

FRAUDE DE LEY TRIBUTARIO

En nuestro Ordenamiento Jurídico el Código Civil ya se refiere de una forma general a la figura del Fraude de Ley entendiendo, en su artículo 6.4, que “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”.

En cuanto al ámbito tributario, quizá por su especificidad, el concepto ha sido concretado y desarrollado por la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria que ha realizado una redefinición de la figura del “fraude de Ley” que ya aparecía en la antigua Ley de 1963 y ha sido sustituido, en cierta medida, por el denominado “conflicto en la aplicación de la norma tributaria”. En este concepto se vendrían a integrar tanto las cuestiones referentes al Fraude de Ley como, también, las relativas a los llamados negocios indirectos, estableciéndose una regulación específica e independiente para la cuestión de la simulación.

En este sentido, es preciso distinguir aquella figura de la denominada “simulación” que implicaría la construcción de una realidad jurídica ficticia que encubre una realidad jurídica distinta o que oculta la inexistencia de acto o de negocio jurídico. En cambio, en el fraude de ley se partiría de una realidad de esos actos o negocios, pero que son llevados cabo a través de una norma que no les ampara, al no pretender sus resultados normales o habituales, por lo que debe aplicarse la norma tributaria que resulta de aplicación a aquéllos que debieran haberse empleado usualmente teniendo en cuenta la circunstancias y las repercusiones obtenidas.

La problemática entre ambas figuras se produce, tal y como a ellos se ha referido el Tribunal Supremo, cuando “surge en la simulación de la causa por su estrecha vinculación con la finalidad o propósito que las partes persiguen al celebrar un contrato. Así se considera que un contrato realizado no con el fin habitual o normal, sino para el logro de un resultado singular adolece de vicio en la causa, y al apartarse de la "causa típica" o carecer de ella merece la calificación de simulado, con simulación relativa o absoluta. Y es entonces cuando se 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”.

En cuanto a las consecuencias prácticas son distintas. En el caso del fraude de ley lo sería la exigencia de la tributación “que correspondía al hecho imponible soslayado, mientras que en la simulación procedía, además, la imposición de la correspondiente sanción. Por otra parte, la simulación era más fácil de declarar puesto que correspondía al órgano administrativo efectuar la oportuna regularización sin necesidad de acudir al expediente específico y declaración singular contemplada, en la literalidad de la ley, para el fraude.”

Por otra parte, y en cierta forma, el contrapunto de las anteriores figuras estaría constituida por la denominada “Economía de opción” o “Economía Fiscal”, conceptuada como la posibilidad de elegir entre varias alternativas legalmente válidas dirigidas a la consecución de un mismo fin, pero generadoras las unas de alguna ventaja adicional respecto de las otras (STC 46/2000 de 17 de febrero). Es decir, se trataría de la existencia de varias posibilidades tributarias, plenamente legales con distintos tipos de costes fiscales para un mismo supuesto de hecho y, cuya materialización, quedaría a la elección del propio contribuyente.

Evidentemente, en muchos casos resulta compleja y de difícil diferenciación la consideración práctica entre Economía de Opción y Fraude de Ley. La STS de 28 de junio de 2006, considera que la primera “es expresión de la libertad privada de elegir los

negocios y formas jurídicas adecuadas, buscando la menor incidencia del ordenamiento tributario, generando un ahorro tributario, y ello incluso con fundamento último en la intangibilidad de la esfera personal y patrimonial del individuo con apoyo en el respeto a los derechos de la personalidad (artículo 10 de la Constitución Española). Sin embargo, en el fraude, aparentemente análogo a aquélla en su aspecto externo, frente la "economía de opción", existe un abuso de derecho, ya no amparado por el ordenamiento jurídico, por cuanto el elemento subjetivo motivador de la realización de los negocios jurídicos que ha guiado al sujeto es la exclusiva finalidad de eludir el impuesto mediante el uso de formas jurídicas. El único motivo que ha guiado al sujeto al realizar los actos tributarios es minorar la carga tributaria que hubiera soportado de no realizar tales actos o negocios jurídicos".

La Economía de Opción va a tener su límite donde comienza la elusión tributaria. "De modo que, si la economía de opción se basa en las posibilidades derivadas de la libre configuración negocial, que abarca la facultad de celebrar de celebrar negocios con la finalidad de obtener una ventaja o ahorro fiscal, es necesario, como señala la jurisprudencia, evitar que esa libertad de configuración suponga desvirtuar la correcta y natural aplicación de las normas tributarias. Y ello ocurre cuando se acude a fórmulas negociales que se resumen en la categoría de los "negocios jurídicos anómalos" que incluye los negocios en fraude de ley, el negocio indirecto, el negocio fiduciario y el negocio simulado. Se trata, en suma, de la utilización de negocio no gravado o gravado en menor medida que supone la "deformación" de otro negocio, gravado o más gravado, con la idea de sustraerse a la regulación tributaria normal" (STS 30 de mayo de 2012 RC 1061/07).

Po último, y conforme a la nueva regulación, hoy vigente, la aplicación del conflicto en la aplicación de la norma tributaria vendrá determinada por la concurrencia de las siguientes exigencias:

-Que se impida la realización del hecho imponible en su totalidad o, incluso, de una manera parcial o produzca una disminución de la base sujeta a tributación o de la deuda tributaria

-Que los actos o negocios que den lugar al resultado conseguido sean:

a) manifiestamente artificiosos o impropios y

b) 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.

-Que exista Informe previo favorable a esta consideración por parte de una Comisión Consultiva prevista en el artículo 159 de la LGT.

Salvo mejor opinión en Derecho.