese

¹⁴ En referencia a la redacción del artículo 24 de la anterior Ley 230/1963, General Tributaria.

ocasionalmente. Pues en este caso habría que entender que el legislador ya conocía, o debió haber conocido, que existía esa economía de opción, y si decidió no incluirla expresamente en el presupuesto de hecho de la norma, fue porque no quiso hacerlo. Y en ningún caso, sería aceptable la extensión del hecho imponible de la norma eludida por analogía.

La misma lógica es aplicable a “las operaciones inéditas en el momento de aprobarse la ley tributaria presuntamente eludida, pero que con posterioridad devienen habituales en la práctica de los negocios”¹⁵. Hay que entender que en estos casos, si el legislador hubiera querido incluir las operaciones en la definición del hecho imponible, habría reaccionado mediante la pertinente reforma de legislativa. Por lo tanto, si no lo hizo fue porque quiso que quedaran excluidas.

Un ejemplo de esta situación podría ser la generalización, desde principios de los noventa, de las operaciones de inversión en títulos de deuda pública austriaca para generar pérdidas patrimoniales compensables¹⁶. Las respuestas jurisprudenciales a estas operaciones han sido ciertamente heterogéneas, alternando entre resoluciones favorables a los contribuyentes (STS de 15 de noviembre de 2001, STSJ Valencia de 1 de marzo de 2003 y STSJ La Rioja de 15 de noviembre de 2001 entre otras) y resoluciones que apreciaban desde la existencia de fraude de ley (STSJ Navarra de 23 de septiembre de 2003 y STSJ Aragón de 7 de mayo de 2003 entre otras) hasta la de un negocio indirecto (Resolución del TEAR de La Rioja de 24 de noviembre de 1997), pasando por la necesidad de resolver el problema acudiendo a una interpretación económica de las normas (STSJ Madrid de 4 de diciembre de 2002)¹⁷. Sin embargo, resulta interesante la reflexión que hace el Tribunal Supremo en el fundamento jurídico 4º de su sentencia de 25 de junio de 2004, en la que critica

¹⁵ FALCÓN Y TELLA, R., “El fraude a la ley tributaria como mecanismo para gravar determinadas economías de opción”, *Revista Técnica Tributaria*, nº 1, 1995, p. 55-73.

¹⁶ Estas operaciones consistían en la compra de los bonos austriacos poco antes del vencimiento del cupón. Tras el cobro de los intereses, se vendían los títulos a un precio más bajo y se generaba una pérdida patrimonial que se podía compensar con las plusvalías que hubiera obtenido el contribuyente. La ventaja derivaba del hecho de que el Convenio entre los dos países establecía que el cobro de los intereses sólo podía gravarse en Austria, donde según la legislación interna estaban exentos. (CAYÓN GALIARDO y HERRERA MOLINA, 2005)

¹⁷ CAYÓN GALIARDO, A. y HERRERA MOLINA, P. M., “Los bonos austriacos: ¿Un giro radical en la jurisprudencia del Tribunal Supremo?”, *Quincena Fiscal*, nº 6, 2005, p. 11-22.

el empecinamiento de la Administración Tributaria en mantener el gravamen del cupón corrido, aún a sabiendas de que no existe rendimiento, (...) primero (afirmando) que los bonos austriacos no eran deuda pública de Austria, luego que la buena fe impedía la aplicación del art. 11 del Convenio, para terminar echándole la culpa al propio Convenio, en lugar, como era lo propio, de haber promovido la necesaria modificación de nuestro Derecho interno.

Mediante esta afirmación, el TS parece reconocer la obligación del legislador de resolver las situaciones que pueden constituir fraude de ley y que han devenido habituales en el tráfico, a través del correspondiente trámite legislativo. Una obligación que impide apreciar que existe fraude de ley cuando este no se ha llevado a cabo, porque hay que entender que se trata de una situación consentida por el silencio del legislador.

La última limitación que señala FALCÓN Y TELLA (1995) a la aplicación de la figura del fraude de ley- la cual, al igual que las anteriores, comparto – hace referencia a la posibilidad de utilizarla para obtener una aplicación retroactiva de las normas tributarias. Cuando se produce una modificación del régimen tributario, sin que se declare expresamente la retroactividad de las nuevas disposiciones, tampoco, como es obvio, cabe conseguir esa aplicación retroactiva mediante el recurso a la figura del fraude de ley. Pues si el legislador hubiese querido darles ese tratamiento (dentro de los límites legales) lo habría hecho expresamente.

5. EL FRAUDE DE LEY COMO ILÍCITO

El debate sobre la licitud de los actos cometidos en fraude de ley está íntimamente relacionado con la cuestión que se acaba de exponer sobre si la aplicación de esta figura supone o no una excepción a la prohibición general de analogía contenida en el artículo 14 LGT. Generalmente, si se sostiene que el fraude de ley implica la realización del hecho imponible (aunque sea en sentido sustantivo) y, por lo tanto, el nacimiento de la obligación tributaria, se suele defender que los actos son ilícitos; si, en cambio, se entiende que el nacimiento de la obligación tributaria es el resultado de la aplicación analógica de la norma eludida, cuyo hecho imponible nunca se ha llegado a realizar, esos actos no dejarían de ser actos lícitos. Sin embargo, esta apreciación depende, en gran medida de la definición que se adopte del concepto de “acto ilícito”.

ALONSO MADRIGAL (2006) (que además, como hemos visto, sostiene que la declaración de fraude de ley no implica ninguna actividad de integración analógica) recurre a la definición de “ilícito” formulada por KELSEN (1979:129) desde la perspectiva de la teoría general del Derecho, según la cual es ilícita “la conducta de aquel hombre contra quien, o contra sus allegados se dirige la sanción”¹⁸. Es ilícito por lo tanto, para este autor, todo acto para el que se haya previsto una sanción con independencia de que exista integración analógica. Lo cual conduce a la conclusión de que “un acto no se sanciona porque sea constitutivo de un ilícito, sino que es un acto ilícito porque se sanciona”¹⁹.

Esta construcción - en mi opinión excesivamente formalista - requiere además concretar qué se entiende por “sanción”. Pues si se reduce el concepto de sanción al de sanción penal²⁰, está claro (porque así lo establece el artículo 15.3 LGT) que los actos constitutivos de fraude de ley serían actos lícitos. ALONSO MADRIGAL (2006:163), nuevamente en alusión al trabajo de KELSEN (1979), considera que constituye una

¹⁸ Citado por ALONSO MADRIGAL (2006) en la página 162.

¹⁹ ALONSO MADRIGAL, F. J., “Fraude a la Ley tributaria, ilícito e infracción tributaria”, *ICADE, Revista cuatrimestral de las Facultades de Derecho y Ciencias Económicas y Empresariales*, nº 68, mayo-agosto 2006, p. 163.

²⁰ Como parece deducirse de la lectura del artículo 15.3 LGT que se limita a excluir la imposición de “sanciones”.

sanción “todo acto coactivo que tiene por objeto la privación de un bien ejercido por una autoridad como consecuencia de la conducta de un individuo”. Es decir, en la medida en que la declaración de fraude de ley supone la aplicación coactiva de la norma eludida (más los intereses de demora que se hubieran devengado), los actos realizados serían ilícitos, pues existiría una verdadera sanción prevista para esos casos.

FALCÓN Y TELLA (1995) y GARCÍA NOVOA (2003), por otro lado, identifican el concepto de “ilícito” con la obtención de un resultado que sea contrario al ordenamiento jurídico. En este sentido, sostienen que el fraude de ley en el ámbito tributario es radicalmente distinto del que define el artículo 6.4 CC²¹ en el ámbito civil. Siendo lícitos los actos constitutivos del primero e ilícitos los que lo son del segundo.

Hay que destacar que esta postura es contraria a la de la mayoría de la doctrina²² y a la que parece sostener mayoritariamente la jurisprudencia, que defienden la concepción del fraude a la ley tributaria como un género específico del más amplio concepto de fraude de ley civil. En este sentido, el Tribunal Constitucional en su sentencia 120/2005, de 10 de mayo, afirma que “el concepto de fraude de ley tributaria no difiere del concepto de fraude de ley ofrecido por el art.6.4 CC”, ya que este (el concepto de fraude de ley) “es (...) siempre el mismo, variando únicamente, en función de cuál sea la rama jurídica en que se produce, las llamadas, respectivamente ‘norma de cobertura’ y ‘norma defraudada’” (fundamento jurídico 4º)²³. Al aceptar la similitud entre ambas figuras, el TC rechaza la posibilidad de considerar lícitos los actos constitutivos de fraude de ley en el ámbito tributario²⁴.

Para FALCÓN Y TELLA (1995:62), en cambio, la distinta naturaleza de las normas de Derecho privado y de las normas tributarias impide llegar a esa conclusión. Así, mientras que las primeras incluyen prohibiciones y ordenan conductas concretas, las normas tributarias “se limitan a ‘gravar’ determinadas conductas, si éstas se producen”.

²¹Artículo 6.4:

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

²² En este sentido ver MARTÍN QUERALT et al. (2013).

²³ Comparten esta postura la STSJ de Madrid de 19 de noviembre de 2002, la STSJ de Andalucía (Granada) de 10 de marzo de 2003 y las SSAN de 8 de febrero u de 1 de junio de 2006 entre otras.

²⁴ Esto es conforme a la definición de licitud en base a la obtención de un resultado contrario al ordenamiento jurídico.

Lo único a lo que obliga el ordenamiento tributario, por lo tanto, es a ingresar la deuda tributaria cuando se haya realizado el hecho imponible.

Difícilmente puede sostenerse que los actos en fraude de ley suponen la obtención de un resultado contrario al ordenamiento cuando lo que se ha evitado es, precisamente, la realización de ese hecho imponible del que deriva el nacimiento de la obligación tributaria. Es decir, dada la configuración del ordenamiento tributario como un conjunto de “hechos imponibles”, si se acepta el apriorismo de que la declaración de fraude de ley implica la aplicación de la norma eludida por analogía (ya que de otro modo el problema quedaría reducido a uno de mera calificación del supuesto), necesariamente hay que concluir que no se ha podido obtener un resultado prohibido por éste. Pues si el recurso a la analogía implica la existencia de una laguna normativa y la no realización del hecho imponible, la obligación tributaria nunca habría llegado a nacer y los actos, por lo tanto, serían lícitos. FALCÓN Y TELLA (1995:62) lo expresa en los siguientes términos:

en materia tributaria no hay un núcleo de principios básicos de orden público que sea necesario proteger a través del fraude de ley en el sentido civil, pues manifiestamente no existe ninguna predeterminación sobre el nivel mínimo de tributación que corresponde a una determinada persona o actividad, el cual estará sólo en función de los hechos imponibles realizados.

Pero a pesar de que no se haya realizado el hecho imponible y de que no exista, a priori, obligación tributaria, en ocasiones, el ordenamiento opta dar un tratamiento fiscal determinado a ciertas operaciones, que no por ello dejan de ser lícitas. Esto es, como quedó establecido en el apartado anterior, cuando las operaciones revelen la existencia de una laguna normativa imprevisible para el legislador, que de haberla previsto la habría incluido en la definición del hecho imponible.

En esta línea, GARCÍA NOVOA (2003:22) hace referencia al concepto de “violación indirecta” de una norma, que define como “buscar un resultado contrario a una ley equivalente al que se consigue con su violación o incumplimiento”. Una “violación indirecta” que tiene lugar en el concepto de fraude de ley recogido en el Derecho civil pero que, sin embargo, no tiene cabida en la figura del ordenamiento tributario. Y ello porque si bien en el primero, los actos “persiguen un resultado *prohibido por el*

ordenamiento jurídico o contrario a él” en “el Derecho Tributario lo único *prohibido* (...) es no ingresar el tributo cuando exista la obligación jurídica de hacerlo”. No puede decirse, por tanto, que el fraude de ley tributaria constituya una especificación del más amplio concepto de fraude de ley contenido en la legislación civil, pues en aquel nunca se cumple el requisito de que los actos “persigan un resultado prohibido por el ordenamiento jurídico”.

En definitiva, la figura que define el artículo 15 LGT para el ámbito tributario es fundamentalmente distinta de la contenida en el artículo 6.4 CC. Pues mientras que la segunda pretende dar respuesta a aquellos actos ilícitos que, amparándose en una norma de cobertura, pretenden la obtención de un resultado contrario al ordenamiento, el fraude de ley tributaria se configura como un mecanismo para gravar determinadas economías de opción que, siendo lícitas, el legislador opta, de forma excepcional, por equiparar a la realización del hecho imponible. Al no producirse una vulneración del ordenamiento (ni directa ni indirecta), se ha rechazado, generalmente y, como veremos en el siguiente apartado, tras generar un intenso debate, la posibilidad de aplicar sanciones con motivo de la declaración de fraude de ley en el ámbito tributario.

6. SANCIONABILIDAD DE LAS CONDUCTAS EN FRAUDE DE LEY

La posibilidad de aplicar sanciones en los casos de conflicto en la aplicación de la norma tributaria, constituye, sin duda, una de las cuestiones que más polémica han suscitado en torno a esta figura. Si bien, el apartado 3 del actual artículo 15 LGT, al igual que hacía el anterior artículo 24 de la Ley 230/1963 y de acuerdo con la postura mayoritaria de la doctrina, excluye las sanciones en estos supuestos, los trabajos preparatorios de la actual regulación pusieron de relieve la existencia de una importante corriente de autores que abogaba por admitir la sancionabilidad de estas conductas. Así, desoyendo el informe emitido por la primera Comisión sobre la reforma de la Ley General Tributaria²⁵, el artículo 15 del Anteproyecto de la actual LGT incluía un sorprendente inciso en su apartado 3 que establecía la exigibilidad del tributo correspondiente a la norma eludida y de los intereses de demora que se hubieran devengado, “sin perjuicio de la sanción que en su caso proceda”. Esta postura que, tras ser objeto de duras críticas por parte de la doctrina mayoritaria, se modificó para contemplar la diametralmente opuesta, sirvió para reavivar el debate que parecía haberse zanjado con la Ley 230/1963 en torno a la sancionabilidad de las conductas en fraude de ley.

Uno de los argumentos que se suelen esgrimir contra la posibilidad de sancionar las conductas en fraude de ley, es el incumplimiento de la exigencia de antijuridicidad predicable de todos los tipos sancionadores. Esta ausencia de antijuridicidad está fuertemente relacionada con la cuestión expuesta en el apartado anterior relativa a la licitud de los actos constitutivos de fraude de ley. Pues, en palabras de SÁNCHEZ AYUSO (1996: 258), sólo cumplirán con el requisito de antijuridicidad del Derecho punitivo las conductas que sean “distintas a las deseadas por las normas; acciones u omisiones que, de modo constatable, se opongan a las previsiones del ordenamiento jurídico”. Es decir, aquellas conductas que persigan la obtención de un resultado *prohibido por el ordenamiento*. En tanto que la configuración del ordenamiento tributario como un conjunto de hechos imposables impide calificar el resultado obtenido

²⁵ Informe de la Comisión para el estudio y propuestas de medidas para la reforma de la Ley General Tributaria, creada por Resolución de la Secretaría de Estado de Hacienda de 15 de junio de 2000 y publicada en mayo de 2001.

mediante las operaciones en fraude de ley como un resultado contrario al ordenamiento, no puede decirse que esas operaciones sean antijurídicas. Pues, como se ha expuesto, lo único que prohíbe el ordenamiento tributario es dejar de ingresar el tributo cuando haya nacido la obligación tributaria. No habiéndose realizado el hecho imponible, no hay obligación tributaria y, por tanto, tampoco es ilícito ni implica antijuridicidad el hecho de no ingresar el tributo que habría correspondido aplicando la norma eludida. Está fue precisamente la postura que expresó la Comisión para la reforma de la LGT en el citado informe, al afirmar que “el tributo eludido no puede dar lugar a sanción alguna, porque no se ha realizado el hecho imponible, ni había, por tanto, obligación de declarar”.

La eliminación por el artículo 15 de la actual LGT del elemento subjetivo que contenía el antiguo artículo 24, se ha señalado como otro indicio de la incoherencia que supone la imposición de sanciones en los supuestos de fraude de ley. Y es que la objetivación del presupuesto de hecho de la cláusula general anti-abuso de nuestro ordenamiento, ha puesto de relieve la irrelevancia de la intencionalidad del sujeto a la hora de apreciar que existe conflicto, y ha dificultado, por tanto, el reproche personal que necesariamente debe darse para que proceda la aplicación de una sanción punitiva. El Anteproyecto de LGT salvaba esta circunstancia refiriéndose al artículo 185.1.d) que exigía para la aplicación de sanciones que “las circunstancias del caso concreto (pusiesen) de manifiesto la existencia del ánimo defraudatorio en la conducta del presunto infractor”. Es decir, a la vez que promovía la objetivación del presupuesto de hecho de la cláusula anti-abuso, el Anteproyecto, introducía una referencia ciertamente forzada al “ánimo defraudatorio” del sujeto para cumplir con la nota de culpabilidad que exigen las sanciones. En este sentido, para GARCÍA NOVOA (2003:21)

(i)ntroducir el `ánimo defraudatorio` para sancionar el abuso en la aplicación de la norma tributaria, cuando tal abuso se pretende configurar como algo objetivo, demuestra que la posibilidad de sancionar es un cuerpo extraño que exige medidas que, hasta cierto punto, resultan artificiosas.

Un importante sector doctrinal, que ha gozado de reiterado apoyo jurisprudencial, ha negado la posibilidad de aplicar sanciones penales en los supuestos de fraude de ley, también en base al incumplimiento de las exigencias del principio de *lex certa* que

proclama el artículo 25.1 CE²⁶. El Tribunal Constitucional resume estas exigencias en el fundamento jurídico 9º de se sentencia 194/2000 de 19 de julio, afirmando que el mandato de *lex certa* contenido en el artículo 25 CE

obliga al legislador a llevar a cabo una descripción de las conductas, acciones u omisiones constitutivas de delito, que cumpla las exigencias del principio de seguridad jurídica [STC 133/1987, de 21 de julio, FJ 4 ; y STC 53/1994, de 24 de febrero, FJ 4 a)] y, de este modo, permita predecir, con un grado suficiente de certeza, las conductas que constituyen infracción y el tipo y grado de sanción del que puede hacerse merecedor quien la cometa [STC 116/1993, de 29 de marzo, FJ 3 ; y STC 53/1994, de 24 de febrero, FJ 4 a)]²⁷.

Este grado adicional de concreción que se exige a las normas sancionadoras, según autores como FALCÓN Y TELLA (2001, 2003 y 2005) y GARCÍA NOVOA (2003) entre otros, no se cumple en la definición de la figura de conflicto en la aplicación de la norma tributaria que contiene el artículo 15 LGT. La mera referencia a actos que sean “notoriamente artificiosos o impropios” y de los que “no resulten efectos jurídicos o económicos relevantes, distintos del ahorro fiscal”, en opinión de estos autores – opinión que comparto plenamente - , no es suficiente para permitir a los obligados tributarios “predecir con un grado suficiente de certeza” las conductas que podrían acarrear sanción, en caso de que esta se previese. En este mismo sentido se pronunció el Consejo de Estado en su Dictamen de 22 de marzo de 2003, en el que afirmaba que “los genéricos términos en que esta figura aparece definida” si bien son “suficientes para cumplir las exigencias de la reserva de ley tributaria y del principio de seguridad jurídica, no cumplen las más intensas exigencias de ‘lex certa’, inherentes al ámbito sancionador, penal o administrativo”. Es decir, la escasa concreción del presupuesto de hecho del artículo 15 LGT, si bien es admisible como cláusula de cierre del sistema para permitir incluir en el hecho imponible aquellas economías de opción que fueron imprevisibles para el legislador, no lo es para la tipificación de sanciones, que requiere un plus de certeza.

²⁶ Artículo 25:

1. Nadie puede ser condenado o sancionado por acciones u omisiones que en el momento de producirse no constituyan delito, falta o infracción administrativa, según la legislación vigente en aquel momento.

²⁷ En el mismo sentido, ver STC 142/1999, de 22 de julio, FJ 3.

Sin embargo, hay autores que han criticado esta postura y defendido la posibilidad de sancionar en los supuestos de fraude de ley. RUIZ ALMENDRAL y SEITZ (2004:53) han sostenido que

la norma anti-fraude se concreta a través de la norma o normas tributarias que entran en juego, y que en su caso habrán constituido el vehículo o la cobertura de la estructura del fraude. De ahí que si la normativa tributaria en liza cumple los requisitos de tipicidad y concreción (...) también los cumplirá el esquema aplicativo resultante.

Esta configuración bidimensional del fraude de ley en el ámbito tributario, también ha sido acogida por ALONSO MADRIGAL (2006) que defiende que la cláusula general anti-elusoria contenida en el artículo 15 LGT se limita a la definición del ilícito pero que no tiene naturaleza punitiva, ya que la sanción sólo se concreta acudiendo al precepto secundario contenido en la norma tributaria específica. Es decir, para este autor,

la exigencia constitucional de lex certa (...) no se proyecta más que sobre el precepto secundario, que tipifica la infracción tributaria; no sobre las normas que, como las cláusulas anti-abuso o anti-fraude del anterior art.24 de la LGT o del vigente art. 15, establecen válidamente el presupuesto de hecho de la obligación cuyo incumplimiento es constitutivo de infracción²⁸.

Habría que evaluar, por tanto, el cumplimiento de las exigencias de concreción y certeza del artículo 25 CE en base a si se cumplen en la norma eludida y no en relación a la cláusula general anti-fraude del ordenamiento. Entendiendo que conforme a ese baremo no se produce una quiebra de las exigencias constitucionales, estos autores concluyen que, de no ser por la exclusión expresa que contiene el apartado 3 del artículo 15 LGT, sería perfectamente legítimo imponer sanciones en los supuestos de fraude de ley.

Pero, en mi opinión - y con todo el respeto a los autores citados - esta conclusión es falaz, porque por mucho que se acuda a las normas tributarias específicas, ello no permite ni mucho menos “predecir, con un grado suficiente de certeza, las conductas

²⁸ ALONSO MADRIGAL, F. J., “Fraude a la Ley tributaria, ilícito e infracción tributaria”, *ICADE, Revista cuatrimestral de las Facultades de Derecho y Ciencias Económicas y Empresariales*, nº 68, mayo-agosto 2006, p. 190.

que constituyen infracción”. Ya que precisamente, al haberse eludido el hecho imponible de la norma eludida, de su redacción no se deduce el nacimiento de obligación tributaria alguna. Lo cual hace necesario acudir a conceptos jurídicos indeterminados como la notoria artificiosidad de los actos o la finalidad de la norma para determinar si, a priori, una determinada conducta sería constitutiva de infracción y objeto de sanción. Y ello a pesar de la mayor concreción con que efectivamente se expresan las normas específicas del ordenamiento tributario.

Existen, sin embargo, ciertos pronunciamientos de la Audiencia Provincial de Barcelona que parecen respaldar la postura de estos autores y que defienden la sancionabilidad de las conductas en fraude de ley. En este sentido, llama la atención la sentencia de 31 de julio de 2000 (JUR 2001/15776) – que posteriormente fue confirmada por el Tribunal Supremo en su sentencia de 28 de noviembre de 2003 (RJ 2001/491) – que afirmaba que la exclusión de sanciones prevista en el artículo 15.3 LGT, se refería sólo a las administrativas, siendo posible imponer sanciones penales²⁹. Ello se justificaba porque, según afirmaba la sentencia en su fundamento jurídico 4º,

siempre que existe elusión de un tributo, con una cuota defraudada superior a quince millones³⁰ de pesetas, se realiza el tipo del delito contra la Hacienda pública del art. 305 del Código Penal, que es una norma penal en blanco sólo en lo que hace referencia a la determinación de la cuota,

y con más razón en los supuestos de fraude que son “los que merecen el mayor reproche de la norma penal”³¹. Sin embargo, como sostiene FALCÓN Y TELLA (2001:6), la existencia de una ley penal en blanco no puede suponer una vía para obviar el cumplimiento de las exigencias del artículo 25.1 CE. En otras palabras, la aplicación de la ley penal en blanco, si bien no presenta problemas de inconstitucionalidad cuando las normas que definen la infracción son lo suficientemente concretas, “no puede alcanzar a

²⁹ Esta interpretación ya había sido formulada en “obiter dicta” por la SAP Barcelona de 18 de marzo de 1999.

³⁰ Actualmente el artículo 305 del Código Penal sitúa esa cifra en 120 000 euros.

³¹ La citada sentencia llegaba a afirmar que los supuestos “en que se ponen al servicio de la defraudación fiscal complejos mecanismos elusivos planificados por expertos asesores profesionales son, precisamente, los que merecen el mayor reproche de la norma penal, que, de no entenderse incluidas éstas en su ámbito típico, con base en razonamientos sofisticados, limitaría la punición a las conductas de ocultación propias de un estadio económico poco evolucionado” (FJ4º). Esta afirmación revela, en mi opinión, una preocupante confusión entre los conceptos de simulación y de fraude de ley. Pues, en este último, como quedó expuesto en el apartado tres, no tiene lugar ninguna actividad de ocultación como parece dar a entender la sentencia.

los supuestos en fraude de ley tributaria, en cuanto que los genéricos términos en que éste aparece definido (...) no cumplen las más intensas exigencias de 'lex certa' inherentes al ámbito penal”.

A este argumento recurre precisamente el Tribunal Constitucional en su sentencia 120/2005 de 10 de mayo, en la que estima el recurso de amparo planteado frente a la sentencia dictada por la Sección Quinta de la Audiencia Provincial de Barcelona el 19 de julio de 2002 (JUR 2003/98018), que declaraba la existencia de fraude de ley y condenaba a los acusados por delito fiscal. Así, el TC afirma que “la utilización de la figura del fraude de ley para encajar directamente en un tipo penal un comportamiento que no reúne *per se* los requisitos típicos indispensables para ello constituye una analogía *in malam parte* prohibida por el art. 25.1 CE”. El TC continúa en su argumentación recordando que para sancionar debe existir un acto de ocultación fáctica que revele “un ánimo específico de ocasionar el perjuicio típico mediante una acción u omisión dolosa directamente encaminada a ello” (FJ 5º). Un acto de ocultación que no tiene lugar en el fraude de ley y que, en cambio, es característico de los supuestos de simulación. En este sentido, MUÑOZ CONDE (1995:825) señala que la utilización de la expresión “defraudar” en el artículo 305 del Código Penal³² “tiene además una connotación de engaño”. Por lo que debe entenderse referida únicamente a los supuestos de simulación que define el artículo 16 LGT. Es decir, la mera declaración de fraude de ley debería excluir la posibilidad de aplicar sanciones, en cuanto que implica la inexistencia de cualquier acto de ocultación que pueda decirse que sea contrario al ordenamiento.

La cuestión, por lo tanto, se reduce a la calificación de los hechos como constitutivos de fraude de ley o de simulación, pues parece claro, a pesar de las voces que intentan sostener lo contrario, que no cabe sancionar en los supuestos de fraude de ley. Así pues, cuando

³² Artículo 305:

1. *El que, por acción u omisión, defraude a la Hacienda Pública estatal, autonómica, foral o local, eludiendo el pago de tributos, cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta, obteniendo indebidamente devoluciones o disfrutando beneficios fiscales de la misma forma, siempre que la cuantía de la cuota defraudada, el importe no ingresado de las retenciones o ingresos a cuenta o de las devoluciones o beneficios fiscales indebidamente obtenidos o disfrutados exceda de ciento veinte mil euros será castigado con la pena de prisión de uno a cinco años y multa del tanto al séxtuplo de la citada cuantía, salvo que hubiere regularizado su situación tributaria en los términos del apartado 4 del presente artículo. (...)*

se plantea la posibilidad de aplicar sanciones en estos casos, suele ser como consecuencia de una confusión entre los conceptos de fraude de ley y simulación. En este sentido GARCÍA NOVOA (2003:15) señala que lo que se pretende sancionar “es engañar a la Administración, privándola del conocimiento de los datos que lleven a cuantificar el tributo” y apunta la existencia de una preocupante tendencia entre nuestros tribunales a entender “que eso también ocurre cuando se realiza un acto, hecho o negocio en fraude de ley”³³. Esta situación contrasta con la que tiene lugar en otros países de nuestro entorno, cuyos tribunales parecen mucho más reacios a aplicar sanciones cuando existen dudas sobre la calificación de los hechos³⁴.

En estos países - especialmente en Reino Unido donde el respeto a una línea jurisprudencial una vez que ha sido establecida es máximo, con las consecuencias que ello conlleva en cuanto a las obligaciones de explicación y motivación de las resoluciones cuando se produce un cambio de rumbo - los tribunales tienden a centrar el debate en determinar si ha existido fraude de ley o si lo que había era, en realidad, una legítima economía de opción, no en si los hechos son o no merecedores de sanción. Lo que subyace a esta diferencia es una clara comprensión por parte de los tribunales extranjeros, de los criterios que marcan la frontera entre el fraude de ley y la simulación (expuestos en el apartado tres). Entendiendo que siempre que las operaciones declaradas sean las efectivamente realizadas hay que excluir la posibilidad de sancionar, con independencia de que estas se presenten como un conjunto de operaciones notoriamente artificioso, que produce un resultado equivalente al que se obtendría mediante la operación que pretende gravar la norma eludida y cuya única motivación sea reducir la carga fiscal. La importancia de que nuestros tribunales adopten de forma generalizada y uniforme este concepto de causa objetiva es vital en aras de preservar la seguridad jurídica del ordenamiento, pues como señala PÉREZ ROYO (2005:32), “(l)a diferencia es la que existe entre seguir en un mapa el trazado de una línea bien marcada, aun cuando en ella exista una bifurcación con indicaciones no del todo claras, y la tarea de averiguar cómo quedará el dibujo de un mosaico cuyas teselas se encuentran

³³ Una tendencia que la propia inspección no tiene problemas en reconocer: “la figura del fraude de ley ha seguido cayendo prácticamente en el olvido, de manera que la Administración ha seguido utilizando las demás fórmulas que le ofrece el ordenamiento – la calificación y la simulación – en muchos casos más allá de sus términos estrictos o, por lo menos, más allá de lo que consideran los Tribunales que debe ser su correcto ámbito de aplicación” (citado por ALONSO GONZÁLEZ (2005) en la página 50).

³⁴ Ver: PÉREZ ROYO, F., “La Doctrina de los Lores sobre la elusión fiscal (Examen de casos recientes)”, *Quincena Fiscal*, nº 10-11, 2005, p.11-34.

amontonadas en espera de que quien tiene la facultad de ordenarlas se ponga a la tarea”.

7. CONCLUSIONES

Como ha quedado demostrado, el fraude de ley en el Derecho tributario es una figura que suscitado abundante polémica tanto a nivel doctrinal como jurisprudencial. Ya desde un primer momento, las opiniones a la hora de definir su concepto han sido variadas en cuanto a la inclusión de matices de no poca relevancia para los debates posteriores. Así, la distinción entre un resultado contrario al ordenamiento y otro que simplemente busca una menor tributación, adquiere especial relevancia a la hora de diferenciar el fraude de ley en el ámbito tributario del que tiene lugar en el ámbito civil. Con las importantes consecuencias que ello conlleva en cuanto a la posibilidad de imponer sanciones.

Del análisis de la cláusula general anti-elusoria de nuestro ordenamiento, concluíamos que exigía, para la declaración de conflicto, la concurrencia de dos requisitos: una artificiosidad notoria y la ausencia de un motivo económico válido. El primero debe ir necesariamente referido al resultado finalmente obtenido por el obligado tributario, mientras que el segundo no puede convertirse en un pretexto para que la Administración entre a juzgar si la alternativa elegida era la *más* atractiva entre todas las disponibles. Es decir, sólo cabe concluir que no existe un motivo económico distinto del ahorro fiscal, cuando verdaderamente no exista *ninguna* motivación económica que pueda justificar la operación. Pero además, resulta exigible para que proceda la declaración de fraude de ley, un requisito adicional que no está recogido de manera explícita en el artículo 15 LGT: que el ahorro obtenido sea contrario a la finalidad de la norma. Porque de otra forma, no tendría sentido aplicar la norma eludida, por mucho que las operaciones fuesen artificiosas y carentes de motivo económico distinto del ahorro fiscal.

Este artículo 15, a su vez, introdujo dos principales novedades respecto al anterior artículo 24 de la Ley 230/1963: la objetivación del presupuesto de hecho y la eliminación del componente analógico. La irrelevancia del ánimo defraudatorio del sujeto en esta nueva fórmula, si bien no deja de ser relativa, puesto que ahora se entiende implícita al cumplimiento de los demás requisitos, fortalece el argumento contra la posibilidad de aplicar sanciones en estos casos. Lo mismo se podría decir de la eliminación del componente analógico, que si bien formalmente desaparece, en sentido material la figura permanece inalterada y, por lo tanto, también lo hace su componente

analógico.

Siguiendo el hilo de la exposición, la delimitación de la figura de fraude de ley en el ordenamiento es, en mi opinión, especialmente relevante respecto a la de economía de opción. Descansando la principal diferencia entre ambas en que en esta última no se da un abuso de las formas jurídicas, a pesar de que las dos implican una configuración de la actuación del obligado tributario conforme a la alternativa menos gravada. Por lo tanto, sería más preciso hablar de una distinción entre fraude de ley y economía de opción lícita, porque de la definición anterior se deduce que todo fraude de ley implica una economía de opción.

En el apartado tres, se aborda también la importantísima tarea de diferenciar la figura del fraude de ley de la de simulación contenida en el artículo 16 LGT. La importancia radica en las grandes diferencias que presentan las soluciones previstas para uno y otro caso. Así, mientras el fraude de ley excluye la posibilidad de imponer sanciones, eso no ocurre en los supuestos de simulación. Nuestra jurisprudencia, en concreto la STC 120/2005 de 10 de mayo, se ha ocupado de definir un concepto de simulación que permite trazar una nítida frontera con los supuestos de fraude de ley y que, además, resulta ser el mismo que manejan los tribunales del resto de países de nuestro entorno. Este se basa en la existencia de una actividad de ocultación fáctica por parte del obligado tributario. Es decir, en un concepto de causa objetiva. Esta definición permite, en la práctica, distinguir con un nivel de certeza razonable los supuestos de simulación de los que constituyen fraude de ley. Sin embargo, la insistencia de algunos autores en la promoción de un concepto de simulación en la causa ha dado pie a la aparición de una serie de pronunciamientos jurisprudenciales, en ocasiones, contradictorios y difícilmente conciliables con el principio de seguridad jurídica. En mi opinión, la necesidad de desechar esta interpretación del concepto de simulación es imperiosa. Pues, no sólo parece poco acorde a la voluntad del legislador, que optó por tipificar las figuras del fraude de ley y simulación en artículos separados y con consecuencias radicalmente distintas, sino que ya desde un punto de vista práctico y de uniformidad con los ordenamientos de nuestro entorno parece deseable que el concepto de simulación que se maneje sea el de causa objetiva.

De una importancia similar es la cuestión acerca de si la declaración de conflicto en la

aplicación de la norma tributaria supone una actividad de integración analógica. Un análisis literal del anterior artículo 24 LGT, no parece dejar lugar a dudas sobre la extensión del hecho imponible que se produce en estos casos. Y ello con independencia, de que, en un sentido formal, el actual artículo 15 haya querido eliminar ese componente analógico, pues la configuración material de la figura ha permanecido intacta. Pero incluso partiendo de un análisis sistemático de la LGT, parece lógico que si el legislador ha optado diferenciar la calificación (artículo 13) del fraude de ley, ello sea porque en los supuestos del artículo 15 el problema no se reduce a determinar cual de los dos posibles hechos imposables encaja mejor con la verdadera naturaleza jurídica de las operaciones, sino que es necesario extender uno de esos hechos imposables más allá de sus términos estrictos para dar un tratamiento fiscal determinado a esas operaciones. Es decir, los actos realizados encajan perfectamente en el hecho imponible de la norma de cobertura pero no así (con riesgo de afirmar lo obvio) en el de la eludida, por ello es necesario acudir a una figura distinta de la que contiene el artículo 13 LGT para evitar que los obligados tributarios puedan eludir el tributo.

La justificación de esta excepción a la prohibición de analogía que contiene la LGT en su artículo 14, la encontramos en la naturaleza del artículo 15 como una “cláusula de cierre” del sistema. Así, es necesario que excepcionalmente se permita extender el hecho imponible más allá de sus términos estrictos para evitar que los obligados tributarios puedan eludir el tributo acudiendo a vías que razonablemente el legislador no podía haber previsto pero que, de haberlo hecho, habría gravado. Pero es imperativo que la utilización de esta figura se limite a estos casos, no pudiendo aplicarse respecto a operaciones que ya se venían realizando, ni tampoco respecto a las que devienen habituales en el tráfico, pues en ambos casos hay que entender que el legislador previó, o debió haber previsto, la existencia de esa economía de opción, y, si no la gravó, fue porque no quiso.

La postura adoptada en el apartado cuatro necesariamente condiciona la que cabe adoptar en relación a la licitud de las conductas en fraude de ley. Pues, dada la configuración del ordenamiento tributario como un conjunto de hechos imposables, habiendo defendido que en la declaración de fraude de ley se produce una verdadera aplicación analógica de la norma eludida, sólo se puede sostener que los actos

realizados son lícitos. Esta situación contrasta, a diferencia de lo que sostiene el TC, con la que ocurre en Derecho civil, donde la figura del fraude de ley implica una “violación indirecta” del ordenamiento que si permite calificar los actos como ilícitos.

Siendo lícitos los actos declarados en fraude de ley tributaria, y, por lo tanto, no contrarios al ordenamiento jurídico, difícilmente se pueden calificar como antijurídicos, y faltando este elemento esencial de los tipos sancionadores, no cabe otra posibilidad que la de rechazar la sancionabilidad de los mismos. Más aún, en esta ocasión en línea con la postura del TC, teniendo en cuenta que los genéricos términos en que está definido el presupuesto de hecho de la cláusula general anti-abuso del artículo 15 LGT, no cumplen con el mandato de *lex certa* contenido en el artículo 25.1 CE. Así, si bien estos son suficientes para justificar la naturaleza de “cláusula de cierre” que tiene el citado artículo en nuestro ordenamiento, no permiten “predecir con un grado suficiente de certeza, las conductas que constituyen infracción y el tipo y grado de sanción del que puede hacerse merecedor quien la cometa”³⁵. En este sentido, tampoco cabe acudir a la norma penal en blanco que contiene el artículo 305 CP para obviar las exigencias de concreción del artículo 25.1 CE.

En la práctica, la cuestión de la sancionabilidad de las operaciones en fraude de ley se reduce a la distinción entre los supuestos para los que hay que ajustarse a lo establecido en el artículo 15 LGT y los que permiten acudir a la figura de la simulación. En este sentido, resulta preocupante la tendencia que parece haberse generalizado entre nuestros tribunales, a centrar el debate en si las operaciones son o no merecedoras de sanción. Es decir, en si son constitutivas de fraude de ley o de simulación. Una situación que contrasta con la de otros países de nuestro entorno, en los que el foco de la cuestión tiende a centrarse en determinar si las operaciones constituyen fraude de ley o una legítima economía de opción. Estas diferencias de criterio, opino, son el resultado de una mayor aceptación del concepto de causa objetiva entre los tribunales extranjeros, que les permite dilucidar con mayor facilidad si se trata un caso susceptible de ser sancionado o si, de entrada, hay que descartar esa posibilidad. Una aceptación que, reitero, sería deseable potenciar entre los nuestros.

³⁵ STC 194/2000, de 19 de julio. Fundamento jurídico 9º.

8. BIBLIOGRAFÍA

Libros

- ALONSO GONZÁLEZ, L. M. et al., *Guía Práctica de la Nueva Ley General Tributaria*, Madrid, 2005, Editorial Aranzadi.
- DE CASTRO, F., *Derecho Civil de España*, Madrid, 1955.
- GARCÍA NOVOA, C., *La cláusula antielusiva en la nueva Ley General Tributaria*, Madrid, 2004, Marcial Pons.
- GIULIANI FOUNROUGE, C. M., *Derecho Financiero*, Vol. II, 5ª ed., Buenos Aires, 1993, Depalma.
- KELSEN, H., *Teoría pura del Derecho*, México, 1979, UNAM.
- MUÑOZ CONDE, F. *Derecho Penal Parte Especial*, 12ª ed., Valencia, 1995, Tirant lo Blanch.
- MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., TEJERIZO LÓPEZ, J. M. y CASADO OLLERO, G., *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 24ª ed., Madrid, 2013, Tecnos.
- MUÑOZ CONDE, F., *Derecho Penal Parte Especial*, 12ª ed., Valencia, 1995, Tirant lo Blanch.
- PÉREZ ROYO, F., *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, 17ª ed., Pamplona, 2007, Civitas.
- ROSEMBUJ, T., *El fraude de ley, la simulación y el abuso de las formas en el derecho tributario*, 2ª ed., Madrid, 1999, Marcial Pons.
- SÁNCHEZ AYUSO, I., *Circunstancias eximentes y modificativas de responsabilidad por infracciones tributarias*, Madrid, 1996, Marcial Pons.
- TESAURO, F., “Instituzioni di Dirito Tributario”, Vol. I, 3º ed., Torino, 1992, UTET.
- WINDSCHEID, *Die actio des römischen zivilrechts*, Düsseldorf, 1857, Aalen: Scientia.

Revistas

- ALONSO MADRIGAL, F. J., “Fraude a la Ley tributaria, ilícito e infracción tributaria”, *ICADE, Revista cuatrimestral de las Facultades de Derecho y Ciencias Económicas y Empresariales*, nº 68, mayo-agosto 2006, p. 159-195.
- CAYÓN GALIARDO, A. y HERRERA MOLINA, P. M., “Los bonos austríacos: ¿Un giro radical en la jurisprudencia del Tribunal Supremo?”, *Quincena Fiscal*, nº 6, 2005, p. 11-22.
- FALCÓN Y TELLA, R., “El fraude a la ley tributaria como mecanismo para gravar determinadas economías de opción”, *Revista Técnica Tributaria*, nº 1, 1995, p. 55-73.

- FALCÓN Y TELLA, R., “ El fraude a la ley tributaria y las exigencias del principio de “lex certa” en materia penal: comentario a la SAP Barcelona 31 julio 2000”, *Quincena Fiscal*, nº 1, 2001, p. 5-6.
- FALCÓN Y TELLA, R., “El anteproyecto de LGT y la técnica jurídica: definición de tributo, carga de la prueba y fraude de ley”, *Quincena Fiscal*, nº 6-7, 2003, p. 5-8.
- FALCÓN Y TELLA, R., “El fraude de ley o `conflicto en la aplicación de la norma’ y el delito fiscal: la importante STC 10 mayo 2005”, *Quincena Fiscal*, nº 12-13, 2005, p. 5-9.
- FALCÓN Y TELLA, R., “Planificación fiscal, prácticas abusivas en el IVA y negocios “artificiosos o impropios”: las conclusiones del Abogado General Mazák en asunto *Weald Leasing*”, *Quincena Fiscal*, nº 20, 2010, p. 7-10.
- FALCÓN Y TELLA, R., “Economía de opción, fraude de ley y simulación: al hilo de la STS 30 de mayo 2011”, *Actualidad Jurídica Aranzadi*, nº 833, 2011, p. 2.
- FALCÓN Y TELLA, R., “Reducción de capital con devolución de aportaciones y ampliación con cargo a reservas (STS 30 de mayo 2011): ¿dividendos?”, *Quincena Fiscal*, nº 19, 2011a, p. 7-14.
- FALCÓN Y TELLA, R., “El limitado alcance de la exigencia de un motivo económico distinto del ahorro fiscal: la necesidad de una cláusula antiabuso específica (STJ 20 mayo 2010, Zwijnenburg) y la posibilidad de aprovechar las ventajas derivadas de calificaciones “híbridas” en el IVA (STJ 22 de diciembre 2010, RBS”, *Quincena Fisca*, nº 6, 2011b, p. 7-12.
- GARCÍA NOVOA, C., “La posibilidad de imponer sanciones en los supuestos de fraude y abuso de la norma tributaria: el criticable contenido del artículo 15.3 del anteproyecto de Ley General Tributaria”, *Quincena Fiscal*, nº 8, 2003, p. 9-26.
- PALAO TABOADA, C., “La elusión fiscal mediante sociedades. Comentarios a los artículos 38 y 40 de la ley 50, de 14 de noviembre de 1977”, *Civitas, REDF*, nº 15-16, 1978.
- PALAO TABOADA, C., “El atolladero del fraude a la ley tributaria”, *Revista de Estudios, CEF*, nº 209-210, 2000.
- PALAO TABOADA, C., “La norma anti-elusión en la futura Ley General Tributaria”, *Estudios Financieros, Revista de Contabilidad y Tributación*, nº 248, p. 71-96.
- PÉREZ ROYO, F., “La Doctrina de los Lores sobre la elusión fiscal (Examen de casos recientes)”, *Quincena Fiscal*, nº 10-11, 2005, p.11-34.
- RUIZ ALMENDRAL, V. y SEITZ, G., “EL fraude a la ley tributaria. (Análisis de la norma española con ayuda de la experiencia alemana)”, *Estudios Financieros. Revista de Contabilidad y Tributación*, 257-258, 2004, p. 3-64.

Jurisprudencia

- STC 50/1995, de 23 de febrero.

- STC 76/1990, de 26 de abril.
- STC 120/2005, de 10 de mayo. Recurso de amparo 5388-2002.
- STC 194/2000 de 19 de julio.
- STC 142/1999, de 22 de julio.
- STS de 30 de mayo de 2011 (RJ 2011, 4838).
- STS de 15 de noviembre de 2001.
- STS de 28 de noviembre de 2003 (RJ 2001/491).
- STS de 28 de junio de 2006 (RJ 2006/6314).
- STS de 25 de junio de 2004 (RJ 2005/7).
- STJ (Sala Primera) de 20 de mayo 2010 (asunto C-352/08, Zwijnenburg).
- STJ de 22 de diciembre de 2010 (JUR 2011/245).
- STSJ Valencia de 1 de marzo de 2003.
- STSJ La Rioja de 15 de noviembre de 2001.
- STSJ Navarra de 23 de septiembre de 2003.
- STSJ Aragón de 7 de mayo de 2003.
- STSJ Madrid de 4 de diciembre de 2002.
- SAP Barcelona de 31 de julio de 2000 (JUR 2001/15776).
- SAP Barcelona el 19 de julio de 2002 (JUR 2003/98018).

Legislación

- Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. Publicada en el BOE núm. 302, de 18/12/2003.
- Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria. Publicada en el BOE núm. 313, de 31 de diciembre de 1963, páginas 18248 a 18261.
- Ley 25/1995, de 20 de julio, de modificación parcial de la Ley General Tributaria. Publicada en el BOE núm. 174, de 22/7/1995.
- Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades. Publicado en el BOE núm. 61, de 11/03/2004.
- Directiva 90/434/CEE del Consejo, de 23 de julio de 1990, relativa al régimen fiscal común aplicable a las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canjes de acciones realizados entre sociedades de diferentes Estados miembros.
- Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias. Publicada en el BOE núm. 295 el 10 de diciembre de 1998.
- Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio. Publicada en el BOE núm. 285 de 29/11/2006.
- Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Publicada en el BOE núm. 303, de 19/12/1987.

Otros

- Informe de la Comisión para el estudio y propuestas de medidas para la reforma de la Ley General Tributaria, creada por Resolución de la Secretaría de Estado de Hacienda de 15 de junio de 2000 y publicada en mayo de 2001.

