

JOSÉ IGNACIO SÁNCHEZ MACÍAS • RAFAEL CALVO ORTEGA
FERNANDO RODRÍGUEZ LÓPEZ (eds.)

Economía, Derecho y Tributación

*Estudios en homenaje a la
profesora Gloria Begué Cantón*

AQUILAFUENTE, 92

© Ediciones Universidad de Salamanca y los autores

1.ª edición: diciembre, 2005. I.S.B.N.: 84-7800-480-7. Depósito legal: S. 1741-2005

Ediciones Universidad de Salamanca - Correo electrónico: eus@usal.es

Impreso en España - Printed in Spain

Composición: J. I. Sánchez Macías

Impresión y encuadernación: Imprenta Kadmos
Teléfono: 923 28 12 39 - Salamanca (España)



EDICIONES UNIVERSIDAD DE SALAMANCA

Del fraude de ley al conflicto en la aplicación de las normas tributarias

EUGENIO SIMÓN ACOSTA
Universidad de Navarra

En este trabajo realizamos un estudio comparativo del vigente artículo 15 de la LGT de 2003 y del artículo 24 de la LGT de 1963 con las razones del cambio. Consideramos el fraude a la Ley Tributaria — hoy «conflicto en la aplicación de la ley tributaria»— como una técnica para permitir la integración analógica de la ley tributaria que exige objetivar su presupuesto de hecho para evitar la vulneración de los principios de reserva de ley y tipicidad tributarios. La principal aportación de la LGT de 2003 es precisamente la objetivación de las conductas a las que la Administración puede extender una norma tributaria que no las regula o contempla. Hay una identidad sustancial entre el fraude de ley civil y fraude de ley tributaria, pero la técnica de la analogía no puede aplicarse del mismo modo en un caso y otro.

1. INTRODUCCIÓN

Estas reflexiones sobre la elusión del tributo, desde la perspectiva que hoy nos brinda la reciente Ley General Tributaria (Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria), quieren ser un homenaje a la profesora Begué Cantón, que tanta influencia ejerció en el despertar de mi vocación universitaria.

Son muchos los factores que contribuyen a diseñar la senda profesional de un joven licenciado. Los más importantes son las luces que se divisan en el horizonte y atraen como imanes. Son perspectivas ilusionantes que llaman a nuestra puerta. No creo que me equivoque si digo que, en este ámbito, la más poderosa seducción es la que ejercen quienes van delante de nosotros haciendo realidad con su conducta diaria valores espirituales como son el entusiasmo por dar a los demás lo mejor de sí mismos, la adhesión a las causas justas, la generosidad y entrega en el desempeño del trabajo... Una persona que, en mis años de estudiante, derrochaba esas virtudes y otras muchas dignas de imitar, era la profesora Begué Cantón, o, como con más familiaridad hablábamos de

Para los jóvenes que, en Salamanca, empezábamos segundo de Derecho en el ocaso de la agitada década de los sesenta, Gloria Begué venía precedida por una estela de comentarios de otros estudiantes veteranos que hacían de ella un mito. Era la profesora exigente—primero con ella misma y después con sus alumnos— que constituía el primer obstáculo verdaderamente inquietante de la carrera. Pero a la vez era la profesora respetada y admirada porque practica-ba consigo mismo el lema que una vez le oí en un cara a cara en su despacho de la segunda planta del edificio de la plaza de Anaya: la actitud que se espera del universitario es más rigurosa que la crítica, porque al universitario hay que exigir ante todo autocrítica. En definitiva, una lucha sin tregua contra los propios errores y un compromiso inquebrantable con la libertad y con la justicia. Es seguro que nadie alcanza la perfección, pero lo que verdaderamente resulta atractivo es descubrir en los Maestros la decidida voluntad de luchar por ella. Gloria Begué fue para mí una verdadera Maestra que me proporcionó—más allá de unas espléndidas lecciones de Economía— un modelo de comportamiento universitario que, por inalcanzable que sea, constituye un estímulo vital.

Debo reconocer que me emocionó volver a escucharla cuando puso el broche de cierre a la jornada que sus discípulos dedicamos a tributarle un merecido homenaje en las vetustas aulas del *alma mater* salmantina. Ella quiso dirigirnos unas palabras de gratitud. Después de muchos años sin escucharla en el estrado, allí estaba de nuevo la Gloria Begué de siempre, como árbol frondoso y fuertemente enraizado que ha soportado todos los vendavales. La misma vitalidad, la misma fuerza, el mismo entusiasmo y el mismo mensaje recio y exigente: ¡Un privilegio el de quienes hemos tenido la suerte de recibir sus enseñanzas!

En aquella jornada de estudio me correspondió tratar el tema de la aplicación de las normas tributarias. No fue una ponencia escrita, sino unas reflexiones en voz alta sobre la reciente Ley General Tributaria. Posteriormente me he sentido a hilvanar las ideas, para adherirme a este libro con el que los discípulos de Gloria Begué ofrecemos a la Maestra nuestro respeto, nuestra admiración y nuestro cariño.

2. EL CONFLICTO EN LA APLICACIÓN DE LA NORMA TRIBUTARIA

El art. 15 de la Ley General Tributaria de 2003 (LGT/03) es el último baluarte para luchar contra el fraude fiscal, entendido en un sentido amplio. El llamado «conflicto en la aplicación de la norma tributaria» es una técnica con la que se ponen límites a ciertas conductas indeseables de elusión del pago de los tributos, después de haber agotado las posibilidades de elusión del pago de los tributos ordinarios de aplicación del Derecho: la interpretación y la calificación¹.

¹ Así se suele enfocar este tema en sede doctrinal. Nuestro trabajo se va a centrar en el art. 15 LGT/03 y su antecedente el art. 24 LGT/63, desde una perspectiva general, sin descender a los detalles de casos concretos de elusión cuyo conocimiento resulta, sin duda alguna, muy útil. Es

Esta norma ha venido a sustituir al art. 24 de la ley derogada (LGT/63), que definía y regulaba el fraude a la ley tributaria.

En mi opinión, el actual art. 15 ha mejorado sensiblemente el contenido de su precedente.

No ha sido, sin embargo, acertada la denominación que se le ha dado. Este precepto no regula un verdadero conflicto de normas², sino que otorga a la Administración una potestad exorbitante para impedir que los sujetos pasivos esquiven el deber de contribuir mediante conductas tortuosas que aprovechan las lagunas o imperfecciones del ordenamiento.

El nombre, que ha sido criticado por todos los que hasta ahora han escrito sobre él, no tiene más justificación que la de evitar denominaciones con connotaciones de ilicitud (fraude, elusión, abuso, etc.) para una conducta que el legislador ha estimado—correctamente, en mi opinión— que no puede ser objeto de una sanción penal o administrativa.

Se trata de una institución sobre la que existen controversias doctrinales, cosa que puede provocar cualquier sentimiento menos el de extrañeza. Es normal que haya polémica sobre una institución que constituye el último instrumento de reacción jurídica contra conductas injustas, después de haberse agotado todos los demás: sanciones, interpretación de la norma y calificación de los hechos que incluye, en su caso, la declaración de simulación.

De lo que hemos dicho se deduce cuál es el sitio donde ubicamos el conflicto en la aplicación de la norma tributaria. El conflicto se produce cuando nos enfrentamos a hechos no gravados, o gravados en menor medida de lo que el aplicador de la norma considera justo (para abreviar, hablaremos en este trabajo de hechos no gravados para referirnos tanto a los que evitan totalmente como a los que simplemente reducen los efectos desfavorables del tributo).

Para enfrentarse a hechos gravados son innecesarios preceptos como los del art. 15 de la LGT/03 o del art. 24 LGT/63. Algún autor, cuyas opiniones merecen todos mis respetos aunque no las comparto, considera que este planteamiento es reduccionista³. No estoy de acuerdo con ello. El principio de no contradicción (una cosa no puede ser ella misma y su contraria) podrá ser tachado de reduccionista, pero no por ello dejará de ser una regla insoslayable del razonamiento científico: si un hecho está gravado, no puede a la vez no estarlo o estarlo a medias. Cuando una conducta está sometida al impuesto, el impuesto debe ser exigido sin tener que recurrir a otros instrumentos que los ordinarios de interpretación y calificación jurídica.

recomendable la lectura de Delgado Pacheco (2004), donde se recopilan los pronunciamientos jurisprudenciales más interesantes habidos en nuestro país hasta fechas muy recientes, precedidos de un excelente estudio sistemático. Anterior fue la investigación jurisprudencial de González García (2001). En Derecho comparado, Di Pietro (1999). Algunos supuestos extraídos de la experiencia alemana, en Ruiz Almendral y Setiz (2004).

² García Novoa (2004), p. 395.

³ Palao (2003), p. 79.

Si frente a esto se aduce que la conducta elusiva queda sometida al impuesto en virtud del propio art. 15 LGT/03, habrá de reconocerse que esta afirmación sólo tiene sentido si se acepta que, a falta del art. 15 LGT/03, la conducta no estaría gravada, lo que significa que se nos está dando la razón.

Seguramente los críticos de nuestra tesis esgrimirán otro argumento: a falta del art. 15 LGT/03, se podría acudir a la norma general para evitar el fraude de ley contenida en el art. 6 del Código Civil. Contra ello se puede seguir oponiendo que el art. 6 del Código Civil es una norma para resolver un conflicto—aquí sí que hay conflicto de normas—entre una norma convencional y un precepto de *ius cogens*, dando predominio a este último. Aún más, la propia técnica del fraude de ley no es un método ordinario de aplicación de las normas, sino una técnica especial o extraordinaria para ampliar el ámbito de aplicación de una norma prohibitiva o imperativa, cosa que, como diremos más adelante, no es compatible con el principio de tipicidad del tributo. Que se trata de una técnica especial o extraordinaria es una verdad a la que se llega con el mismo razonamiento anterior: si la norma imperativa eludida fuese aplicable medianamente su simple interpretación, no sería necesario acudir a la técnica del fraude de ley civil para hacerla efectiva.

3. LA CARACTERIZACIÓN TRADICIONAL DE LAS CONDUCTAS ELUSIVAS: EL FRAUDE DE LEY TRIBUTARIA

Desde una *perspectiva extrajurídica* no es fácil diferenciar con rigor y precisión los medios que utilizan los contribuyentes para evitar pagar los impuestos. La inexactitud o vaguedad de los conceptos económicos ha provocado un auténtico caos terminológico donde campan a sus anchas vocablos como defraudación, fraude, elusión, evasión, planificación, ingeniería fiscal, etc.

Un antiguo informe del *Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE*, consideraba «*fraude fiscal*» toda acción del contribuyente que implica una violación de la ley, cuando se puede probar que el interesado ha actuado con el propósito deliberado de evitar el impuesto. Frente al fraude está la «*planificación fiscal*», que es una conducta legal y legítima, pues el contribuyente tiene derecho a organizar sus negocios de la forma que le resulte más económica, incluso desde el punto de vista tributario: es más, en toda empresa económica es esencial la voluntad de minimizar los costes. Pero existe una planificación fiscal que tiene los caracteres de «*evasión fiscal*» porque los métodos de evitar el impuesto, sin estar sancionados, no son aceptables para los poderes públicos. Así pues, existe una evasión o planificación «*inacceptable*» y una evasión o planificación «*acceptable*»⁴.

Los términos «*acceptable*» o «*inacceptable*» pueden ser útiles desde una perspectiva ética o moral, pero no son compatibles con la precisión y exactitud que el principio de seguridad jurídica exige a la norma de Derecho. Estos términos

simplemente expresan un juicio moral y subjetivo, de contornos absolutamente imprecisos.

Existen también algunas disecciones jurídicas basadas en la *naturalidad de la acción y la culpabilidad del agente*, que, aunque puedan ser útiles desde el punto de vista didáctico, no permiten establecer diferencias de efectos jurídicos con las que dar respuesta al problema de la reacción del ordenamiento frente a las conductas elusivas del tributo. Podemos citar aquí la clasificación de Sacha C. Navarro Coelho, que combina los criterios propuestos por Sampaio Doria y Alberto Xavier, y distingue entre evasión omisiva y comisiva. La primera puede ser evasión impropia (como la abstención de realizar el hecho imponible) o evasión propia (intencional o por simple ignorancia de la ley). La evasión comisiva puede ser ilícita, en los casos de fraude y simulación; o lícita, cuando se busca con medios lícitos una fórmula negocial alternativa y menos onerosa (economía fiscal o elusión fiscal)⁵.

El fraude se sitúa aquí entre las conductas comisivas ilícitas, al lado de la simulación. No obstante, entre la simulación y el fraude existen diferencias que impiden colocarlos en el mismo plano y, por otro lado, no parece que se pueda excluir de raíz la existencia de conductas omisivas que constituyan una elusión reprochable del tributo.

Además, esta clasificación sólo usa el elemento intencional (dolo, culpa, ignorancia de la ley) para subdividir la evasión omisiva, sin que consten las razones de no utilizarla también en la evasión comisiva. En último término queda sin aclarar en qué consiste la ilicitud del fraude y cómo se diferencia de la conducta lícita designada como economía fiscal o elusión fiscal: «En la evasión ilícita—dice la autora—, los medios son siempre ilícitos (habrá fraude o simulación de hecho, documento o acto jurídico). En la elusión los medios son siempre lícitos porque no están vedados por el legislador»⁶. Queda por determinar cuándo son lícitos y cuándo son ilícitos los medios y es aquí donde reside el núcleo principal del problema.

Si seguimos avanzando en la caracterización jurídica de las conductas, puede interesar la catalogación del profesor González García, en uno de los estudios pioneros sobre la materia, para quien «cabe destacar tres modos de proceder: a) La de aquél que para no pagar el impuesto en cuestión cesa en la actividad gravada o deja de consumir. b) La de quien oculta en todo o en parte hechos o actos que originan la obligación de contribuir. c) La de quien elige otros caminos, menos o nada gravados, para obtener un resultado económico equivalente a aquél que la ley se proponía gravar. Dentro de esta alternativa cabe destacar todavía dos modalidades: a') La de aquél que, obrando del modo indicado, sólo aparentemente presta acatamiento a la norma tributaria pues en realidad está vulnerando la *ratio legis* del precepto. b') La de quien obrando del

⁵ Navarro Coelho (1989), pp. 1455 y ss.

⁶ *Op. cit.*, p. 1457.

modo indicado no entra en colisión con ningún precepto tributario concreto, limitándose en su actuación a operar por la vía económica menos gravada»⁷.

El fraude a la ley estaría dentro de ese grupo de conductas intermedias que consisten en elegir vías alternativas para conseguir los mismos fines de otras operaciones fiscalmente más onerosas. En concreto, se trata de vías alternativas que se oponen a los principios y fines objetivos del ordenamiento positivo. Esta caracterización se halla en la clásica línea trazada por el profesor Federico de Castro para definir el fraude de ley civil.

La doctrina que durante años ha sido predominante ha llegado a la conclusión de que el fraude a la ley tributaria no es más que una especie o forma de manifestarse el *fraude a la ley en general*. El concepto tributario sería así una derivación o concreción del concepto elaborado por la Teoría General del Derecho, según la cual hay fraude de ley cuando un sujeto se ampara en una norma jurídica para obtener un resultado prohibido por el ordenamiento.

En Derecho tributario, el fraude a la ley suele presentarse del siguiente modo: los impuestos gravan hechos que ponen de manifiesto una capacidad económica, por lo que el presupuesto de hecho que hace nacer la obligación de contribuir es un hecho o realidad económica, que interesa al Derecho tributario precisamente por su contenido económico. Pero la dificultad de aprehender el fenómeno económico con la precisión exigida por la norma jurídica delimitadora del hecho imponible conduce al empleo de conceptos jurídicos elaborados, para fines distintos de los tributarios, por otras ramas del Derecho, especialmente por el Derecho civil y mercantil. Esos conceptos o formas jurídicas, a través de los cuales se manifiestan ordinariamente las realidades económicas que busca el legislador fiscal, facilitan la elaboración de las normas tributarias y fortalecen la seguridad jurídica porque, al elevar conceptos bien definidos a la categoría de hechos imposables, se consigue una perfecta y segura delimitación de estos últimos. Pero, al tiempo que se gana en seguridad jurídica, se abren las puertas al abuso y al fraude, puesto que las normas no tributarias pueden ser utilizadas abusivamente por los sujetos pasivos, cuando se pueden conseguir los mismos objetivos económicos mediante formas o instituciones jurídicas diferentes y menos gravadas que, objetivamente consideradas, no están establecidas para el logro de tales objetivos.

Como dijo Palao Taboada, en un trabajo ya clásico sobre la materia, el resultado, «cuya consecución por los medios jurídicos normales acarrearía el nacimiento de la deuda tributaria, puede ser alcanzado indirectamente por otros medios jurídicos, que *natural y primariamente tienden al logro de fines diversos*, y que o no están gravados o lo están en medida más reducida que aquellos medios usuales. Este es el supuesto de lo que en la terminología italiana se denomina *elusione dell'imposta, Steuerumgehung* en la alemana y que en nuestro Derecho se conoce con la expresión de *fraude a la ley tributaria*»⁸.

El art. 24 LGT/63 definía indirectamente el fraude como «hechos, actos o negocios realizados con el propósito de eludir el pago del tributo, amparándose en el texto de normas dictadas con distinta finalidad, siempre que produzcan un resultado equivalente al derivado del hecho imponible»⁹.

Esta definición legal era incompleta, en cuanto sólo conectaba el fenómeno del fraude a la ley tributaria con la norma reguladora del hecho imponible. En realidad el mismo fenómeno puede darse en relación con cualquiera de las normas reguladoras del tributo y muy particularmente con las que regulan exenciones, tal como se deducía del apartado 2 del propio art. 24 LGT/63: «los hechos, actos o negocios jurídicos ejecutados en fraude de ley tributaria no impedirán la aplicación de la norma tributaria eludida ni darán lugar al nacimiento de las ventajas fiscales que se pretendía obtener mediante ellos».

Comentando la definición del art. 24 LGT/63, dijo Arias Cañete que en el fraude a la ley tributaria concurren las siguientes *notas definitorias*¹⁰:

1. Realización de unos hechos, de una conducta del sujeto pasivo, que no constituyen el hecho imponible de la norma defraudada. A ello hay que añadir, como ya hemos apuntado, las conductas que esquivan cualquier otra norma distinta de la reguladora del hecho imponible, con el resultado de obtener cualquier beneficio o ventaja fiscal.
2. Los hechos realizados han de ser lícitos. En esto (dijo el autor citado) se distingue el fraude de ley de la defraudación o infracción violenta de la norma. Más exactamente habría que decir que lo que caracteriza a los hechos fraudulentos es que su realización, en tanto en cuanto comporta una ventaja fiscal, no está tipificada por el ordenamiento como infracción tributaria o delito. Y es justamente esta característica lo que—según se viene admitiendo desde hace mucho tiempo— diferencia el fraude a la ley tributaria de las infracciones: su falta de tipicidad.
3. Resultado equivalente: El fraude de ley requería que los hechos realizados condujesen a un resultado económico igual o similar al que se obtendría con otra conducta de la que se derivaría una cuota tributaria superior.
4. Intención fraudulenta ilícita, que no debe ser confundida con la intención de defraudar presente en conductas que constituyen infracción. El fraude, en este caso, no consiste en dejar de pagar lo que es debido, sino en eludir la realización de los hechos de los que se deriva la obligación tributaria. Esta elusión (conducta que evita que se produzcan los hechos generadores de la obligación tributaria) no es por sí misma ilícita pues las personas

⁹ Redacción dada por Ley 25/1995, de 20 de julio. Antes de esa fecha, el art. 24.2 contenía una descripción muy parecida: «hechos realizados con el propósito prohibido de eludir el impuesto, siempre que produzcan un resultado equivalente al derivado del hecho imponible».

¹⁰ Arias Cañete (1979), pp. 508 y ss. El autor indica una característica más de las citadas en el texto (el propósito probado), porque su comentario se basaba en la redacción de la LGT anterior a 1995, que hemos copiado en una nota precedente.

⁷ González García (1966), p. 92.

⁸ Palao Taboada (1966), p. 678.

pueden configurar libremente sus actos y sus relaciones jurídicas: la ilicitud que se le suele atribuir reside en los móviles u objetivos que conducen a la realización de esos actos. De este modo, en el fraude a la ley tributaria no es ilícita la conducta en sí, sino que es ilícito realizar esa conducta para pagar impuestos o pagar menos de los que normalmente deberían ser pagados.

4. CRÍTICA DEL CONCEPTO LEGAL DE FRAUDE A LA LEY TRIBUTARIA DEL ART. 24 LGT/63

A la luz de lo expuesto hasta ahora, concurren en el concepto de fraude a la ley tributaria de la LGT/63 un *elemento objetivo* y *otro subjetivo*: a) Elemento objetivo es la realización de un hecho no gravado (o gravado en menor medida que otro) y no tipificado como infracción tributaria, con el que se obtienen los resultados económicos propios de otro hecho que sí está gravado o lo está en mayor medida que el primero. b) El elemento subjetivo o intencional consiste en la motivación del agente, que es la de evitar el pago del impuesto.

La dificultad de delimitar nítidamente las conductas realizadas en fraude de ley tributaria se encontraba precisamente en el elemento subjetivo o intencional¹¹. Aislar los hechos es más sencillo que descubrir la motivación del autor, haciendo derivar de ella unos efectos jurídicos que pueden desvirtuar completamente sus previsiones, planes o proyectos económicos. Los motivos no son directamente aprehensibles, sino que se llega a ellos a través de pruebas circunstanciales o indicios sobre cuya apreciación la ley dejaba libertad completa al aplicador de la ley.

La importancia de los efectos que pueden derivarse de una declaración de fraude, suscita una seria *preocupación por la indeterminación de este concepto*, tan impreciso y evanescente que sólo depende, en último término, de la intención que se atribuya al agente. Si a ello se une el hecho de que toda decisión económica se adopta siempre bajo el influjo del deseo de minimizar costes (entre los que se deben incluir los fiscales), y que, por tanto, el interesado siempre trata de evitar o reducir (lo que es equivalente a eludir, pues el matiz de ilicitud que se puede atribuir a este vocablo no es elemento esencial de su significado) los impuestos, el alcance de una norma como el art. 24 LGT/63 no puede ser más impreciso: siempre que se consiga un resultado económico por cauces menos gravados que otros que también llevan a él, se podrá decir que se ha incurrido en fraude porque la intención de eludir el gravamen puede considerarse siempre presente.

Por otro lado, si no se trata del móvil genérico de reducir los costes fiscales, sino de una voluntad específica y maliciosa de evitar el tributo, la dificultad de prueba de tal motivación convierte al fraude de ley en una institución

¹¹ Cfr. Rosenbuj (1993), p. 133.

generadora de grave inseguridad jurídica, de la que pueden derivarse consecuencias nocivas e indeseables.

Desde el punto de vista jurídico puede socavar la confianza del ciudadano en el ordenamiento: todo depende de la prudencia de la Administración en el uso de esta institución, prudencia a la que no es fácil poner límites.

No son menores los riesgos y los perjuicios que puede causarse a la actividad económica, dado que la inseguridad es un elemento que obstaculiza la adopción de decisiones beneficiosas para la economía en general. Es pernicioso para la seguridad del tráfico jurídico y para la seguridad del tráfico económico que las consecuencias jurídico-tributarias de los actos del sujeto pasivo dependan de un juicio sobre los motivos del agente, emitido, *a posteriori*, por la Administración o por los Tribunales, basándose en conjeturas, indicios o pruebas meramente circunstanciales.

Por seguridad económica se han introducido en el ordenamiento figuras como los acuerdos previos entre la Administración y el contribuyente o se ha propiciado la emisión e incluso publicación de opiniones vinculantes para la Administración. Por el mismo motivo es aconsejable reducir todo lo posible la inseguridad generada por los instrumentos de lucha contra las conductas elusivas del impuesto.

Esta observación adquiere aún mayor relieve si se repara en la *fragilidad de los argumentos con que se ha sostenido la ilicitud del fraude* de ley tributaria. La ilicitud no está en el hecho realizado, sino en evitar que se aplique la norma fiscal o, como dice Palao Taboada, «las normas tributarias no prohíben directamente ninguna actividad en cuanto tal, por su significado sustantivo, sino sólo por sus relaciones con la propia actividad tributaria... Sólo una cosa prohíben las leyes tributarias: la propia violación; es decir, el incumplimiento de las obligaciones que ellas mismas establecen, obligaciones que, repetimos, sólo surgen cuando se dan los presupuestos en ellas contemplados» (Palao, 1966, p. 682). En el fraude a la ley tributaria no es ilícita la conducta en sí, sino que es ilícito realizar esa conducta para no pagar impuestos o pagar menos de los que normalmente se deberían pagar (Arias Cañete, 1979, pp. 513 ss.). Teniendo en cuenta que las obligaciones fiscales nacen de la ley, la ilicitud no puede ser otra que el incumplimiento de las obligaciones nacidas de la misma. La ley se aplica o no se aplica, según que se haya producido o no el hecho previsto por ella. Evitar la aplicación de la ley podrá ser inmoral y hasta repulsivo, pero no puede ser jurídicamente ilícito, porque si la ley no es aplicable (que éste es el resultado de evitar su aplicación) no puede afirmarse que haya sido infringida o vulnerada. Tampoco parece muy razonable decir que una conducta no es ilícita en sí misma, pero sí lo es cuando se realiza con una determinada intención: el Derecho actúa en el fuero externo y no se puede anatematizar jurídicamente el deseo o la intención de las personas si no va unida esa intención a una conducta que por sí misma lesione un bien jurídico. Del mismo modo que no se puede castigar a quien tiene deseos de robar pero no roba, no se debe tachar de ilegal o ilícita la intención de no pagar impuestos si no se realiza el hecho imponible.

No se me escapa que los defensores del fraude de ley dicen que en caso de fraude sí se produce el hecho imponible pero esta afirmación es, como ya hemos dicho antes, contradictoria. En efecto, si se realiza el hecho imponible y no se cumple la obligación, no debe hablarse de fraude de ley sino, lisa y llanamente, de incumplimiento de la ley. La conducta fraudulenta queda fuera del campo de aplicación del impuesto y sólo se reconduce a él mediante el ejercicio de una potestad extraordinaria que la ley concede a la Administración para aplicar el impuesto fuera de los casos legalmente previstos. Por eso, la conducta en fraude de ley no puede tildarse de ilícita.

El desacuerdo con los defensores de la ilicitud del fraude reside en que hablamos de cosas distintas¹² o tenemos un modo diferente de entender el Derecho. En mi opinión, el Derecho es un ordenamiento social regulador de conductas humanas (no de simples deseos o intenciones), autónomo de los ordenamientos morales que regulan el fuero interno, por más que esté necesariamente influido por éstos ya que el ordenamiento social se construye por personas que son inseparables de su conciencia¹³. No es necesario recordar que las peores experiencias sociales de la humanidad se han dado allí donde la ley ha querido invadir el inviolable fuero interno del ser humano.

5. REVISIÓN DE LA TEORÍA DEL FRAUDE DE LEY TRIBUTARIA

Durante mucho tiempo, la doctrina científica ha estado bien avenida, situando la teoría del fraude de ley tributaria en el contexto del fraude de ley civil, considerado como un supraconcepto de teoría general del Derecho. Sin embargo, no ha conseguido aclarar suficientemente el fenómeno del fraude a la ley tributaria. La causa reside en que se ha trasladado miméticamente el esquema conceptual del Derecho civil al Derecho tributario, sin tener en cuenta las peculiaridades de esta rama del ordenamiento.

El profesor Falcón y Tella ha efectuado una interesante contribución al suscitar el debate sobre la identidad de naturaleza del fraude de ley civil y el fraude de ley tributaria¹⁴. Este autor ha defendido la *radical diferencia del fraude de ley tributaria y los supuestos previstos por el art. 6.4 del Código Civil*¹⁵.

¹² Por ejemplo, Ignacio Calatayud quien, en un meritorio trabajo, hace un notable esfuerzo por aislar el fenómeno del conflicto en la aplicación de la norma tributaria desde la óptica de la teoría de la causa, pero termina confundiendo conflicto y simulación. No de otro modo puede entenderse su afirmación de que «la única diferencia entre la simulación y los negocios del art. 15 estriba en que en la simulación, además de existir una apariencia sobre la causa, existe una apariencia que recae sobre la forma» («Comentario al art. 15 de la nueva Ley General Tributaria. Conflicto en la aplicación de la norma tributaria», *Hacienda Canaria*, n.º 10, p. 30).

¹³ Me he extendido ampliamente sobre esta cuestión en *El Derecho Financiero y la Ciencia Jurídica*, Publicaciones del Real Colegio de España, Bolonia, 1985.

¹⁴ Falcón y Tella (1995), pp. 5 y ss.

¹⁵ Dice el art. 6.4 CC: «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».

La tesis de Falcón y Tella se basa en los mismos presupuestos que aquí hemos aceptado y defendemos. Según el autor, para entender correctamente el fraude de ley tributaria hay que partir de la afirmación básica de que las conductas en fraude de ley tributaria «suponen necesariamente la no realización de un hecho imponible, sino de un *hecho equivalente*»¹⁶. La respuesta del ordenamiento al fraude de ley es la *aplicación analógica* de la ley tributaria defraudada, ley que no es aplicable al hecho realizado de no mediar la declaración de fraude. Además hay que notar que el hecho equivalente sólo es fraudulento cuando se realiza con el propósito de eludir el pago del tributo, por lo que el fraude de ley tributaria exige la presencia de un *elemento subjetivo*, un *animus* en el agente que debe ser acreditado (incluso mediante indicios o presunciones) por la Administración.

A partir de estas premisas, las relaciones que establece Falcón y Tella entre fraude de ley civil y fraude de ley tributaria—para él de naturaleza diferente—se resumen del siguiente modo:

El fraude de ley civil exige la presencia de una norma defraudada y una norma de cobertura. En el fraude de ley tributaria no existe normalmente norma de cobertura, sino que se aprovecha una laguna o un vacío de la norma tributaria.

En el fraude de ley civil la norma defraudada, debidamente interpretada, es directamente aplicable al caso. Por el contrario, en el fraude de ley tributaria, la norma resulta eludida y no es directamente aplicable al caso. No se llega a realizar el hecho imponible, sino un hecho equivalente.

El fraude de ley civil produce un resultado contrario a una norma prohibitiva. Las normas tributarias no son prohibitivas, sino imperativas, y por ello no puede producirse un resultado contrario a ellas.

El fraude de ley civil se comete mediante la realización de «actos jurídicos» que vulneran una prohibición. En el fraude de ley tributaria no hay actos, sino «hechos jurídicos» porque los actos o negocios son asumidos como simples hechos por la norma tributaria. Estos hechos no están prohibidos por la norma tributaria, para la que sólo es relevante el dato de que se hayan realizado o no: en el primer caso nace la obligación, en el segundo no.¹⁷

¹⁶ Esta idea es defendida también por Ferrero Lapatza (2003).

¹⁷ Conviene transcribir con cierta amplitud algunos de los párrafos más significativos, que pueden consultarse íntegramente en Falcón y Tella (1995), pp. 8 y 9:

«El fraude de ley tributaria—dice Falcón y Tella—debe distinguirse con claridad del fraude a la ley a que se refiere con carácter general el art. 6.4 del Código Civil. Ciertamente no parece ser ésta la opinión de la doctrina, que mayoritariamente ha venido considerando el fraude a la ley tributaria como una manifestación específica del fraude a la ley regulado con carácter general en el Código Civil.

»Desde esta perspectiva, a mi juicio errónea, se ha criticado que la Ley tributaria opte por exigir prueba del ánimo defraudatorio, frente a la configuración puramente objetiva del fraude a la ley que es defendida mayoritariamente por la doctrina y la jurisprudencia civil. E igualmente se ha criticado que la Ley tributaria aluda a un hecho "equivalente" (que en cuanto distinto del hecho imponible sólo podría dar lugar a una legítima economía de opción) y prevea como remedio frente al fraude la aplicación por analogía (y no directamente) de la ley defraudada, pues, trasladando los

esquemas civiles al ámbito tributario, el fraude debería configurarse —según esta opinión— como la realización del hecho imponible definido en una ley (ley defraudada), quedando aparentemente la conducta cubierta por otra norma tributaria más favorable (ley de cobertura) que, debidamente interpretada, no resulta aplicable al caso.

»Desde estas coordenadas se había defendido incluso la improcedencia del expediente especial al que hacía (y sigue haciendo) referencia el art. 24 LGT, pues —se decía— en ausencia de norma expresa en la LGT, la aplicación supletoria del art. 6.4 del Código Civil hubiera permitido la declaración del fraude y la aplicación directa de la norma defraudada a través del procedimiento general de inspección, exigiendo no sólo intereses de demora sino incluso sanciones...

»Llevando esta opinión a sus últimas consecuencias, sería posible sostener la derogación tácita del art. 24.4 LGT por el nuevo título preliminar del Código Civil...

»Pero la realidad es que, a través de la nueva redacción dada al art. 24 LGT, el legislador ha insistido en la subsistencia del fraude de ley tributaria en su configuración tradicional, y por tanto como un instituto radicalmente distinto del contemplado en el art. 6.4 Código Civil. Pues el fraude a la ley tributaria sigue existiendo, como hemos visto, en la realización de un hecho “equivalente” (distinto por tanto al hecho imponible) con el ánimo probado de eludir el tributo, y la sanción frente al fraude de ley tributaria sigue siendo la aplicación por analogía de la “norma tributaria eludida”, sin que se alcancen las “ventajas fiscales que se pretendía obtener” (art. 24.2 en su nueva redacción). Obsérvese que, significativamente, se habla de norma “eludida” y no de “ley defraudada”, como es habitual en el contexto del art. 6.4 Código Civil. Como tampoco se hace referencia alguna a la existencia de una norma de cobertura (que como hemos dicho puede no existir), sino a la inexistencia de una norma tributaria que tipifique o contemple específicamente, en su letra y en su espíritu, el hecho “equivalente” de que se trate. Además de excluirse expresamente —ahora con rango de ley, y no sólo reglamentario— las sanciones.

»[...] Piénsese que en el Derecho privado la mayoría de las normas son dispositivas, por lo que el mecanismo del fraude de ley civil es necesario para evitar que a través de las libertades de pactos que consagra nuestro ordenamiento, se vulneren las escasas normas imperativas existentes...

»En el ámbito tributario, en cambio, las normas son por lo general imperativas, pero no prohibitivas, por lo que es difícil pensar cómo puede producirse un resultado contrario a la ley propia de un tributo, que sólo ordena pagar el tributo cuando se ha realizado el hecho imponible, pero no en otro caso.

»[...] Opinión ésta que se ve plenamente confirmada si se advierte que el fraude a la ley civil consiste en la realización de una conducta prohibida o contraria al ordenamiento jurídico, pese a la apariencia de legalidad que deriva de la llamada ley de cobertura. Y que se trata siempre de “actos” en fraude de ley, y no de simples “hechos” jurídicos (en sentido estricto), pues de un hecho ajeno a la voluntad humana no cabe predicar su carácter de prohibido o no, sino simplemente comprobar si se ha realizado.

»Ahora bien, en el ámbito tributario sustantivo—donde no existen en rigor “actos” o “negocios” jurídicos en cuanto tales, sino “hechos” imponibles (pues como es sabido los actos y negocios gravados se contemplan por la ley tributaria desde una perspectiva puramente fáctica, al margen de la voluntad de las partes)— resulta imposible, como ya se ha dicho, un supuesto de fraude a la ley reconducible al art. 6.4 del Código Civil... Pues, como se ha dicho, la consideración puramente fáctica del hecho imponible nos coloca inexorablemente ante la disyuntiva de que, o bien el hecho imponible se ha realizado, en cuyo caso procede en gravamen..., o bien el hecho imponible no se ha realizado, en cuyo caso existe pura y simplemente una economía de opción, que nunca infringe el ordenamiento tributario...

»[...] Fraude a la ley tributaria y fraude a la ley civil son, pues, figuras que se mueven en órbitas distintas, y que se diferencian porque el fraude a la ley civil supone una vulneración del ordenamiento, mientras que el fraude a la ley tributaria supone simplemente realizar un hecho no gravado (lo que impide apreciar la existencia de vulneración de norma alguna) pero en circunstancias tales que el ordenamiento considera procedente aplicar el gravamen.

»[...] En todo caso... el mecanismo del fraude de ley tributaria no constituye un modo de reaccionar frente a hechos ilícitos, a diferencia del fraude a la ley civil, sino de un mecanismo de aplicación del tributo por analogía».

6. NATURALEZA DEL FRAUDE A LA LEY TRIBUTARIA Y MEDIOS PARA COMBATIRLO

En mi opinión, la tesis de Falcón y Tella tiene dos méritos principales: En primer lugar, haber iniciado la línea de pensamiento que trata de esclarecer las diferencias entre el fraude a la ley tributaria y el fraude de ley civil. El segundo, poner de relieve que la técnica para enfrentarse al fraude de ley tributaria no es otra que la aplicación analógica de la norma eludida.

Sin embargo, existen algunos puntos sobre los que mantengo un criterio diferente y que, a la postre, conducen a aceptar la identidad sustancial entre fraude de ley civil y fraude de ley tributaria. Las diferencias entre ambos tipos de fraude residen en que el ordenamiento tributario se rige por principios que condicionan severamente la aplicación de la teoría del fraude en nuestro ámbito y deslegítiman la extrapolación que de ella ha efectuado la doctrina tradicional.

Podemos aceptar, en efecto, que *la norma tributaria no es prohibitiva sino imperativa, pero esto no es una diferencia sustancial* entre ambos tipos de fraude, puesto que el art. 6.4 del Código Civil no excluye necesariamente el fraude de una norma imperativa, similar a la ley tributaria: hay fraude en «los actos realizados al amparo del texto de una norma que persigan un resultado prohibido por el ordenamiento jurídico, o contrario a él». Se trata de actos contrarios al ordenamiento, y no necesariamente contrarios a una norma prohibitiva. No encuentro dificultad para admitir la existencia de actos civilmente fraudulentos porque producen resultados *contrarios* a una norma imperativa, cuya aplicación se pretende evitar o eludir¹⁸; por ejemplo, soslayar el imperativo legal que obliga a responder de las propias deudas¹⁹.

Por otra parte, *los actos fraudulentos, en el sentido del art. 6.4 Código Civil, también tienen siempre la consideración de hechos jurídicos*, puesto que la calificación legal de fraudulentos no deriva de su aspecto puramente negocial, sino que lo son en tanto en cuanto los resultados obtenidos constituyen el presupuesto fáctico de una ley prohibitiva o son contrarios a un precepto de *ius cogens*. Así pues, también puede decirse que en el fraude de ley civil se plantea la disyuntiva entre dos alternativas: o se ha infringido o no se ha infringido la norma de derecho necesario. En caso afirmativo es innecesario acudir al concepto de fraude de ley, pues la norma es aplicable por sí misma, sin que se añada ningún elemento relevante por el hecho de que la conducta se califique como fraudulenta. En otras palabras, no existe propiamente el fraude, porque la prohibición es aplicable. En el caso contrario (la prohibición no ha sido directamente infringida), es la calificación de fraudulento la que extiende los efectos de la

¹⁸ Se puede contestar que toda ley imperativa implica la prohibición de la conducta contraria a lo ordenado por la ley. En tal caso, todo fraude de ley civil vulnera una prohibición. Pero igual argumento podría aplicarse a la norma imperativa tributaria. Considero, por tanto, que en estos casos no hay propiamente prohibición.

¹⁹ El *fraus creditoris* consiste en una lesión de derechos subjetivos pero implica, al mismo tiempo, dejar de cumplir el precepto legal imperativo que obliga a pagar al acreedor.

prohibición al acto o negocio realizado. Por tanto, el fraude de ley civil también se resuelve mediante la aplicación analógica de la norma defraudada.

Sin embargo entiendo que está bien enfocado el problema cuando se advierte la *necesidad de distinguir entre fraude a la ley tributaria y fraude de ley civil*. Y también es un acierto situar el tema en el contexto de la aplicación de las normas, pues *el fraude se combate siempre mediante la extensión de la ley eludida o defraudada*. Otra cuestión a resolver es si dicha extensión es simplemente una interpretación extensiva o, por el contrario, se trata de una integración analógica.

De las palabras de Falcón y Tella parece deducirse que, en el fraude de ley civil, no se va más allá de la interpretación extensiva de la norma defraudada, pues resulta directamente aplicable al caso («el fraude a la ley civil —dice el autor citado— supone una vulneración del ordenamiento, mientras que el fraude a la ley tributaria supone simplemente realizar un hecho no gravado»). En cambio, en el fraude a la ley tributaria la norma eludida se aplica por analogía. Esta opinión puede considerarse conforme con uno de los significados gramaticales texto literal del art. 6.4 Código Civil, que dispone que los actos en fraude de ley «no impedirán la debida aplicación de la norma que se hubiere tratado de eludir». La palabra «debida» puede entenderse como que la norma es directamente aplicable. Sin embargo, esto no es suficiente para rechazar que en el fraude de ley civil se produzca también la extensión analógica de la norma defraudada. Los términos «debida aplicación» pueden significar que la norma defraudada deviene aplicable porque merece ser interpretada extensivamente o porque, rebasando los límites de la interpretación, se aplica analógicamente a un caso no contemplado. Si basta con la interpretación, la teoría del fraude es innecesaria. Donde la institución del fraude desempeña su verdadero papel es en el terreno de la integración analógica, pues la simple interpretación extensiva vendría exigida en estos casos por la obligación de interpretar las normas de acuerdo con su espíritu y finalidad. Para interpretar extensivamente una norma defraudada no es necesario un precepto específico que lo permita.

Del mismo modo, el fraude a la ley tributaria sólo tiene sentido si se encuadra en el ámbito de la aplicación analógica del Derecho. Según el art. 24 LGT/63, el hecho realizado en fraude a la ley tributaria no es un hecho imponible, sino un hecho de resultado equivalente. El art. 15 LGT/03 habla de «evitar» el hecho imponible, lo que no puede significar más que nos hallamos ante hechos no gravados.

Existe, sin embargo, una particularidad fundamental que caracteriza al fraude a la ley tributaria: la *naturalidad de la norma defraudada o eludida*. Falcón y Tella ha puesto de relieve que se trata de una norma imperativa y no prohibitiva. Esto es cierto (aunque no excluimos que en el fraude de ley civil se pueda vulnerar también una norma imperativa), pero es necesario añadir algo más.

En el fraude de ley civil la norma defraudada puede ser, como ya dijimos, prohibitiva o imperativa. Dentro de las normas imperativas podemos distinguir las que establecen o tutelan obligaciones de Derecho privado y las que

establecen prestaciones de carácter público. Tratándose de obligaciones de Derecho privado, existen normas específicas para combatir ese tipo particular de fraude que es el fraude de acreedores o *fraus creditorum*, aplicables tanto para obligaciones legales como para obligaciones contractuales (acción subrogatoria, acción pauliana); quizá por este motivo, el fraude de ley civil en sentido estricto tiene lugar, principalmente, en el contorno de las normas prohibitivas, llegando incluso a identificarlos, como hemos visto que hace el autor citado.

La particularidad del fraude a la ley tributaria es que se enmarca en la esfera de las normas imperativas que establecen prestaciones de carácter público, normas que tienen la singularidad de estar afectadas por el principio constitucional de reserva de ley. Así como no hay dificultad para admitir la extensión analógica, por imperativo legal, de la norma defraudada en el caso de fraude de ley civil, la analogía en Derecho tributario está proscrita por norma de rango constitucional que prohíbe exigir tributos que no se encuentren establecidos con arreglo a ley. Una reserva de ley que, más que garantiza de autoimpedición y de igualdad, es garantía de la libertad personal y patrimonial de los ciudadanos.²⁰

La reserva de ley tributaria presupone y comprende dentro de sí el principio de tipicidad del tributo. No hay más tributos que los tipificados legalmente, de igual modo que no hay delito sin ley. Así como en Derecho penal no se admite la analogía para extender el delito más allá de sus límites estrictos, la reserva de ley tributaria impide la exigencia de tributos no previstos legalmente.²¹

²⁰ Sobre este controvertido tema me permito la remisión a mi trabajo: «El principio de legalidad o reserva de ley tributaria» (Simón Acosta, 1993), donde se pone de relieve la inexactitud de fundamentar la reserva de ley tributaria en la autoimpedición, en el principio de igualdad, o en la tutela del interés general, tal como pretende A. Fedele (1978) en un interesante comentario al art. 23 de la Constitución Italiana. Pérez Royo, siguiendo a Vanoni, considera que la analogía es aplicable en Derecho tributario porque no es un modo de creación sino de aplicación de Derecho (Pérez Royo, 1991, pp. 377 ss.), conclusión que se deriva de la desvinculación que este autor propugna entre la reserva de ley y el principio de certeza del Derecho tributario, así como de la fundamentación de la reserva de ley en el requerimiento democrático de intervención parlamentaria en el reparto de la carga tributaria (*op. cit.*, p. 383). También admite la analogía, incluso en la extensión del hecho imponible, Checa González (1996), pp. 251 ss.

²¹ Sobre la relación entre reserva de ley y analogía véase Simón Acosta (1985), pp. 367 ss.
«En el ordenamiento tributario ha constituido una opinión generalizada la convicción de que la analogía no es admisible en la regulación de los aspectos esenciales del tributo, por cuanto los mismos están sujetos al principio de reserva de ley» (Martín Queralt y otros, 2003, p. 180). No obstante estos autores no se atreven a comprometer su opinión sobre el tema y defieren la cuestión al Tribunal Constitucional: «Si la analogía debe reputarse contraria al principio de reserva de ley tributaria o si por el contrario, la analogía debe ser aplicable como medio de potenciar determinados principios constitucionales —básicamente el de capacidad económica y el principio de igualdad— creemos que deberá ser cuestión a resolver por el Tribunal Constitucional» (*op. cit.*, p. 212).

A mi juicio, la solución de los problemas científicos no es competencia exclusiva del Tribunal Constitucional. Las opiniones de este tribunal son vinculantes por la función nomogenética que nuestro ordenamiento le reconoce, pero ello no quiere decir que sus decisiones sean siempre acertadas, ni que no estén sometidas a revisión por el progreso de la ciencia jurídica. La reserva de ley tributaria es algo más que una regla para articular las relaciones entre ley y reglamento. Por sus orígenes históricos y por su fundamento, la reserva de ley tributaria significa también tipicidad

El Derecho tributario no es un Derecho odioso²². Tampoco es un Derecho represivo ni sancionador, sino que se trata de una parcela del ordenamiento que tiene un fundamento autónomo y que tutela el deber fundamental de solidaridad expresado en la contribución al sostenimiento de las cargas públicas. El Derecho tributario es uno de los pilares sobre los que se construye el Estado de Derecho y la libertad de los individuos. Pero todo esto no debe oscurecer nuestro entendimiento hasta el punto de hacernos negar las semejanzas que existen entre Derecho tributario y Derecho sancionador (que, por cierto, también tutela valores y principios fundamentales para la convivencia): ambos son ordenamientos de injerencia y ésta es la característica que justifica la exigencia de tipicidad. Por ello entendemos que no es coherente estar dispuestos a admitir que un ciudadano resulte obligado, en virtud de la analogía, a pagar un tributo no previsto por la ley; mientras se defiende, con toda razón, la impunidad de conductas no tipificadas legalmente, a pesar de que lesionen valores básicos para la convivencia.

El art. 24 LGT/63 era consciente de los peligros que encierra la admisión de la analogía y por ello establece límites a su aplicación: sólo si se probaba que el resultado menos gravado se había obtenido con la intención de eludir el tributo. Pero ya hemos dicho que obligaba a efectuar un juicio de intenciones sobre la base de pruebas circunstanciales, conjeturas o indicios, con grave riesgo de incurrir en arbitrariedad.

La cuestión a la que hay que responder es la de si es constitucionalmente admisible la extensión analógica del hecho imponible en los casos de fraude de ley, a pesar de las cautelas y límites que establecía el art. 24 LGT/63. Cuanto hemos razonado previamente lleva a la conclusión negativa porque ese

legal de los elementos esenciales del tributo reservados a la ley. Por este motivo, la analogía no es admisible para extender dichos elementos esenciales a casos no previstos legalmente.

Es cierto que la analogía tiene un sólido fundamento jurídico como medio de coordinar la validez del principio de justicia y la realización de los fines de la norma. Pero, como acertadamente añade Amattuçi, «el respeto del principio de justicia viene en consideración, no como valor ético, sino como expresión del principio de igualdad jurídicamente relevante. La analogía tiende a garantizar la extensión de la disciplina jurídica de una cierta situación a otro que no es igual ni desigual, sino un tercer género entre las situaciones iguales y las desiguales. Por tanto, la prohibición de la analogía no viola el principio de igualdad» (Amattuçi, 1994, p. 566). Dice este autor que la prohibición de la aplicación analógica de las normas creadoras de tributos se funda en el principio de reserva de ley, pues la tutela de la representatividad que anima la reserva de ley encuentra mayor intensidad sólo si la prohibición de analogía impide la creación de nuevas normas (op. cit., p. 568). Tal prohibición «se funda en los principios de certeza del derecho, de buena fe y de estado de derecho, que están presentes en todo ordenamiento que tutele valores como la libertad, la igualdad y la democracia. La certeza del derecho en particular no sacrifica la justicia que, junto al estado de derecho, está garantizada a nivel constitucional, en cuanto la contraposición es aparente; por tanto la prohibición de analogía garantiza también otros elementos presentes en la idea de justicia» (Amattuçi, op. cit., p. 572).

²² Es lamentable que algunos trabajos, que contienen aspectos valiosos, se parapeten tras la afirmación maniquea de que sus oponentes conciben el Derecho tributario como un Derecho odioso (por ejemplo, Violeta Ruiz Almedral y Georg Seitz, 2004, p. 16). Hoy no defiende nadie esa caracterización del Derecho tributario.

precepto no contenía garantías suficientes para salvaguardar los principios de reserva de ley y de tipicidad tributaria.

El fraude de ley debe combatirse con diligencia legislativa y con el uso de una depurada técnica jurídica en la elaboración de la ley fiscal. Adviértase que la técnica jurídica no se opone a que se eleven los conceptos o los fenómenos económicos a la categoría de hechos imponibles o presupuestos de hecho jurídicos del tributo: lo que importa es que estén adecuada y convenientemente delimitados por la ley. No me parece admisible que la incapacidad, la impericia o la pereza del legislador para elaborar conceptos o hechos imponibles que recojan adecuadamente las capacidades económicas gravables, haya de suplirse mediante la creación de Derecho por quienes tienen encomendada la tarea de aplicar las normas tributarias. Esta técnica es tan rechazable como disimular la prohibición de la creación de normas en sede aplicativa con el recurso de la interpretación económica de la ley o la calificación económica del hecho imponible.

7. EL CONFLICTO EN LA APLICACIÓN DE LA NORMA TRIBUTARIA COMO TÉCNICA PARA SUPERAR LAS DEFICIENCIAS DEL FRAUDE DE LEY TRIBUTARIA

El art. 15 de la LGT/03 ha pretendido salvar la técnica del último recurso contra reprobables conductas de elusión tributaria, buscando una solución de prudencia legislativa que atienda tanto a las exigencias de seguridad jurídica (principios de reserva de ley y de tipicidad) y las de justicia material tributaria (capacidad contributiva e igualdad).

Una respuesta equilibrada aconseja implementar técnicas que impidan la proliferación de conductas elusivas que son social y éticamente reprobables aunque jurídicamente inocuas. La necesidad de estas técnicas se basa en la imposibilidad real de prever las conductas elusivas y en el riesgo de que la impericia, o incluso la impericia del legislador de un determinado momento, abra la puerta a una generalización de conductas evasivas que pueden causar daños importantes a la Hacienda pública, es decir, al conjunto de los ciudadanos. Por ello, la solución viene de la mano de la creación de una potestad administrativa especial con la que —a diferencia de la ley que es siempre general y abstracta— es posible evaluar las circunstancias particulares del caso concreto.

Pero esa técnica o esa potestad no pueden consistir en un instrumento utilizable según el capricho del operador jurídico, sea un funcionario administrativo o un juez. Es necesario embriidar y poner límites a la potestad de extender analógicamente la norma tributaria. Si la norma general que regula la potestad de extender la ley está construida de forma que se reduzca suficientemente la discrecionalidad administrativa, podremos considerar que se han satisfecho en la medida de lo razonable las exigencias de tipicidad legal. Se podrán crear hechos imponibles por la Administración o el juez, pero dentro de límites que salvaguarden la seguridad jurídica de los ciudadanos.

Eso es lo que se ha pretendido al convertir el antiguo art. 24 LGT/63 en el actual art. 15 LGT/03, sin perjuicio de las mejoras de que todavía puede ser objeto la nueva norma (la más clara, aunque de importancia práctica menor, su propia denominación).

El art. 15 LGT/03 ha objetivado el fraude de ley tributaria y una primera evidencia de ello se encuentra en la terminología empleada. Ya no se habla de actos o negocios jurídicos realizados con el propósito de eludir el pago del tributo, sino de «cuando se evite total o parcialmente la realización del hecho imponible o se minore la base o la deuda tributaria mediante actos o negocios». La redacción actual elimina la palabra «propósito» y el vocablo «evitar» tiene un matiz más neutro que el de «eludir». Evitar el hecho imponible es, simplemente, no realizarlo.

Hay quien afirma lo contrario porque considera que el elemento subjetivo sigue estando presente en el carácter artificioso o impropio de los actos contemplados por el nuevo precepto²³. No es cierto, y no es necesario que yo me esfuerce en demostrarlo, pues ya lo han hecho otros. El profesor García Novoa, en un estudio completo y riguroso del art. 15 LGT/03²⁴, dice: «La nueva categoría tiene un cariz "objetivo", no porque destierre los elementos subjetivos—lo cual es imposible en cualquier norma jurídica que valore comportamientos humanos—, sino porque incorpora a la propia estructura de su presupuesto los principales elementos subjetivos, como la finalidad perseguida por el acto o negocio realizado y la búsqueda de una ventaja fiscal, a través de los efectos conseguidos. Estos efectos serán la ventaja fiscal y el efecto jurídico-económico que la provoca. Se habla de efectos, en el más puro sentido del *purpose* anglosajón, en tanto la norma se fija en los efectos conseguidos y no en las finalidades perseguidas, lo que, como dice López Tello, supone no tener que afirmar las finalidades usando los efectos como prueba indicaria. Ello erige el efecto como elemento fundamental del presupuesto de la cláusula, que deja de ser una circunstancia objetiva indicaria de un ánimo subjetivo».

La eliminación de la referencia al propósito de eludir el impuesto significa, por otra parte, que si concurren las circunstancias legales (ventaja fiscal y actuación artificiosa o impropia) no dejará de aplicarse el art. 15 LGT/03 por el hecho de que el sujeto pasivo demuestre que sus móviles no fueron fiscales. La objetividad del precepto actual es evidente y constituye un importante progreso sobre la legislación precedente.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Amatucci A. (1994): «L'interpretazione della legge tributaria», en *Trattato di Diritto Tributario*, volumen primero, tomo II, Cedam, Padova.
- Arias Cañete, Miguel (1979): «Fraude de ley y economía de opción», *Estudios de Derecho Tributario*, vol. I, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.
- Calatayud Prats, Ignacio (2005): «Comentario al artículo 15 de la nueva Ley General Tributaria. Conflicto en la aplicación de la norma tributaria», *Hacienda Canaria*, n.º 10.
- Checa González, Clemente (1998): *Interpretación y aplicación de las normas tributarias: análisis jurisprudencial*, Editorial Lex Nova, Valladolid.
- Delgado Pacheco, Abelardo (2004): *Las normas antielusión en la jurisprudencia tributaria española*, Editorial Aranzadi, Pamplona.
- Di Pietro, Adriano (coord.) (1999): *L'elusione fiscale nell'esperienza europea*, Giuffrè, Milano.
- Durán-Sindreu Buxadé, Antonio (2001): «El artículo 110.2 de la Ley 43/1995: análisis y propuesta de reforma», *Revista Técnica Tributaria*, n.º 55.
- Falcón y Tella, Ramón (1995): «El fraude a la ley tributaria como un mecanismo para gravar determinadas economías de opción: su radical diferencia con los supuestos previstos en el art. 6.4 CC» (I y II), *Quincena Fiscal*, n.ºs 17 y 18.
- Fedele, A. (1978): Comentario al art. 23 de la Constitución Italiana, *Commentario della Costituzione. Rapporti civili*, Zanichelli Editore, Bologna.
- Ferreiro Lapatza, José Juan (2003): «El abuso en la aplicación de la norma tributaria en el anteproyecto de Ley General Tributaria», *Quincena Fiscal*, n.º 11.
- García Novoa, César (2004): *La cláusula antielusión en la nueva Ley General Tributaria*, Editorial Marcial Pons, Madrid.
- González García, Eusebio (1966): «Evasión, elusión y fraude fiscales», *Memoria de la AEDF 1983-1984*, Madrid.
- (2001): *La interpretación de las normas tributarias*, Editorial Aranzadi, Pamplona.
- Martín Queral, Juan y otros (2003): *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Editorial Tecnos, Madrid.
- Navarro Coelho, Sacha C. (1989): «Interpretación económica en Derecho Tributario. Prevalencia del contenido sobre la forma», *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, n.º 204.
- OCDE (1967): *L'évasion et la fraude fiscales internationales. Quatre études*, París.
- Palao Taboada, Carlos (1966): «El fraude a la ley en Derecho Tributario», *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, n.º 63.
- (2003): «La norma antielusión del proyecto de nueva Ley General Tributaria», *Revista de Contabilidad y Tributación*, n.º 248.
- Pérez Royo, Fernando (1991): «Comentario al art. 24 LGT», en *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma*, vol. I, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.
- Rosembuj, Tulio (1993): *El fraude de ley el abuso de las formas en el Derecho Tributario*, Editorial Marcial Pons, Madrid.
- (1999): *El fraude de ley, la simulación y el abuso de las formas en el Derecho Tributario*, Editorial Marcial Pons, Madrid.
- Ruiz Almenndral, Violeta y Seitz, Georg (2004): «El fraude a la ley tributaria. (Análisis de la norma española con ayuda de la experiencia alemana)», *Revista de Contabilidad y Tributación*, n.º 257-258.

²³ Palao (2003), p. 87.

²⁴ García Novoa (2004), pp. 396 ss.

Simón Acosta, Eugenio (1993): «El principio de legalidad o reserva de ley tributaria», en la obra colectiva *Principios constitucionales tributarios*, Universidad Autónoma de Sinaloa, Culiacán, México, pp. 148 ss.
— (1995): *El Derecho Financiero y la Ciencia Jurídica*, Publicaciones del Real Colegio de España, Bolonia.

Los procedimientos de gestión

MANUELA FERNÁNDEZ JUNQUERA
Universidad de Oviedo

El trabajo estudia los procedimientos de gestión en la nueva LGT. Pone de manifiesto la falta de sentido de regular procedimientos de aplicación limitada a impuestos concretos en los que la Ley General remite a otras para su regulación específica. Critica la caducidad como forma de terminación de los procedimientos, pues permite reiniciarlos conservando todas las actuaciones realizadas dentro del plazo de prescripción, sin desconocer que no se interrumpe la prescripción. Se estudian y se coordinan los supuestos de exclusión de intereses de demora en los procedimientos, en los iniciados por declaración y en los de presentación incorrecta. Destaca la importancia del procedimiento de comprobación de valores todavía regulado unido a la liquidación y no como procedimiento separado, y la tasación pericial contradictoria que se puede presentar ahora en el plazo del primer recurso y resuelve los problemas de la *reformatio in peius*, para el contribuyente y la Administración.

1. INTRODUCCIÓN

La voz gestión identifica todas las actividades que se llevan a cabo en realización de una obra. En su aplicación a los tributos tiene también el mismo significado incluyendo todos los actos necesarios para conseguir la satisfacción del acreedor tributario, siempre dentro de los exactos límites que establece ley. Tal concepto es de una gran amplitud y por tanto responde a un contenido extraordinariamente abierto de la gestión. De esta forma la gestión lo todo, engloba todo¹. De ahí que se incluyan en la gestión todas las actuaciones y todos los procedimientos, como los de liquidación, recaudación, inspección

¹ Que el término «gestión tributaria» no goza de un significado unívoco y puede ser objeto de diferentes interpretaciones, no aclaradas por la LGT que otorga al término una significación diversa a lo largo de su articulado, ha sido resaltado siempre por la doctrina. Entre los últimos estudios destaca el de Y. Martínez Muñoz: *La gestión tributaria: una reforma necesaria*. Publicación de la Universidad de Alicante, Alicante, 2001, quien pone de manifiesto el problema del contenido del término en las pp. 15 y ss.