

DR 20 40

Asignatura de Hacienda Pública II, título El fraude de ley tributaria, autor Eugenio Gutiérrez López, día de grabación 20 de noviembre del año 80, día de emisión 10 de diciembre del mismo año, lugar de grabación UNED. El fraude es una de las cuestiones más controvertidas en derecho tributario. Efectivamente, nuestra Ley General Tributaria se ocupa del fraude en el artículo 24.2, en unos términos que merecen ciertas precisiones.

Efectivamente, en el citado precepto se señala que para evitar el fraude de ley se entenderá a los efectos del número anterior que no existe extensión de derecho imponible cuando se graben hechos realizados con el propósito aprobado de eludir el impuesto siempre que produzcan un resultado económico equivalente al derivado del hecho imponible. Para declarar el fraude de ley, continúa diciendo el precepto, será necesario un expediente especial en que se aporte por la administración la prueba correspondiente y se dé audiencia al interesado. Pasemos brevemente a comentar el citado artículo.

Se señala que para evitar el fraude de ley a los efectos del número anterior se entenderá que no existe extensión de derecho imponible. Por tanto, no precisa, no ofrece un concepto armónico y coherente de fraude de ley, sino más bien en relación con el número anterior, que trata de la analogía. Efectivamente, nuestra ley prohíbe la analogía en su artículo 24.1, pero introduce una excepción a la misma en el supuesto en que el contribuyente intente realizar un acto en fraude de ley.

Ahora bien, como se tipifica el fraude de ley en la ley general tributaria, ni otro precepto específico nos ofrece una conceptualización clara y correcta del mismo. Es preciso acudir, por tanto, al código civil que en su artículo 4.6 señala que los actos realizados al amparo del texto de la norma que persigan un resultado contrario o prohibido por el reglamento jurídico se entenderán realizados en fraude de ley y no impedirán la aplicación de la norma que se hubiera tratado de eludir. Este precepto, que es de aplicación subsidiaria en virtud del artículo 9.2 de la ley general tributaria, nos ofrece una caracterización clara del concepto que estamos estudiando.

Efectivamente, para que exista fraude, se precisa una norma de cobertura y una norma de fraudada. Al amparo de la primera, se elude la segunda. Ahora bien, esto no es lo que realiza la ley general tributaria.

Nuestra ley lo que está aparentemente realizando es lo que la DRAD denomina la prohibición de la economía de opción, es decir, la posibilidad que tiene todo contribuyente de optar por aquella fórmula que estime más adecuada a sus intereses. Plantea, además, este precepto la posible lucha entre los principios de legalidad y de capacidad económica. En caso de pugna, prevalece, conforme a este precepto, el principio de resultado económico por encima del principio de legalidad, solución insatisfactoria si tenemos cuenta que el principio de legalidad aparece consagrado a nivel fundamental en el artículo 31 de nuestra Constitución.

Por otro lado, y también merece censuras el precepto, desde el punto de vista puramente anímico e intencional, ¿cómo se puede demostrar ese intento, ese propósito de defraudar la ley? El ánimo, la intencionalidad, es una cuestión volitiva que penetra en el espíritu de la persona y que es, en términos de mesonero romano, una probatio diabólica, una prueba imposible. Realmente lo que la ley tendría que haber tipificado son los hechos imponderables reveladores de capacidad contributiva y en esa tipificación de esos hechos imponderables, al producirse los mismos, originar, determinar el nacimiento de la obligación tributaria. En una palabra, lo que la ley tendría que haber matizado es, a través de una depuración de su técnica legislativa, los conceptos que revelan, que manifiestan la capacidad contributiva para ser sometidos a *graven* y sólo estos, los tipificados, podrían generar la obligación tributaria.

De otro lado, se prevé, en el inciso final, un expediente para declarar el fraude de ley. Transcurridos 16 años desde la aparición de nuestra ley, concretamente en virtud del Real Decreto de 29 de junio de 1979, se ha regulado este procedimiento especial de declaración de fraude de ley. Consta de siete apartados, en el segundo de los cuales se alude a quién es competente para resolverlo.

Corresponde, se dice, al director general del ramo o al subsecretario de Hacienda cuando la materia del expediente afecte a varias direcciones generales. Expediente que se inicia a consecuencia de actuaciones inspectoras o por moción de las oficinas liquidadoras, con expresión, en todo caso, de una serie de circunstancias donde con claridad se determina el alcance del concepto fraude de ley. Efectivamente, en el apartado B del artículo tercero se nos hace referencia a la concreción de la norma eludida y de la norma de cobertura en que intentó ampararse el sujeto pasivo, además de que los argumentos por los que se estima que tal norma no era aplicable al acto o negocio de que se trata.

Además de esta circunstancia que creemos que es fundamental, tendrán que mencionarse los elementos esenciales del presupuesto de hecho y, asimismo, las circunstancias y hechos en los que se fundamenta la convicción de que el sujeto pasivo, al realizar el acto o negocio causa del expediente, ha tenido el propósito de eludir un tributo con fraude de ley. Recibido el expediente, el órgano competente desarrollará los actos complementarios de instrucción que considere necesarios para la determinación y comprobación de los datos en virtud de los cuales deberá pronunciarse la resolución. Se concede un plazo a los interesados de 15 días para que aleguen lo que estimen pertinente a su derecho.

Una vez instruido el expediente, llegamos a la fase de resolución, donde tendrá que, a través de acuerdo motivado, resolverse sobre si existe o no fraude de ley. En esa fase resolutoria tendrá que indicarse la norma de cobertura, también la prueba del propósito del sujeto pasivo deliberado en el impuesto mediante fraude de ley, la norma tributaria que debe aplicarse de acuerdo con la causa y efectos normales del acto o negocio realizado –este creemos que es uno de los puntos más significativos, más importantes, donde se observa con claridad la influencia de la ordenancia tributaria alemana en cuanto a la normalidad de los supuestos a través de los cuales se puede determinar el fraude de ley–, y también la indicación de que el acuerdo dictado

no produce efectos fuera del ámbito jurídico-tributario. Al ser un acuerdo motivado, con lo cual las garantías del contribuyente se amplían enormemente, se notifica a los interesados y contra el mismo se puede interponer el recurso de reposición o reclamar directamente en la vía económico-administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo Central.

A pesar de que la ley no lo omita, no lo diga, creemos que también es admisible el recurso contencioso-administrativo ante la ley de la jurisdicción contencioso-administrativa. Una vez firme el acuerdo de declaración de fraude de ley, se comunicará a la delegación de Hacienda con el fin de que realice los actos de gestión tributaria que procedan por aplicación de la norma que se intentó eludir, anulando las liquidaciones que se hubieran practicado como consecuencia del fraude de ley. Por la nueva liquidación que pudiera practicarse, se exigirán los intereses de mora de acuerdo con lo que dispone el artículo 36 de la Ley General Presupuestaria de 4 de enero del 77.

No se impondrán sanciones como consecuencia de las nuevas liquidaciones derivadas de la resolución del expediente de fraude de ley. No obstante, podrán exigirse por infracciones comprobadas con ocasión de dicho expediente. En su caso, será aplicable la compensación según dispone el artículo 68 de la Ley General Tributaria de 28 de diciembre del año 73.

Por último, el artículo 7º admite que el procedimiento de declaración de fraude de ley, cuando se den las circunstancias que así lo permitan, subsumirá el de revisión que se regula en el artículo 154 de la citada Ley General Tributaria. Creemos que este recurso de revisión no solamente no debería subsumir el procedimiento, sino que además tendría que ser utilizado cuando las circunstancias, cuando la situación así lo impusiera.