

Fraude a la Ley tributaria, ilícito e infracción tributaria¹

Autor: Fco. Javier Alonso Madrigal
Profesor Propio de Derecho Financiero y Tributario
Facultad de Derecho. ICADE
Universidad Pontificia Comillas.

Resumen

Se examina la naturaleza del fraude a la ley tributaria como ilícito, la similitud entre el fraude a la ley civil y el fraude a la ley tributaria y la existencia o no de una laguna normativa en los supuestos de fraude. El fraude a la ley tributaria es un acto ilícito por ser sancionado civilmente. Esta naturaleza ilícita y el estar tipificado como infracción demandan que el fraude a la ley tributaria sea sancionado administrativamente.

Palabras clave: Fraude de ley, conflicto en la aplicación de la norma tributaria, cláusula anti-abuso, analogía, hecho imponible, ilícito tributario, infracción tributaria.

¹ Este trabajo tiene su origen en la ponencia de título *El conflicto en la aplicación de la norma tributaria: Fraude de ley, ilícito, infracción y defraudación*. La STC 120/1995, presentada por el autor en las "Jornadas de planificación fiscal" organizadas los días 13, 14, 20 y 21 de diciembre del 2005, por la Facultad de Derecho de la Universidad Pontificia Comillas, CID-ICADE y Área de Derecho Financiero y Tributario, en colaboración y con el patrocinio de Garrido Asesores.

Abstract

This article examines the illegal nature of tax evasion, the similarities between civil law aspects of fraud and tax evasion and the legal loopholes regarding fraudulent activities. Tax evasion is an illegal act and as such it is punished under civil law. As tax evasion is illegal and therefore constitutes an offence it is sanctioned by the government.

Key words: Tax evasion, tax regulation application conflict, anti-abuse clause, analogy, subject to tax, tax wrong, tax offence.

I. Introducción

La STC 120/2005, de 10 de mayo, concedió el amparo a un condenado por la Audiencia Provincial de Barcelona (Sección Quinta), que calificó los hechos enjuiciados en fraude a la ley tributaria y condenó al solicitante de amparo por delito fiscal. En la misma, el Tribunal Constitucional considera que la configuración del fraude de ley como conducta punible a título de delito fiscal es lesiva del derecho a la legalidad penal. En el presente trabajo, sin entrar a discutir los aspectos penales de la citada Sentencia, se examinan críticamente alguno de sus presupuestos desde la perspectiva del Derecho Tributario. En concreto los relativos a la concepción del fraude a la ley tributaria que subyace en el pronunciamiento del Tribunal Constitucional: ¿Es el fraude a la ley tributaria una conducta ilícita? ¿Tiene el fraude a la ley tributaria la misma naturaleza que el fraude a la ley civil? ¿Presupone el fraude a la ley tributaria la existencia de una laguna normativa? ¿Es la sanción prevista por el ordenamiento tributario para los actos o negocios en fraude de ley la aplicación analógica de la norma defraudada? ¿Qué relación guardan los actos o negocios en fraude de ley con el hecho imponible? ¿Son los actos o negocios en fraude de ley atípicos desde la perspectiva de las normas tributarias sancionadoras o, por el contrario, constitutivos de infracción? ¿Existe, desde la perspectiva del Derecho tributario sancionador, ocultación en los supuestos de fraude a la ley tributaria? ¿Son las cláusulas generales contra el fraude a la ley tributaria incompatibles con las exigencias de *lex stricta* y *lex certa* que el art.25.1 de la Constitución impone, no sólo a la tipificación de los delitos, sino también a la tipificación de las infracciones tributarias? Estas cuestiones, todas ellas discutibles y discutidas por la doctrina tributaria –se ha señalado acertadamente que el fraude de ley es “uno de los temas eternos del Derecho Tributario” (Herrera Molina y Martín Fernández, 2002: 53)- constituyen, de forma explícita o simplemente implícita, el trasfondo de la importante resolución del Tribunal Constitucional. En el presente trabajo se pretenden examinar las mismas con ánimo polémico, pese a que el autor sabe perfectamente que “La simple considera-

ción de la lista y categoría de los autores intervinientes en la contienda serviría para desanimar al más intrépido o audaz estudioso” (González García, 2001: 16).

II. El fraude de ley como ilícito tributario

Como es sabido, en la doctrina tributaria española que más recientemente se ha ocupado de la cuestión, existe un importante sector -en número y prestigio- contrario a calificar el fraude de ley en el ámbito tributario como un ilícito. Esta tesis, en su formulación mayoritaria, tuvo su punto de partida en el trabajo de 1995 del profesor Falcón relativo a la regulación, introducida por la Ley 25/1995, de la figura del fraude de ley en el art. 24.1 de la anterior Ley General Tributaria²; trabajo expresivamente titulado: *El fraude a la Ley tributaria como un mecanismo para gravar determinadas economías de opción (I): su radical diferencia con los supuestos previstos en el art. 6.4 CC*. Para el profesor Falcón, el fraude a la Ley tributaria habría tenido siempre una configuración distinta al fraude de ley previsto en el art. 6.4 CC; consistente 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; “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” (Falcón, 1995a: 10).

Toma el profesor Falcón como punto de partida de su tesis la formulación literal del art. 24.1 de la anterior LGT, en la que se caracterizaban las conductas en fraude de ley como actos o negocios “que produzcan un resultado equivalente al derivado del hecho imponible”, de la que el profesor Falcón deduce “que las conductas en fraude de ley suponen necesariamente la no realización del hecho imponible, sino de un hecho ‘equivalente’ que, en principio y si no es a través de la declaración de fraude de ley, no podría gravarse o conllevaría un gravamen inferior.” Esta misma conclusión extrae el profesor Falcón de la reacción que, según él mismo, preveía el art.24 para dichos comportamientos, que sería, no la aplicación directa de la norma ‘norma eludida’ (y no de la ‘ley defraudada’), a través de la no realización del hecho imponible, sino “la aplicación de ésta por analogía, como resulta de la implícita remisión que sigue efectuando el actual art. 24.1 -‘para evitar el fraude de ley se entenderá que no existe extensión del hecho imponible...’- a la prohibición de utilizar la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el hecho imponible, actualmente contenida en el art. 23.3” (Falcón, 1995a: 5)³. Para el profesor Falcón, por tanto, la figura del fraude a la ley tributaria está intrínsecamente vinculada a la exis-

² Reforma que para el citado autor mantuvo “en sus rasgos fundamentales la caracterización tradicional de esta figura en el ámbito tributario”.

³ En el mismo sentido Rosembuj, (1999: 107-109 y 117-118).

tencia de una laguna de la ley que, excepcionalmente, el art. 24.1 permitiría integrar por el procedimiento analógico⁴. En definitiva, para el citado profesor, “o bien el hecho imponible se ha realizado, en cuyo caso procede el gravamen (y normalmente la omisión de éste será constitutiva de infracción, siendo aplicable el régimen general de infracciones y sanciones, sin más), 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, sin perjuicio de que éste ordene en casos extremos su gravamen a través precisamente del expediente de fraude a la ley tributaria; y siempre sin sanciones, en cuanto no ha existido infracción previa.”(Falcón, 1995a:11)⁵. El profesor Falcón hace especial hincapié en la licitud de las conductas en fraude a la ley tributaria, frente a la ilicitud de las conductas en fraude de ley civil (Falcón, 1995a:11-13) y, consecuentemente, en la imposibilidad de calificar tales supuestos como infracción o delito fiscal (Falcón, 1999: 7).

Desde la perspectiva de la teoría general del Derecho creo -no obstante la incuestionable autoridad del profesor Falcón y de alguno de los autores que suscriben en lo fundamental dicha tesis⁶- que no cabe albergar duda alguna acerca de la ilicitud de los actos o negocios en fraude de ley o constitutivos de conflicto en la aplicación de la norma tributaria. Adoptando como punto de partida una perspectiva kelseniana⁷, consideraríamos como “acto ilícito” a la acción u omisión establecidas por el sistema jurídico como condición de una “sanción”⁸. Un determinado comportamiento es un *acto ilícito* porque el ordenamiento establece una *sanción* si dicho

⁴ “el fraude a la ley tributaria consiste en la realización de un hecho no tipificado como hecho imponible ni en ninguna otra de sus consecuencias tributarias, que produce un resultado equivalente al de un hecho imponible cuya realización se ha evitado conscientemente. Y ello con independencia de que se haya aprovechado positivamente el ‘texto’ de una norma dictada con finalidad distinta, o la conducta realizada no busque amparo en norma alguna, sino precisamente en una laguna de la ley, ya que la expresión ‘amparándose en el texto de normas dictadas con distinta finalidad’ no contiene (...) una exigencia (requisito positivo) del concepto de fraude, sino una exclusión o restricción de dicho concepto, en el sentido de que las ventajas fiscales que se pretenden obtener no aparezcan expresamente otorgadas por el ordenamiento tributario” (Falcón, 1995a: 8)

⁵ El mismo razonamiento es compartido por Checa (1996: 81) para quien “No es necesario insistir más sobre esta distinción, puesto que la diferencia entre las figuras mencionadas (fraude de ley e infracción) está suficientemente clara, y no presenta, en consecuencia, ningún problema de especial interés, o de particular complejidad”.

⁶ Los profesores Ferreiro Lapatza (2001: 16-24; 2003: 11-12; 2004: 9), Simón Acosta (2001a: 9-14 y 2001b: 10-18 y 2003: 3), Martín Fernández (2002: 69-78), Herrera Molina y Martín Fernández (2002), García Novoa (2003: 11, 14-25; 2004: 72-95 y 278-284 y 2005: 6-11), y otros autores que se han ocupado de la cuestión desde la perspectiva tributaria; como Mateu de Ros (1995: 21-24 y 42-45), Arias Velasco (2001: 14-16) - pese a considerar el fraude de ley tributario un “ilícito no punible” y una variante del fraude a la ley civil-, la Comisión para el estudio y propuesta de medidas para la reforma de la LGT (2001: 41-46), están implícitas en el Informe sobre el Borrador del Anteproyecto de la nueva LGT (2003) y en el Dictamen del Consejo de Estado al Anteproyecto de LGT (2003, 44); y también desde la penal -sin ánimo ni posibilidad de ser exhaustivo- como Choclán Montalvo (2003: 111-115 y 2005: 1-6) o Bacigalupo Saggese (2005: 205-213).

⁷ Una perspectiva intensamente formalista y positivista que -a mi modo de ver- no estaría muy alejada, en última instancia, de la aproximación adoptada por los defensores de la licitud de los negocios en fraude de ley.

⁸ Concretamente “la conducta de aquel hombre contra quien, o contra sus allegados se dirige la sanción”, (Kelsen, 1979a: 129).

comportamiento tiene lugar. Es decir, un comportamiento no se sanciona porque sea constitutivo de un ilícito, sino que es un acto ilícito porque se sanciona⁹. Ahora bien, para Kelsen “sanción” es todo acto coactivo que tiene por objeto la privación de un bien ejercido por una autoridad como consecuencia de la conducta de un individuo. Un acto que debe cumplirse incluso contra la voluntad del afectado por el mismo, que supone la amenaza de privación de un bien, de un estado de cosas que la generalidad de las personas considera valioso. Aceptando estos presupuestos resulta difícil negar a un acto o negocio en fraude de ley, o constitutivo de conflicto en la aplicación de la norma tributaria, la condición de “acto ilícito”; en la medida en que constituyen el presupuesto de la “sanción” consistente en la aplicación coactiva de la norma tributaria defraudada o eludida, -la norma que hubiera correspondido a los actos o negocios usuales o propios-, en no dar lugar al nacimiento de las ventajas fiscales pretendidas -eliminación de las ventajas fiscales obtenidas- y en la liquidación de los intereses de demora; lo que constituye todo ello, individualmente y en su conjunto -sin, creo, discusión posible- una “sanción”¹⁰.

Desde esta misma perspectiva resultaría, siempre a mi juicio y también a efectos de determinar la ilicitud de estas conductas, totalmente indiferente el que se produzca una violación del ordenamiento de forma directa, a través de una conducta susceptible de ser calificada como “evasión”, o indirecta, mediante un comportamiento “elusivo” o en fraude de ley¹¹. Lo realmente relevante para su caracterización como

⁹ González García “sitúa el fraude a la ley tributaria en la órbita de los actos contrarios a la ley, siendo, por tanto, partidario de su corrección” (2001: 24); desde la perspectiva adoptada razonaríamos más bien a la inversa: el fraude de ley es objeto de corrección, *por tanto* se sitúa en la órbita de los actos contrarios a la ley.

¹⁰ Sobre el carácter “desfavorable” de dicha sanción García Novoa (2004: 27-29).

¹¹ Las distinciones entre violación, infracción, o circunvencción de la norma, abierta o directa, o frontal y encubierta o indirecta o transversal u oblicua (o cualquier otra metáfora espacial), entre evasión y elusión, elusión lícita e ilícita, economía de opción explícita o implícita o tácita y elusión, etc... carecen, a mi juicio, tanto de un respaldo jurídico positivo claro como de una base dogmática firme. Seguramente debido a ello, son además fuente de equívocos y confusión (Sobre “el enorme confusionismo terminológico existente en esta materia” González García 2001: 17 y ss.). Por ejemplo, el profesor Rosembuj afirma: “La característica de la elusión (categoría en la que incluye el fraude a la ley) consiste en obviar el deber tributario sin violar directamente la ley. (...) los hechos, actos y negocios jurídicos que se implementen se fundan en la licitud, aun cuando contienen una amenaza al cumplimiento del derecho positivo, que es lo que se sanciona” (1999: 101-102); lo que viene a decir, si no he entendido mal, que la elusión se sanciona pese a estar fundada en la licitud y no violar directamente la ley; aunque sí obvia un deber tributario, deber cuya naturaleza no debe de ser jurídica, puesto que no hay ni ilícito ni violación de la ley. González Sánchez, por su parte, afirma: “Respecto de la ilicitud del fraude de ley hay que señalar que más que de una ilicitud en sentido estricto se trata de una conducta incorrecta o no ajustada a la correcta aplicación de las normas jurídicas. Pues en el fraude de ley no existe una violación frontal de una norma sino un propósito de evitar que se aplique la norma o normas especialmente previstas para la situación en que uno quiere colocarse o para el resultado que pretende” (1993: 17); que viene a decir, de nuevo si no he entendido mal, que el fraude de ley es un mero desajuste en la aplicación de las normas que sólo puede considerarse ilícito en un sentido laxo, no estricto -aunque este autor lo califica de ilícito y de acto “prohibido o contrario al ordenamiento” en otro lugar (1993: 13-14), si bien en un plano de una menor ilicitud, una ilicitud de menor intensidad (1993: 18-19) -, una “conducta incorrecta”, habría que entender que desde un punto de vista moral, ético o de las normas de la urbanidad, ya que no es un ilícito “en sentido estricto”; una violación lateral, oblicua o posterior (perdón) de la norma, no “frontal”, un mero propósito de evitar la aplicación de la norma que, curiosamente, reconoce que está especialmente prevista para ese supuesto. Los

acto ilícito es si constituye o no el presupuesto para una *sanción*. Las únicas economías de opción, elusiones, circunvenciones o como quieran denominarse que, desde este punto de vista, no constituirían actos ilícitos para el Derecho, son las que no constituyen el presupuesto para la aplicación de una sanción. La ausencia de una sanción de naturaleza punitiva o penal en el orden tributario sancionador para las conductas en fraude de ley o conflicto en la aplicación de la norma tributaria no es, por lo tanto, una prueba de la licitud de dichas conductas, en la medida en que tienen atribuida otra sanción por parte del ordenamiento tributario. Para Kelsen “el acto antijurídico es delito si tiene una sanción penal, y es una violación civil si tiene como consecuencia una sanción civil” (1979b: 60); una sanción civil como la ejecución forzosa de la que el fraude a la ley tributaria es el presupuesto. Creo que, desde esta perspectiva, resulta evidente que no es cierto que no se sancione el fraude de ley porque es lícito, sino todo lo contrario: el fraude de ley es ilícito porque se sanciona civilmente, con independencia de que adicionalmente pueda ser o no el presupuesto para la aplicación de sanciones de naturaleza punitiva en el ámbito tributario sancionador o en el ámbito penal.

Puede establecerse a este respecto un ilustrativo -creo- paralelismo entre los actos o negocios en fraude de ley o conflicto en la aplicación de la norma tributaria y la conducta consistente en dejar de ingresar en el periodo voluntario una deuda tributaria correctamente autoliquidada en plazo. Esta conducta, pese a suponer lo que se calificaría -supongo- como una “violación directa del ordenamiento tributario”, no es constitutiva de infracción, ya que el art.191 de la vigente LGT la ha excluido expresamente del tipo infractor¹²; no tiene, en función de ello, atribuida por el Derecho tributario sancionador la *sanción* de naturaleza punitiva, la multa, correspondiente a la “Infracción tributaria por dejar de ingresar la deuda tributaria que debiera resultar de una autoliquidación”; pero no por eso deja de ser, exactamente igual que los actos o negocios en fraude de ley o conflicto en la aplicación de la norma tributaria, constitutiva de un ilícito tributario. La sanción inmediata, al margen de la eventual iniciación del procedimiento de apremio, que en el ordenamiento tributario tiene como presupuesto esta conducta, es la prevista en el art.161.4 de la LGT: “la exigencia de los intereses de demora y de los recargos del periodo ejecutivo en los términos de los artículos 26 y 28 de esta ley”. Si el sujeto pasivo satisface la totalidad de la deuda no ingresada en periodo voluntario antes de la notificación de la providen-

ejemplos podrían multiplicarse... No obstante, no hay duda de que estas distinciones y esta terminología son aceptadas y empleadas de forma absolutamente unánime -con las confusiones y variaciones terminológicas aludidas- y el propio Tribunal Constitucional afirma en la STC 120/2005, que en el fraude de ley “tampoco puede hablarse de una actuación que suponga una violación directa del ordenamiento jurídico que, por ello mismo, hubiera de calificarse ‘per se’ de infracción tributaria o de delito fiscal” (FJ 4º).

¹² No hay ninguna violación, directa o indirecta, del ordenamiento tributario que haya de calificarse *per se* de infracción, salvo que esté tipificada como tal por la ley; tal y como acertadamente afirma Palao, “ni el fraude a la ley es sancionable por el mero hecho de serlo, ni la calificación del supuesto a efectos tributarios como fraude de ley excluye automáticamente la existencia de una infracción administrativa o penal”. (2003: .93).

cia de apremio la sanción consistirá únicamente en la aplicación del recargo ejecutivo del cinco por ciento sobre la totalidad de la deuda no ingresada en periodo voluntario, sin que se exijan los intereses de demora devengados, art. 28.1, 3 y 5 de la LGT. Resulta evidente que esta conducta es constitutiva de un ilícito tributario, al constituir el presupuesto de dicha sanción; y ello con absoluta independencia de que la sanción se pueda defender que tenga en unos supuestos un carácter meramente resarcitorio, por ser el recargo ejecutivo igual o incluso inferior a los intereses de demora a los que sustituye, y en otros (o, en mi opinión, más bien en todos) un carácter disuasorio, represivo o directamente punitivo, por estar su importe muy por encima del de estos intereses.

En definitiva -terminando con el argumento- las conductas en fraude de ley o conflicto en la aplicación de la norma tributaria son actos ilícitos y lo serían aunque el ordenamiento se limitara a establecer para las mismas como única sanción la aplicación de la norma tributaria defraudada o eludida, la norma que hubiera correspondido a los actos o negocios usuales o propios, y el no dar lugar al nacimiento de las ventajas fiscales pretendidas, la eliminación de las ventajas fiscales obtenidas. Tal y como claramente afirma el Tribunal Constitucional (FJ 4º): “la consecuencia (“sanción” en términos kelsenianos) que el art. 6.4 del CC contempla para el supuesto de actos realizados en fraude de Ley es, simplemente (...) la vuelta a la normalidad jurídica, sin las ulteriores consecuencias sancionadoras (punitivas) que generalmente habrían de derivarse de una actuación ilegal”. Es incorrecto, por tanto, negar la ilicitud de las conductas en fraude de ley y reducir el concepto de ilícito tributario al de infracción tributaria¹³; aunque toda infracción es constitutiva de ilícito no todo ilícito es constitutivo de infracción¹⁴.

La afirmación del Tribunal Constitucional en la STC 120/2005 en el sentido de que “la falta de configuración legal del fraude de ley tributaria como ilícito administrativo tributario no impediría su consideración como ilícito penal” y de que la “ati- picidad administrativa del indicado comportamiento obviamente significaba (...) que la Administración no está autorizada a sancionar en tales casos, pero no que no

¹³ Como lo hacen Rosemuj: “Así, en nuestro derecho positivo no existe tal norma condenatoria, si entendemos por tal una norma de carácter represivo; el fraude a la ley tributaria no está contemplado en el Derecho Tributario sancionador y, en tal sentido, dicha conducta no constituye un ilícito, en sentido técnico” (1994: 305) y Ferreiro, “de acuerdo con el texto y la intención del artículo 24 LGT la ‘única’ condición que se requiere para su aplicación es el ‘propósito de eludir el pago del tributo’ a través de la realización de un hecho lícito (puesto que no conlleva la imposición de sanciones)” (2003: 19).

¹⁴ Amorós concibe el “ilícito tributario” como concepción genérica y amplia de todas estas inobservancias de las normas tributarias una “noción de ‘ilícito tributario mayor’ (fraude e infracciones)” que implica la identificación, errónea a mi juicio, de los conceptos de ilícito e infracción, excepción hecha, precisamente, del fraude a la ley tributaria (1967: 849). Pérez de Ayala parece identificar el concepto de ilícito con el de infracción al calificar como “fraude fiscal” a las infracciones o incumplimientos directos o abiertos de las normas tributarias y como “fraude a la ley fiscal” a la infracción encubierta de las mismas (1970: 146). Sobre los conceptos de ilícito tributario e infracción tributaria, me permito remitirme a mi trabajo: Alonso Madrigal (1998: 213-222).

lo estuvieran los órganos de la jurisdicción penal cuando pudieran estimarse concurrentes todos y cada uno de los elementos típicos que configuran la conducta punible a título de delito fiscal”, presupone la concepción del fraude de ley como ilícito. Si el Tribunal Constitucional se plantea siquiera la posibilidad de sancionar penalmente las conductas en fraude de ley, es porque está dando por sentada necesariamente la existencia de un ilícito tributario; es decir, la existencia de un deber u obligación tributaria cuyo incumplimiento pudiera dar lugar a una defraudación penal.

III. Fraude de ley, laguna normativa, analogía

Para el profesor García-Novoa (2003: 18, 2004: 250) en el art.15 de la vigente LGT se habría disipado el componente analógico del fraude a la ley tributaria y -tal y como señalan Ruiz Almendral y Zornoza- desde la perspectiva sistemática, el tratamiento de dichos supuestos se ha ido desconectando progresivamente de la regulación de la analogía en los sucesivos avatares de la cláusula anti-abuso en la LGT, hasta llegar a la regulación vigente en preceptos separados y sin conexión visible entre ambos (García-Novoa, 2005). A mi juicio, desde un punto de vista dogmático y pese a los argumentos del profesor Falcón tomando como base el tenor literal del anterior art. 24, dicho componente analógico nunca ha existido¹⁵. Adicionalmente, la ampliación del ámbito de aplicación de la cláusula anti-abuso, en el texto del art.15 de la nueva LGT; desde los “hechos, actos o negocios jurídicos realizados con el propósito de eludir el pago del tributo (...) que produzcan un resultado equivalente al del hecho imponible” previstos en el art. 24.1 de la Ley anterior y recogidos en la nueva Ley como “actos o negocios” que darán lugar a la declaración del conflicto en la aplicación de la norma tributaria “cuando se evite total o parcialmente la realización del hecho imponible”, a supuestos en los que “se minore la base o la deuda tributaria”; es, a mi juicio, indicativa de que la figura no implica la aplicación analógica de la norma defraudada a un supuesto no previsto por la misma; no implica la integración analógica de una laguna normativa.

Tal y como subrayan Herrera Molina y Martín Fernández (2002: 34) “la integración analógica supone ‘por definición’ la existencia de una laguna”; una laguna cuya existencia podría argumentarse tan sólo en los supuestos en los que se elude o evita realizar el hecho imponible tal y como aparece definido en el precepto defraudado -y a mi modo de ver, como defenderé más adelante, ni siquiera es así realmente en estos supuestos-; sólo en estos casos, la mera declaración del negocio, en los términos del art.15, como artificioso o impropio para la consecución del resultado obteni-

¹⁵ Para González García, que comenta la redacción original del art.24 de la LGT, “una vez admitido el fraude de ley en un ordenamiento, está de más cualquier alusión a la aplicación analógica como mecanismo de reacción” y explica “que la Ley General Tributaria acuda a la analogía para combatir el fraude a la Ley” en la recepción en el Derecho Tributario por vía jurisprudencial de un concepto elaborado en otra rama jurídica (1982: 199-201).

do y la ausencia de 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 la consiguiente eliminación de los efectos jurídico-tributarios de los mismos (los atribuidos por la norma de cobertura), no llevaría por sí misma -de no haberlo dispuesto así expresamente el legislador en el propio art.15 de la LGT- automáticamente y en todos los casos, a la aplicación de la norma que hubiera correspondido a los actos o negocios usuales o propios (la norma defraudada); porque los actos realizados no están comprendidos en la definición del hecho imponible contenida en el precepto que se pretende defraudar. En cambio, en el supuesto en el que, sin haberse evitado la realización del hecho imponible, se minorra la base o la deuda tributaria, la sola eliminación de los efectos jurídico-tributarios atribuidos por la norma de cobertura sí que impedirá por sí misma la obtención de las ventajas fiscales perseguidas. En estos supuestos, en realidad, el eliminar las ventajas fiscales obtenidas no es algo distinto de la aplicación de la norma que hubiera correspondido a los actos o negocios usuales o propios. Son supuestos en los que, en definitiva, en la terminología de Kruse no se produce una elusión de la hipótesis normativa de la norma de sujeción, sino la captación de la hipótesis normativa de la norma que permite minorar la base imponible o la deuda tributaria¹⁶.

Como he señalado, sólo cabría argumentar acerca de la existencia de una auténtica laguna normativa -entendida en su sentido propio y comúnmente aceptado como incompletitud de la ley contraria al plan de la norma- en la norma defraudada, que sea necesario integrar mediante el recurso a la analogía, si los actos o negocios en fraude de ley o conflicto no son subsumibles en el presupuesto de hecho abstracto de aquélla; es decir, sólo en el supuesto en el que se evite la realización del hecho imponible. Si los actos o negocios -como sucede en el segundo caso, en el que se minorra la base o la deuda- son subsumibles en la norma defraudada y también en la norma de cobertura, no hay propiamente una laguna normativa con respecto a la primera, puesto que el supuesto está previsto y es subsumible en la misma. Sólo habría, y tan sólo con respecto a la segunda, o bien una mera laguna de conocimiento, debida a la falta de información acerca de los hechos a subsumir en la misma; o bien una laguna de reconocimiento, por indeterminación del sentido de sus términos. Habría, en definitiva, un problema de subsunción o calificación, en ningún caso un problema de integración. En estos supuestos, como señalan López López y Báez Moreno (2004: 123), no hay incompletitud y, en mi opinión, no creo que haya duda alguna de que el mecanismo de aplicación de la norma defraudada no puede calificarse de integración, puesto que el supuesto sí que es subsumible en la misma; como tampoco puede calificarse de integración tal el mecanismo de inaplicación de la norma de cobertura¹⁷.

¹⁶ Citado por López López y Báez Moreno (2004: 124).

¹⁷ No hay en este caso, como muy bien argumentan López López y Báez Moreno (2004: 123-124) tampoco una laguna impropia.

Pero es que, como ya he adelantado, tampoco creo que en los supuestos de elusión de la norma de sujeción, en los supuestos en los que se evita la realización del hecho imponible, exista en sentido propio una laguna normativa que el ordenamiento tributario se vea obligado a integrar mediante la aplicación analógica de la norma defraudada¹⁸. Como señala el profesor Palao (2003: 80), en los supuestos de fraude de ley no existe tal laguna a integrar, “la norma aplicable existe y es justamente la defraudada, el ordenamiento está completo”. Para el citado profesor, el presupuesto de hecho de la norma defraudada “No 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 calificación inaceptable; pero sí en sentido sustantivo”¹⁹. Estoy, en lo fundamental, de acuerdo con esta afirmación, pero me voy a permitir hacer alguna pequeña matización.

Si el supuesto de hecho en cuestión es subsumible en la norma mediante una operación de calificación que, en palabras del profesor Palao (2003: 80) “hace prevalecer la sustancia de la operación frente a su forma (entendida ésta en el sentido de configuración jurídica)”²⁰; si, en definitiva, como afirman López López y Báez Moreno (2004: 125) en el sentido posible de las palabras de la norma cabe entender comprendido un supuesto de hecho; no se habrá realmente evitado la realización del presupuesto de hecho del precepto que se pretende defraudar y, en consecuencia, no estaremos en la hipótesis del fraude de ley o del conflicto en la aplicación de la norma tributaria; ni tampoco, por descontado, habrá laguna normativa alguna que integrar por el procedimiento analógico. Tal y como señalan Herrera Molina y Martín Fernández (2002: 37) “si ‘se realizase sin más el hecho imponible’ (...) el fraude a la ley tributaria no requeriría una regulación expresa, por lo que, en su caso, deberían aplicarse las correspondientes sanciones”²⁰. Por ejemplo, si como defienden los citados López y Báez (2004: 127-129) -y yo, en este supuesto, con ellos-, cabe dar al término “socio” un sentido característico en las normas reguladoras del régimen de transparencia fiscal, como la persona física o jurídica que a la fecha de cierre, goce, o haya gozado a lo largo del ejercicio de los derechos económicos inherentes a su participación en la sociedad transparente; interpretando en definitiva el término atendiendo fundamentalmente al espíritu o finalidad de las normas que regulaban la

¹⁸ Atienza y Ruiz Manero, pese a englobarlos en una misma categoría, la de “ilícitos atípicos”, distinguen claramente entre los que “son el resultado de extender analógicamente la ilicitud establecida en reglas (*analogía legis*) o el resultado de la mera ponderación entre principios relevantes del sistema, cuyo balance exige la generación de una nueva regla prohibitiva (*analogía iuris*)” y aquéllos otros, entre los que se encontraría el fraude de ley, que “por así decirlo, invierten el sentido de una regla: *prima facie* existe una regla que permite la conducta en cuestión; sin embargo -y en razón de su oposición a algún principio o principios- esa conducta se convierte, una vez considerados todos los factores, en ilícito”. (2000: 27).

¹⁹ En idéntico sentido se pronuncian Ruiz Almendral, (2004: 10, 18, 24 y 51) y Ruiz Almendral y Zornoza (2005: 57-58)

²⁰ Como intentaré argumentar a continuación, el hecho imponible sí se realiza, aunque no “sin más” y , efectivamente, de no excluir su imposición la propia LGT, deberían imponerse sanciones .

transparencia fiscal; aplicaremos las normas en cuestión sin necesidad de integrar la misma por el procedimiento analógico, a través de una mera interpretación teleológica. En lo que discrepo es que en este caso estemos realmente ante una norma defraudada. No se elude o evita en este supuesto dicha norma, no es necesario acudir aquí a la figura del fraude de ley o conflicto en la aplicación de la norma tributaria; a las cláusulas contenidas en el antiguo art. 24 y actual art.15; como señalan estos autores, “desde una interpretación de la norma conforme a su finalidad, que excluye, a su vez, la aplicación de la norma de cobertura se resuelve, en ese supuesto, el problema”. Lo que no creo -insisto- es que, como ellos afirman, en este caso el problema lo sea de “fraude a la ley tributaria” -no hay propiamente norma de cobertura, ni norma defraudada-, sino de mera interpretación o calificación del supuesto de la realidad en el término “socio” empleado por el legislador. Estoy plenamente de acuerdo con ambos autores cuando afirman (2004: 127) que “En el fraude a la ley no se crea una nueva norma o un nuevo principio sino que se determina en qué presupuesto normativo de las normas existentes encaja el presupuesto concreto”²¹, en que

²¹ Creo que en la postura de López López y Báez Moreno, o al menos en lo que yo extraigo de la lectura de su trabajo, existe, a este respecto, una cierta contradicción no resuelta; contradicción que se daría entre dicha afirmación y la que hacen en relación con los supuestos en los que la configuración normativa del fraude de ley implica “que no exista norma de cobertura, es decir, que lo que se pretenda es una configuración fáctica que conduzca a la inexistencia aparente de norma (tributaria) en cuya hipótesis normativa subsumir los hechos que se hayan puesto de manifiesto” (2004: 123); en estos casos “Si la aplicación de la norma tributaria defraudada implica ir más allá del sentido posible de las palabras de dicha norma habrá que acudir a la analogía (luego sí hay, para estos autores, en este supuesto integración analógica). Si por el contrario, es posible aplicar la norma defraudada dentro del sentido posible de las palabras de ésta, la operación será estrictamente interpretativa” (2004: 123). Terminan estos autores, en función de ello, afirmando que “únicamente en la medida en que la conducta realizada en fraude a la ley sea subsumible en el presupuesto normativo de la norma defraudada, esto es, encaje en el sentido posible de las palabras de dicho precepto, sí se realiza el hecho imponible contemplado en el espíritu o finalidad de la norma eludida, con las consecuencias que de ello se derivan. En particular, la obligación de declarar y liquidar de manera correcta” (2004: 130). En última instancia, creo que López-López y Báez Moreno son, a este respecto, deudores de la concepción del fraude de ley dominante en la actualidad en derecho privado: “Para la mayor parte de la civilística contemporánea la figura del fraude de ley carece de autonomía pues se disuelve en la doctrina de la interpretación de las leyes desde que se acepta que estas deben entenderse conforme a su finalidad (interpretación teleológica) y no solo conforme a su tenor literal (interpretación gramatical)”. Salvador, Azagra y Fernández (2004: 8-15).

Su postura no estaría, tal y como la entiendo, realmente muy alejada –al menos en el planteamiento, aunque lo esté mucho, creo, en el fin y en los resultados- de la defendida por el profesor Falcón; sobre todo si se considera, tal y como yo lo hago, que en tales supuestos no cabe hablar propiamente de fraude a la ley tributaria sino de una mera interpretación finalista de la norma tributaria; incluida entre las contempladas en el art.3 del CC al que remite el art.12. de la vigente LGT. Interpretación que no requiere, a mi juicio, la aplicación de lo dispuesto en el art.15. También el profesor Falcón (1995: 7) afirma que “las operaciones tipificadas por la ley tributaria -obviamente no sólo en su letra sino en su espíritu- deben liquidarse siempre aplicando a las mismas el régimen querido por la norma tributaria que específicamente las contemple”. La diferencias entre la postura de estos autores y la defendida por el profesor Falcón estribarían fundamentalmente en que, por un lado, los mismos no excluyen como lo hace éste “la posible calificación de fraude respecto de operaciones que aparezcan suficientemente tipificadas por el ordenamiento tributario se trate de negocios típicos o atípicos desde la perspectiva jurídico-privada (...), en el sentido de que el legislador las haya contemplado de modo específico en sus consecuencias fiscales.” Falcón (1995: 7-8), donde hace expresamente referencia a los supuestos de transparencia fiscal; y, por otro, consideran que también son supuestos de fraude a la ley tributaria los que se resuelven a

no hay integración analógica en los supuestos de fraude de ley; pero tal y como señala Ruiz Almendral (2004: 30) la aplicación de la norma anti-fraude, “representa un salto cualitativo en la aplicación de las normas tributarias, de manera que se puede concluir, por un lado, que la citada interpretación teleológica es un instrumento esencial de la propia norma anti-fraude, aunque no el único, y por otro, que la calificación es estrictamente algo distinto, (...) incurre en un error metodológico fundamental al ‘calificar’ de calificación lo que en puridad son razonamientos en fraude de ley. En efecto, no se trata únicamente de atender a la verdadera naturaleza jurídica de los actos realizados, sino de ‘además’ desmontar una operación, formada por dos o más pasos, en la medida en que concurren en ella los requisitos de esta figura”.

Hecho imponible y fraude de ley

El razonamiento de que el hecho imponible se realiza o no se realiza y, en función de ello, surge o no surge la obligación tributaria; si surge y no se cumple hay ilícito, si no surge no hay ilícito posible puesto que no hay obligación que cumplir, sino una mera aplicación analógica al supuesto de hecho equivalente, a los actos o negocios artificiosos o impropios -distintos del hecho imponible- del presupuesto de hecho abstracto de la norma eludida, evitada, defraudada o correspondiente a los actos o negocios usuales o propios; a unos hechos que, en definitiva, son lícitos y, consecuentemente, no sancionables; es, en mi opinión, tautológico y, en función de ello, incontestable en tales términos. En los términos excesivamente esquemáticos²² en que tal silogismo -en mi modesta opinión y con todo respeto para los defensores de dicha tesis- se plantea, es falaz; incurriría en concreto en la falacia de negación del antecedente; porque los actos o negocios en fraude de ley o conflicto en la aplicación de la norma tributaria sí que dan lugar al nacimiento de la obligación tributaria, precisamente por ser subsumibles en un presupuesto de hecho abstracto previsto en la norma que, de producirse en la realidad, da lugar a dicho efecto. Presupuesto normativo abstracto que en nuestro ordenamiento, cuando es el antecedente de la consecuencia “nacimiento de la obligación tributaria principal”, recibe la denominación de hecho imponible. Tal y como afirma Rosembuj (1996: 80) “los hechos ‘son’ imponibles y se restaura el deber legal que se aspiraba a eludir mediante el pago del tributo, circunstancia ésta inexplicable si no se hubiera llevado a cabo el hecho imponible”²³. Como afirmara temprana y taxativamente Vicente-Arche (1960: 550) “el

través de una interpretación finalista de la norma defraudada que, al no suponer un procedimiento de integración analógica de la misma, no excluirían “la posibilidad de derivar responsabilidades penales, al menos si se juzga esta posibilidad desde los límites que el principio de tipicidad impone a la integración de las normas que componen el tipo”. López López y Báez Moreno (2004: 129).

²² El Profesor Palao la califica de “disyuntiva reduccionista” (2003: 81).

²³ Aunque también afirme que “la liquidación de la deuda tributaria, ‘como’ si se hubiera realizado el hecho imponible, que no se verificó, no implica la imposición de sanciones.(...) La obligación tributaria nace del hecho imponible, como si éste se hubiera realizado” (Rosembuj, 1996: 92).

hecho imponible adquiere en la relación jurídico-tributaria una importancia fundamental, hasta el punto de constituir el elemento imprescindible de la misma, con la consecuencia de que el tributo sólo se debe cuando se realiza el presupuesto de hecho y que la administración financiera no puede obligar al pago de un tributo a aquellas personas respecto a las cuales no se haya realizado el hecho imponible. Razonando así reconocemos que sin hecho imponible no puede existir una obligación tributaria”.

Son actos o negocios en fraude de ley, o constitutivos de conflicto en la aplicación de la norma tributaria, los subsumibles en el presupuesto de hecho de la norma del art.15 de la vigente LGT, o lo eran en el anterior art.24.1 de la misma; precepto que les atribuye la consecuencia jurídica prevista por el ordenamiento para tales actos o negocios. No hay en estos supuestos laguna normativa alguna, ya que el legislador mismo la ha cubierto al regular los supuestos de fraude de ley o conflicto en la aplicación de la norma tributaria. Como adelanté, tan sólo existiría una mera laguna de conocimiento o reconocimiento. No hay, por lo tanto, necesidad alguna de recurrir a la aplicación analógica de ningún precepto -norma defraudada, eludida, evitada o que hubiera correspondido a los actos o negocios usuales o propios- como vía de integración del ordenamiento; puesto que no hay laguna en el ordenamiento tributario que cubrir, gracias a que los actos o negocios en fraude de ley o constitutivos de conflicto en la aplicación de la norma tributaria son subsumibles expresamente en un precepto, previsto por la LGT y que les atribuye la consecuencia jurídica que les corresponde²⁴. Si definimos, con el maestro Sainz de Bufanda (1966: 285), el hecho imponible como “el hecho, hipotéticamente previsto en la norma, que genera, al realizarse, la obligación tributaria”, habremos de concluir necesariamente que el

²⁴ No puedo compartir, en función de ello, la caracterización del fraude de ley como “ilícito atípico” que realizan Atienza y Ruiz Manero, que parece compartir García Novoa (2004: 325-326) y que acogió a sala segunda del Tribunal Supremo en su STS de 15 de julio de 2002, en el denominado caso Kepro, en la que expresamente afirmó que “El fraude de ley es una forma de ‘ilícito atípico’...”. Para los citados autores “las tres figuras del abuso del derecho, el fraude de ley y la desviación de poder (...) son concreciones de un concepto general (precisamente, el de ilicitud atípica). (...) lo que caracteriza a los ilícitos atípicos (frente a los ilícitos típicos) es la oposición a los principios (pero no a las reglas del sistema jurídico”. (2000: 9); entendiéndose por reglas “pautas específicas de conducta que establecen mandatos y permisiones y que se caracterizan por (...) que su estructura consiste en un antecedente o condición de aplicación, que contiene un conjunto cerrado de propiedades, y un consecuente o solución normativa”. A mi modo de ver, resulta evidente que el art.6.4 del CC y, más específicamente en el ámbito tributario, el antiguo art.24 y actual art.15 de la LGT, contienen -en la terminología de estos autores- “reglas de acción” que “pretenden regular la conducta de sus destinatarios excluyendo su propia deliberación como base para la determinación de la conducta a seguir: (...) los ciudadanos deben abstenerse de realizar tal tipo de acción” (2000: 17) cuya violación constituye un “ilícito típico”, y no uno “atípico” por violación de un “principio de mandato”, de una “norma regulativa de mandato” contenida en un principio (2000: 27). Encuentro, a este respecto, incongruente la tesis de Atienza y Ruiz Manero, sobre todo a la vista de la afirmación de los mismos en el sentido de “que los delitos -ilícitos- se configuren con expresiones muy vagas no implica todavía (...) que se configuren mediante principios, esto es, que dejen de ser ilícitos típicos, en el sentido con el que aquí queremos la expresión: las reglas pueden contener expresiones muy vagas, sin dejar por eso de ser reglas” (2000: 26-27). En lo tocante a la vaguedad o indeterminación, no es éste, por otra parte y como se argumentará, el caso de la regla relativa al fraude de ley contenida en la LGT.

conjunto de circunstancias hipotéticamente previstas en el art. 15 de la LGT vigente, o en el anterior art. 24, forman parte del hecho imponible; en tanto que su realización provoca el nacimiento de la obligación tributaria principal.

Las cláusulas generales para combatir la denominada elusión fiscal, no tienen una naturaleza distinta a la de las cláusulas especiales (García Novoa, 2003: 10)²⁵ a los “hechos imponibles complementarios a través de los cuales el legislador intenta cerrar las vías alternativas para conseguir un resultado equivalente al del hecho imponible eludiendo el gravamen” (Falcón, 1995b: 6)²⁶. En la definición de Blumenstein citada por García Novoa: “el presupuesto de hecho complementario existe cuando, una vez definido el hecho imponible, se prevé, ante la eventual concurrencia de determinadas circunstancias en su realización, otro presupuesto de hecho ‘cuya integración debe tener los mismos efectos jurídicos’ que la realización del hecho imponible típico”. La cláusula general anti-elusión, en los términos que emplea García Novoa para definir los presupuestos complementarios no “está operando sobre un hecho imponible previamente definido, sino creando otro, que, eso sí, tiene con el previamente tipificado una cierta relación. (...) no se trata tanto de matizar la definición del hecho imponible, sino de establecer, junto al hecho imponible específico, otra hipótesis a efectos de aplicación del tributo” (2004: 182). Con carácter general -no sólo en relación con el hecho imponible- las cláusulas especiales delimitan negativamente la cláusula general, la desplazan e impiden su aplicación en el ámbito de aquéllas. Así, por ejemplo, cuando en el art.30.1 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, que regula el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, se establece que “Las donaciones y demás transmisiones ‘inter vivos’ equiparables que se otorguen por un mismo donante a un mismo donatario dentro del plazo de tres años, a contar desde la fecha de cada una, se considerarán una sola transmisión a los efectos de liquidación del impuesto.”, dicha cláusula especial²⁷, que pretende atajar el fraccionamiento en fraude de ley de las donaciones, está al mismo tiempo delimitando negativamente la cláusula general anti-fraude e imposibilitando su aplicación a donaciones que se otorguen fuera del plazo de tres años –aunque sea por un solo día–; imposibilitándolo en supuestos en los que, de no existir dicha cláusula específica, sí podría aplicarse, si se dieran los requisitos para ello, la cláusula general. El legislador ha delimitado el presupuesto de hecho en el art.30.1 de aquélla Ley, no es posible aplicar el art.15 de la LGT, o el anterior art.24. No es posible dicha aplicación precisamente porque tales normas tienen la misma naturaleza anti-elusiva que la del art.30.1 de la ley del impuesto: la norma especial desplaza a la norma general. Si la cláusula general fuera de naturaleza distinta al supuesto previsto expresamente

²⁵ Un análisis de dicha figura por este autor en (2004: 181-187).

²⁶ Rosembuj se refiere a los “Hechos imponibles, subrogatorios o suplementarios” (1994: 308-309).

²⁷ Sobre los problemas de las normas especiales respecto de operaciones y tributos concretos Ruiz Almendral (2004: 15) y Ruiz Almendral y Zornoza (2005: 40-42) y la bibliografía allí citada.

por el legislador no cabría, creo, defender la exclusión de aquélla por éste, como tampoco cabe defender, tal y como propugna Falcón, dicha exclusión cuando el presupuesto de hecho previsto expresamente por el legislador no tiene tal naturaleza anti-elusiva. Creo que ni el profesor Falcón (1995a: 8) ni el profesor García-Novoa (2004: 270-271) explican adecuadamente con su construcción por qué en un supuesto como éste del fraccionamiento de donaciones “no cabe ir más lejos a través de la analogía”; por qué no cabe aplicar la cláusula anti-fraude cuando la norma defraudada sea precisamente una norma como la del art.30.1. También en otros supuestos el legislador “ha establecido expresamente hasta donde debe llegar el gravamen” y no cabe la subsumción en el presupuesto de hecho de la norma defraudada, y, a pesar de ello, sí que será de aplicación la cláusula anti-fraude y, para estos autores, la aplicación analógica de la norma defraudada. A mi juicio, la aplicación de la cláusula general anti-fraude a un supuesto no previsto por la misma, al haber sido delimitada negativamente por la cláusula especial, supondría utilizar la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del presupuesto de hecho de tal cláusula, del hecho imponible, lo que prohíbe la LGT en su art.14; analogía que además sería, a mi modo de ver, completamente improcedente, porque no hay, en dicha cláusula general, ninguna laguna que integrar en este caso: El legislador ha querido excluir la aplicación de la cláusula general y sustituirla por la cláusula especial.

El profesor Falcón²⁸ parece mezclar a este respecto, a mi juicio de forma inadecuada, bajo la común consideración como “operaciones suficientemente tipificadas por el ordenamiento tributario”, supuestos en los que, como en el citado del fraccionamiento de donaciones, existe una cláusula especial anti-fraude que impide la aplicación de la general, con supuestos en los que lo que existe es una mera norma de cobertura, aparentemente aplicable, pero que no puede impedir la aplicación de la cláusula anti-fraude. Creo que ni puede ni debe equiparse el caso en el que el legislador, como señala el profesor Palao (2003: 75), ha trazado “un límite claro entre los supuestos admitidos y rechazados” -la anglosajona “raya brillante” (*bright line*)- a través de una “regla de refugio” (*safe harbour rule*) y el caso “de algún modo previsto por la ley tributaria” del que habla Falcón (1995a: 7, 1995b: 7). Este último, de forma ciertamente congruente con su tesis, propugna la exclusión de la aplicación del fraude de ley de supuestos en los que, según su concepción, no existirían lagunas porque “el legislador las haya contemplado de modo específico en sus consecuencias fiscales” (Falcón, 1995a: 7).

El profesor Falcón no deja de plantearse la consideración de los supuestos en fraude de ley como integrantes del hecho imponible, aunque lo haga para rechazarla²⁹. Para el profesor Falcón el presupuesto de hecho del art.24 de la anterior LGT, lo

²⁸ También García-Novoa (2004: 92 y 270-271).

²⁹ “Desde el punto de vista dogmático ello plantea el problema de si la obligación tributaria nace, en los supuestos de fraude, de la realización del que venimos llamando hecho ‘equivalente’ (pues el hecho imponible no se ha realizado) o de la liquidación practicada a través de correspondiente procedimiento especial. (...) Más

que denomina “hecho equivalente” es “una especie de ‘hecho imponible no tipificado’”³⁰; no tipificado en el precepto que contiene el que Falcón denomina “hecho imponible tipificado” o hecho imponible “en sentido propio”; pero sí que está “tipificado”, en mi opinión, en la cláusula anti-fraude. La liquidación administrativa tiene -y el propio Falcón lo reconoce-, como cualquier otra liquidación, un mero carácter declarativo, no constitutivo³¹. Lo llamativo y -en mi opinión- contradictorio en el planteamiento del profesor Falcón es su empeño en afirmar que “del hecho en fraude de ley tributaria, (...) no deriva en principio obligación alguna para el contribuyente, sino sólo la posibilidad de la Administración de practicar la liquidación, a través del correspondiente expediente inicial” (sic) (Falcón, 1995a: 12). Es decir, para el profesor Falcón, con la realización del *hecho equivalente* nace la obligación tributaria, pero no para el contribuyente; porque no ha realizado el hecho imponible sino un *hecho equivalente* y, en función de ello no es tal contribuyente; *sujeto*³² o *persona* a quien, pese a que no habría dejado de cumplir ninguna obligación tributaria que le incumbiera, se le va a exigir aquélla que surgió -aunque, de acuerdo con esta tesis, no a su cargo³³- con la realización por su parte del hecho equivalente al hecho imponible; que no sería, de acuerdo con esta tesis, un hecho imponible; y además, de forma -siempre según esta tesis- que habría que calificar de completamente inopinada, se le exigen intereses de demora³⁴.

bien creo que debe afirmarse que la obligación tributaria nace del hecho imponible, como dice el art. 28.1 LGT, o de la realización de un hecho equivalente, en los supuestos del art.24. En rigor, el hecho equivalente vendría a ser, de este modo, una especie de ‘hecho imponible no tipificado’, lo que desde luego debe reputarse rigurosamente excepcional. E incluso parece preferible evitar esta última expresión -como hemos hecho hasta ahora- pues es evidente que cuando la ley tributaria (incluido el art. 24 LGT) utiliza la expresión ‘hecho imponible’, lo hace siempre para referirse al ‘hecho imponible tipificado’. (Falcón, 1995a: 12). (...) “aunque el hecho en fraude de ley no es un hecho imponible (al menos en sentido propio), muy bien puede equipararse al mismo una vez que se inicia el procedimiento especial que permite gravarlo por analogía, como si de un hecho imponible se tratara” (Falcón, 1995a: 13) (...)“el expediente en fraude de ley viene a colmar ciertas lagunas del sistema tributario que, en abstracto, el legislador podría haber evitado a través del establecimiento de hechos imponibles complementarios.” (Falcón, 1995a: 14).

³⁰ Para Rosembuj (1996: 79) “No es correcto distinguir entre hecho imponible y equivalente no tipificado: el hecho en fraude de ley es el hecho imponible tipificado”.

³¹ También para Rosembuj, (1996: 93) y Herrera Molina y Martín Fernández (2002: 55).

³² Herrera Molina y Martín Fernández, subrayan el hecho de que el anterior art.24 de la LGT no calificara de sujeto pasivo a quien realiza las conductas en fraude de ley, y se refieren al mismo, en los términos de la ley entonces vigente, como “el interesado” (2002: 53). A mi juicio resulta evidente que, tal y como afirma el vigente art.36 de la LGT (y en términos similares lo hacía el art.30 de la Ley anterior) “Es sujeto pasivo el obligado tributario que, según la ley, debe cumplir la obligación tributaria principal, así como las obligaciones formales inherentes a la misma”; y si no es sustituto, es necesariamente contribuyente. El “interesado”, es claro, no aparece en la prolija lista de obligados tributarios del art.35 de la LGT.

³³ Cabe preguntarse entonces: ¿A cargo de quién surgiría dicha obligación?

³⁴ No obstante Herrera Molina y Martín Fernández (2002: 55) afirman expresamente que “al estar en presencia de un pago extemporáneo, procede la exigencia de intereses de demora (...) entre la finalización del periodo voluntario de pago y la fecha en que se practiquen las liquidaciones”.

³⁵ “El hecho imponible es el presupuesto fijado por la ley para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación principal”

En cuanto a la definición de hecho imponible de la LGT, sea en el art.20.1 de la vigente³⁵ o en el art.28 de la anterior³⁶; resulta -a mi juicio- claro, que la realización del presupuesto del anterior art.24 y el 15 actual origina el nacimiento de la obligación tributaria principal, y el mismo está fijado por la Ley General Tributaria. El profesor García Novoa afirma acertadamente a este respecto que las cláusulas anti-elusorias de carácter general “constituyen previsiones legislativas -que, a nuestro modo de ver, deben estar cubiertas por el principio de reserva de ley-“ y en nota a pie de página afirma: “Pues supone prever un presupuesto en que se extiende el tributo a casos en que, se entiende que el legislador ‘hubiera querido que el tributo se aplicase’. A nuestro juicio se debe exigir para estas cláusulas una reserva de ley similar a la creación ex novo de un tributo, porque a través de estas cláusulas se está legitimando a la administración a extender el tributo a supuestos excepcionales no previstos en el hecho imponible” (2004, 261-262). Evidentemente es el legislador el que prevé dicho presupuesto abstracto, el que *extiende* con dicha cláusula el tributo porque quiere, no simplemente hubiera querido, que el tributo se aplique. Son supuestos en los que es el legislador, y no la Administración, el que amplía el hecho imponible tal y como aparece definido en la norma propia de cada tributo. Afirma acertadamente García Novoa (2004, 270) citando a Herrera Molina que “cuando la administración emplee la cláusula especial” -y, a mi modo de ver, también cuando aplica la cláusula general- “no estaría desarrollando ninguna actuación específica de combate de la elusión, sino aplicando, lisa y llanamente, la norma reguladora del hecho imponible del tributo”. Como señala el profesor Falcón “el expediente en fraude de ley viene a colmar ciertas lagunas del sistema tributario”; a lo que yo me permitiría contestar -con todo respeto- que no es “el expediente” el que colma las lagunas, sino el presupuesto de hecho de la norma reguladora del fraude a la ley tributaria. En función de ello, no hay integración alguna que realizar, no hay necesidad alguna de “gravarlo por analogía” en la medida en que está gravado por la cláusula anti-abuso. Un auténtico “mecanismo de cierre del sistema que permite gravar” (permite gravarlos -perdón por la insistencia- porque están gravados) “aquellos hechos a los que ni ha llegado ni, por muy diligente que fuera, podría haber llegado el legislador” en el precepto de la ley propia de cada tributo en el que se “tipifica” el hecho imponible “en sentido propio”.

En definitiva, los actos o negocios en fraude de ley suponen la realización del hecho imponible, no sólo materialmente, como señalan Palao y Ruiz-Almendral, sino formalmente también. No es correcto -creo- afirmar, como hace González García (2001: 25-47) que “En el fraude a la ley tributaria no se realiza el hecho imponible, pero es como si se realizara” (...) “quien obra en fraude de ley no realiza el hecho imponible contemplado por la norma”. El contribuyente -auténtico contribuyente ya

³⁶ “El hecho imponible es el presupuesto de naturaleza jurídica o económica fijado por la ley para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria”

que realiza el hecho imponible- no consigue evitar la realización del hecho imponible tal y como pretende; *evita*³⁷ (en los términos del nuevo art.15) su realización, los actos o negocios jurídicos en fraude de ley (en los términos del anterior art. 24), son realizados con el propósito de eludir³⁸ el pago del tributo. El contribuyente huye de incurrir en el hecho imponible, lo evita, pero huir o evitar no es lograr escapar. Huye de la realización del “conjunto de circunstancias hipotéticamente previstas en la norma” reguladora de cada tributo, pero no puede dejar de incurrir en el “conjunto de circunstancias hipotéticamente previstas en la norma” anti-abuso o anti-fraude, “cuya realización provoca el nacimiento de una obligación tributaria concreta” y, en función de ello, forman -tal y como definiendo- también parte del hecho imponible.

Entendida la norma que se evita o elude; de la que huye pero no escapa el contribuyente que realiza actos o negocios abusivos o en fraude de ley; como la suma del presupuesto de hecho previsto en la ley propia de cada tributo y el presupuesto de hecho del art.15 de la vigente LGT, o del art.24 de la Ley anterior; parece claro que no puede defenderse que estemos ante un problema de integración analógica, ante una laguna; sino ante un problema de interpretación o aplicación de una norma que existe; ante un problema de calificación de los actos o negocios realizados como negocios en fraude a la ley tributaria o en conflicto en la aplicación de la norma tributaria en el precepto del art.15 de la LGT, o en el anterior art. 24. Un problema de subsunción de tales actos o negocios en el presupuesto de hecho de dicha norma. En mi opinión, no se trataría, como afirma Ruiz-Almendral (2004: 22), de que “La situación de ausencia de norma que caracteriza a las lagunas jurídicas, se produce también en el caso de fraude, pero como consecuencia directa de la actuación de quien actúa en fraude”, no es que en estos supuestos (Palao, 1998: 15) “el legislador sí quiso gravar esta operación pero su voluntad se ve frustrada por maniobras fraudulentas”; el legislador las quiso gravar y las gravó; no hay tal frustración de su voluntad, y no la hay gracias a que el supuesto es subsumible en la cláusula anti-abuso. Exactamente tal y como afirma el profesor Palao (2003: 80), cuando existe una laguna normativa “no existe la norma aplicable por ‘una deficiencia de la Ley contraria al plan del legislador’; en la aplicación de la norma defraudada no hay tal deficiencia: La norma aplicable existe y es justamente la defraudada; el ordenamiento está completo”; el único matiz que me atrevería a introducir en la afirmación del profesor Palao sería que “la norma aplicable existe y es justamente la defraudada” gracias precisamente a que el supuesto es subsumible en la cláusula del art. 15 o del anterior art. 24. Como afirma Ruiz Almendral (2004: 53, 20 y 24) “no hay tal analogía en la aplicación de la norma antifraude”, puesto que el supuesto en cuestión -insisto- es subsumible en ella.

³⁷ “Evitar: 2. Excusar, huir de incurrir en algo”. RAE. “Excusar: 3. No querer hacer algo”. RAE

³⁸ “Eludir: 1.Evitar con astucia una dificultad o una obligación”. RAE.

En este sentido comparto plenamente la afirmación de Palao (2003: 80) de que “es necesario matizar la tesis generalmente aceptada (...) de que en el fraude de ley la norma defraudada se aplica por analogía en el sentido de que esta analogía es distinta de la que se emplea para cubrir las lagunas del Derecho”³⁹. Existe, como pone perfectamente de manifiesto Ruiz Almendral, una intensa y quizás indisoluble relación entre la interpretación finalista y el “razonamiento seguido en la analogía”, por un lado, y, por otro, el “razonamiento con connotaciones analógicas” -que no integración analógica- de las cláusulas anti-abuso⁴⁰. Estoy completamente de acuerdo con Ruiz Almendral cuando afirma que “el razonamiento empleado en la corrección del fraude de ley no coincide con la analogía como procedimiento de integración normativa, fundamentalmente porque la norma no se aplica a un supuesto no previsto por ella, sino a uno previsto por ella que ha sido distorsionado por las partes. El mecanismo empleado implica la calificación del supuesto y la adecuada interpretación de las normas en liza, de acuerdo con los criterios clásicos, donde cobrará especial relevancia el de los fines” (2004: 24). El único matiz que me permito introducir -como he señalado- es que el supuesto “distorsionado por las partes” está previsto precisamente en la norma que recoge los supuestos de fraude de ley o conflicto en la aplicación de la norma tributaria, norma a interpretar y a utilizar, evidentemente, en la calificación del supuesto en fraude o conflicto.

El Tribunal Constitucional, en el FJ 4º de la sentencia 120/2005, al afirmar que “el concepto de fraude de ley tributaria no difiere del concepto de fraude de ley ofrecido por el art.6.4 del CC” y reafirmar lo que ya declaró en la STC 37/1987, de 26 de marzo, FJ 8º: “el fraude de Ley, en cuanto institución jurídica que asegura la eficacia de las normas frente a los actos que persiguen fines prohibidos por el ordenamiento o contrarios al mismo, es una categoría jurídica que despliega idénticos efectos invalidantes en todos los sectores del ordenamiento jurídico”, está rechazando expresamente que existan, en cuanto a la reacción jurídica prevista por el ordenamiento para los supuestos de fraude de ley, especialidades en el ámbito tributario. Según el Tribunal Constitucional “la consecuencia que el art. 6.4 del CC contempla para el supuesto de actos realizados en fraude de Ley es, simplemente, la aplicación a los mismos de la norma indebidamente relegada por medio de la situa-

³⁹ Se diría que es ésta también la postura de Rosembuj “el fraude de ley permite reconstruir, desde la perspectiva de la norma, la que debe aplicarse, y aunque no exclusivamente, se apoya en la conexión analógica: ‘como si’ el hecho imponible se hubiera verificado. Pero una lectura neutra diría que el hecho imponible en fraude de ley ‘es’ el hecho imponible previsto” (1996: 79), “La analogía actúa como un instrumento de interpretación, y su recurso no supone la falta de norma” (1996: 76). “El fraude de ley, dogmáticamente, no requiere de la analogía para su configuración” (1996: 77).

⁴⁰ “Es ahí, en la operación de comparar formas jurídicas y contenido económico, donde radica este razonamiento con connotaciones analógicas, en la medida en que se compara la identidad de razón entre el hecho económico realmente realizado por las partes, y la forma adecuada, tal y como es contemplada por el derecho tributario”, 2004, 23-24, en el mismo sentido Ruiz Almendral y Zornoza (2005, 57-58).

ción artificiosa de una situación que encaja en la llamada ‘norma de cobertura’; sin especialidades, ni en el ámbito tributario ni en cualquier otro ámbito. El Tribunal Constitucional no parece con ello compartir la tesis del profesor Falcón (1995a: 12-13) antes reproducida, de que “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 un mecanismo de aplicación del tributo por analogía”⁴¹. Está rechazando, en definitiva, que exista la “radical diferencia con los supuestos previstos en el art. 6.4 CC” que el profesor Falcón defiende que existe en el mismo título de su antes citado trabajo.

Siendo esto así, puede resultar llamativo -debería resultar llamativo- que, en el mismo FJ 4º -de hecho inmediatamente a continuación de haber negado dichas diferencias entre el fraude de ley del art.6.4 y el art.24 de la LGT- acabe el Tribunal Constitucional concluyendo lo siguiente: “Dicho de otra manera: la utilización del fraude de ley -tributaria o de otra naturaleza- para encajar directamente en un tipo penal un comportamiento que no reúne *per se* los requisitos típicos indispensables para ello constituye analogía *in malam partem* prohibida por el art. 25.1 CE” y afirmando “la improcedencia constitucional de contornear los límites estrictos de cualquier tipo penal que pudiese entrar en consideración con ayuda del recurso a la noción de fraude de Ley”. Afirmación ésta ante la que cabe preguntarse: ¿Es la reacción prevista por el ordenamiento para los supuestos en fraude de ley -pese a todo lo anteriormente afirmado por el TC- la aplicación analógica de la norma defraudada -tal y como defiende en el ámbito tributario la tesis que he criticado- y, en consecuencia, en el ámbito penal, constitutiva de analogía *in malam partem* prohibida por el art. 25.1 de la CE? A mi juicio, rotundamente no.

Pese a lo que afirme el Tribunal Constitucional en dicho FJ 4º, no hay incompatibilidad alguna entre la noción de fraude a la ley tributaria y el derecho a la legalidad penal, y ello -a mi modo de ver- por dos razones: La primera, porque, como he argumentado, la utilización de la figura del fraude de ley o el conflicto en la aplicación de la norma tributaria no implica la integración de la norma tributaria a través del procedimiento analógico. La segunda, porque la aplicación analógica de la norma tributaria -que, me permito insistir cuanto sea necesario e incluso innecesario, no se produce en los supuestos de fraude de ley o conflicto- no es lo mismo que la aplicación analógica de la norma que tipifica los incumplimientos como infracción administrativa o penal, y ésta -y sólo esta- es la prohibida por el art.25.1 de la CE. Esta segunda razón la desarrollaré al estudiar, a continuación, las conductas en fraude de ley como constitutivas de infracción tributaria. Por lo que se refiere a la primera, no voy a insistir más, sino simplemente a expresar la incongruencia entre lo afirmado por el

⁴¹ Sobre la imposibilidad, en términos de lógica jurídica, de “defender una contraposición estricta entre Derecho Tributario y privado, pues ambos forman parte del mismo sistema” Ruiz Almendral (2004: 12-14).

TC en la STC 75/1984, de 27 de junio, FF. JJ. 5 y 6⁴², expresamente citados por el TC en la Sentencia 120/2005, y la conclusión que extrae de ello el TC en esta segunda. Conclusión que, me atrevo a afirmar quizás de forma un tanto aventurada, ha sido extraída de los trabajos de los profesores Rosembuj (1994: 106-107), Ferreiro (2001: 23-24) y García Novoa (2003: 18) en los que se hace referencia a dicha sentencia y se extrae, creo que también erróneamente -como intentaré argumentar a continuación-, la misma conclusión.

Lo que afirma el TC en la STC 75/1984 es, precisamente, lo contrario: Existe, en el supuesto de esta sentencia, aplicación analógica de la ley penal porque “No se dan (...) los supuestos necesarios para apreciar la existencia de fraude de ley”. Es precisamente la “construcción jurídica defectuosa” de las sentencias anuladas -defectuosa por la inexistencia del fraude a la ley penal en dichos supuestos que se exponen en las mismas- la “que vicia la corrección de los resultados”. “Si en el ámbito penal no cabe apreciar el fraude de ley, la extensión de la norma para declarar punible una conducta no descrita en ella implica una aplicación analógica incompatible con el derecho a la legalidad penal”; es decir, precisamente porque no cabe apreciar fraude de ley, la extensión de la norma a una conducta no descrita en ella se realiza a través de una aplicación analógica de la norma penal, incompatible con el art.25.1. ¿Por qué afirma entonces el TC en dicha sentencia que “no cabe hacer uso de esa figura en la aplicación de la ley penal”? Porque “la territorialidad de este y la inexistencia

⁴² Como resume Arias Velasco (2001: 13): “La Sentencia del Tribunal Constitucional 75/1984, de 30 de julio, contempla un supuesto en el que la Sala de lo Penal de la Audiencia Nacional había condenado como delito de aborto una interrupción del embarazo de una ciudadana española llevada a cabo en el extranjero, basándose en el argumento de que el desplazamiento a país extranjero constituía un fraude de ley penal, al haber sido realizado con el propósito de eludir la ley española que penalizaba el aborto”.

El Tribunal Constitucional otorgó el amparo solicitado y anuló la sentencia condenatoria, argumentando lo siguiente:

“No se dan, por tanto, los supuestos necesarios para apreciar la existencia de fraude de ley ni más en general cabe hacer uso de esa figura en la aplicación de la ley penal, pues la territorialidad de este y la inexistencia de normas disponibles a cuyo amparo puedan producirse consecuencias jurídicas favorables hacen materialmente imposible extender a este sector del ordenamiento la figura del fraude de ley.

Las anteriores consideraciones bastan para poner de relieve que la sentencia impugnada se apoya en una construcción jurídica defectuosa que vicia la corrección de los resultados. No bastarían, sin embargo, para invalidarlas, si el defecto no acarrearase como consecuencia una lesión en un derecho fundamental de los recurrentes (...) el de no ser condenado por acciones u omisiones que en el momento de cometerse no constituyan delito o falta según la legislación vigente, derecho que el art.25.1 de la Constitución consagra. Tal derecho, (...) no tolera (...) la aplicación analógica *in peius* de las normas penales o, dicho en otros términos, exige su aplicación rigurosa, de manera que sólo se pueda anudar la sanción prevista a conductas que reúnen todos los elementos del tipo descrito y sean objetivamente perseguibles. Esta exigencia se vería soslayada, no obstante, si a través de la figura del fraude de ley se extendiera a supuestos no explícitamente contemplados en ellas la aplicación de normas que determinan el tipo o fijan las condiciones objetivas para la perseguibilidad de las conductas, pues esta extensión es, pura y simplemente, una aplicación analógica.

6. La conclusión a que en el punto anterior se llega basta para fundamentar la estimación del presente recurso, pues es evidente que si en el ámbito penal no cabe apreciar el fraude de ley, la extensión de la norma para declarar punible una conducta no descrita en ella implica una aplicación analógica incompatible con el derecho a la legalidad penal”.

de normas disponibles a cuyo amparo puedan producirse consecuencias jurídicas favorables hacen materialmente imposible extender a este sector del ordenamiento la figura del fraude de ley”. No cabe una conducta en fraude a la ley penal que “contornee” o “eluda” la norma penal que declara delito los hechos cometidos en España; la territorialidad de la ley penal hace materialmente imposible el fraude de ley en este sector del ordenamiento: El delito se comete en España o no es delito; no es posible a este respecto *violar indirectamente* mediante una conducta en fraude de ley “la aplicación de normas que determinan el tipo o fijan las condiciones objetivas para la perseguibilidad de las conductas”, el fraude de ley es de comisión imposible con respecto a tales normas; por ello precisamente, “si a través de la figura del fraude de ley -materialmente imposible en este sector del ordenamiento- se extendiera a supuestos no explícitamente contemplados en ellas la aplicación de normas que determinan el tipo o fijan las condiciones objetivas para la perseguibilidad de las conductas (...) esta extensión es, pura y simplemente, una aplicación analógica”, al no haber tal fraude a la ley penal no hay sino analogía *in malam partem*. En definitiva, no es que la conclusión del TC en la STC 120/2005 sea lo afirmado en la STC 75/1984 “Dicho de otra manera”, como declara el propio Tribunal; es que en la STC 120/2005 se dice otra cosa distinta. Adicionalmente, como también el propio TC reconoce, los supuestos de hecho examinados en ambas sentencias tienen “muy diferente naturaleza”. Diferencia de naturaleza que radicaría fundamentalmente en que; mientras en el supuesto de hecho de la STC 75/1984, la sentencia anulada en amparo suponía “la extensión de la norma para declarar punible una conducta no descrita en ella” mediante la consideración de la norma penal como *norma defraudada*; en la STC 120/2005 no son las normas penales, “que determinan el tipo o fijan las condiciones objetivas para la perseguibilidad de las conductas”, las defraudadas, sino las normas tributarias; y ni hay, en tales supuestos, aplicación analógica de la norma tributaria defraudada, ni tampoco deja de estar dicha conducta “descrita en ella”: No hay laguna normativa en los supuestos de fraude de ley, como he insistido ya, sin duda, en exceso.

IV. Fraude de ley e Infracción tributaria

El Tribunal Constitucional hace referencia en la Sentencia 120/2005 a una supuesta “falta de configuración legal del fraude de ley tributaria como ilícito administrativo-tributario” (FJ 3º), a una pretendida “atipicidad administrativa del fraude de ley tributaria” (FJ 4º); empleando los términos ilícito administrativo-tributario en el sentido de ilícito tributario sancionador o, más sencillamente, infracción tributaria. Es decir, para el Tribunal Constitucional, las conductas en fraude a la ley tributaria son ilícitas, como se ha señalado, pero no serían constitutivas de infracción, al no estar tipificadas como tales. Desde el momento en que el Tribunal Constitucional no acepta que el fraude a la ley tributaria difiera en su concepto y efectos del genérico

fraude de ley del art.6.4 del CC rechaza la licitud de las conductas en fraude de ley. El Tribunal Constitucional simplemente afirma que las conductas en fraude de ley, pese a constituir ilícitos tributarios, no están tipificadas como infracción administrativa. Esta afirmación del Tribunal Constitucional es, a mi juicio, completamente errónea y vicia (parcialmente al menos, puesto que la misma se apoya en otros argumentos) la conclusión que el mismo extrae de ella en el ámbito penal⁴³.

El Tribunal Constitucional confunde, en mi opinión, la ausencia de sanción administrativa para las conductas en fraude de ley o conflicto en la aplicación de la norma tributaria con la ausencia de tipificación. Esta confusión la muestra claramente el Tribunal cuando afirma (FJ 3º) que: “la atipicidad administrativa del indicado comportamiento obviamente significaba -y todavía significa puesto que el art. 15.3 de la nueva Ley 58/2003, de 17 de diciembre, general tributaria, excluye asimismo la posibilidad de imponer sanciones en los supuestos ahora calificados como conflicto en la aplicación de la norma tributaria-, que la Administración no estaba autorizada a sancionar en tales casos”. La Administración no está autorizada a sancionar pese a ser la conducta constitutiva de infracción, es decir, típica. Como señala implícitamente el propio Tribunal en el FJ 4º ya citado, la consecuencia que el ordenamiento atribuye a las conductas en fraude de ley es la vuelta a la normalidad “sin las ulteriores consecuencias sancionadoras que generalmente habrían de derivarse de una actuación ilegal”. Es decir, de las conductas en fraude de ley habrían de derivarse consecuencias sancionadoras porque dichos actos son constitutivos de infracción, son típicos (si no lo fueran no podrían ni deberían derivarse de los mismos consecuencias sancionadoras), son subsumibles en los tipos infractores que *generalmente* tienen atribuida una sanción punitiva y sólo *particularmente*, como excepción, no son sancionadas por la Ley General Tributaria. Son conductas típicas aunque no sean punibles.

Las conductas en fraude de ley o conflicto en la aplicación de la norma tributaria son, en efecto, conductas típicas. Podemos afirmar con el profesor García Novoa (2005: 6) que “Resulta superfluo tener que recordar que una acción es típica cuando encaja dentro de una descripción legal recogida”, por lo que se refiere a la tipicidad tributario-sancionadora, en las normas que regulan las infracciones tributarias en la LGT⁴⁴. Si acudimos a los preceptos que en la nueva Ley General Tributaria tipifican las infracciones tributarias, las conductas en fraude o conflicto serán, por lo general, constitutivas de las infracciones tipificadas en los arts.191 a 197. En la medida en

⁴³ “si bien la atipicidad administrativa del fraude de ley tributaria no conduce necesariamente a su atipicidad penal, sí constituye, en cambio, un factor indicativo de esta última, ya que lo contrario representaría un hecho excepcional en la pauta general de relaciones de progresión cuantitativa entre la infracción tributaria y el delito fiscal, (...) cabe concluir que la exigencia de previsibilidad de una condena a título de delito fiscal no queda satisfecha en aquellos supuestos en que dicha condena venga fundamentada exclusivamente en un comportamiento calificable como fraude de ley tributaria”. (FJ 6º).

⁴⁴ Art.183.1 “Son infracciones tributarias las acciones u omisiones dolosas o culposas con cualquier grado de negligencia que estén tipificadas y sancionadas como tales en esta u otra ley”.

que sean subsumibles en tales tipos infractores habrá que concluir que son típicas y, por tanto, constitutivas de infracción; no en ningún otro caso.

Tomemos, por ejemplo, el art.191, que tipifica la “Infracción tributaria por dejar de ingresar la deuda tributaria que debiera resultar de una autoliquidación”: “Constituye infracción tributaria dejar de ingresar dentro del plazo establecido en la normativa de cada tributo la totalidad o parte de la deuda tributaria que debiera resultar de la correcta autoliquidación del tributo,...”. Las conductas en fraude o conflicto que hayan supuesto dejar de ingresar en el plazo previsto en la normativa del tributo en cuestión la deuda tributaria que debiera resultar de la correcta autoliquidación del mismo son constitutivas -sin duda alguna- de dicha infracción, son típicas. La autoliquidación del tributo realizada por el sujeto que ha cometido el fraude o ha incurrido en el conflicto no es correcta, no es lícita; si lo fuera no habría ninguna necesidad de corregirla; y ha supuesto dejar de ingresar en plazo la deuda tributaria; por lo que, congruentemente, se exigen intereses de demora⁴⁵. Una infracción que además, de acuerdo con lo establecido en el art.191.3 de la LGT, será calificada como muy grave si implica la utilización de medios fraudulentos según prevé el art.184.3. Las conductas susceptibles de ser declaradas en conflicto en la aplicación de la norma tributaria pueden, sin duda, suponer la existencia de “anomalías sustanciales en la contabilidad y o de los libros registros establecidos por la normativa tributaria” (especialmente la “omisión de operaciones realizadas o la contabilización en cuentas incorrectas de forma que altere su consideración fiscal” del 184.3.a.3^o); como también pueden ir, adicionalmente, acompañadas de la utilización de los otros medios fraudulentos previstos en art.184.3 b y c. La infracción será grave, cualquiera que sea la base de la sanción, en los supuestos del art. 191.3 a, b y c, y “cuando la base de la sanción sea superior a 3000 euros y exista ocultación”. Existirá ocultación, de acuerdo con el art.184.2 de la LGT, “cuando no se presenten declaraciones o se presenten declaraciones en las que se incluyan hechos u operaciones inexistentes o con importes falsos, o en las que se omitan total o parcialmente operaciones, ingresos, rentas, productos, bienes o cualquier dato que incida en la determinación de la deuda tributaria, siempre que la incidencia de la deuda derivada de la ocultación en relación con la base de la sanción sea superior al 10 por ciento”. Es decir, siempre que la incidencia de la deuda derivada de la ocultación suponga un 10 por ciento de la base de una sanción superior a 3000 euros, los actos o negocios susceptibles de subsumirse en el art.15 de la LGT serán constitutivos de una infracción grave, infracción que será sancionada con una multa pecuniaria proporcional del 50 al 100 por ciento, de no excluirse su sanción por el propio art.15.3.

⁴⁵ Art. 26.1 LGT: “El interés de demora es una prestación accesoria que se exigirá a los obligados tributarios y a los sujetos infractores como consecuencia de la realización de un pago fuera de plazo...” y art. 26.2. b) LGT: “Cuando finalice el plazo establecido para la presentación de una autoliquidación o declaración sin que hubiera sido presentada o hubiera sido presentada incorrectamente...”

A mi modo de ver, resulta realmente llamativo a este respecto que el Tribunal Constitucional afirme en la STC 120/2005 (FJ 4º) que “En el fraude de Ley (tributaria o no) no hay ocultación fáctica” (...) “no existe simulación o falseamiento alguno de la base imponible, sino que, muy al contrario, la actuación llevada a cabo es transparente, por más que pueda calificarse de estratagema tendente a la reducción de la carga fiscal” (...) “en el fraude de ley tributaria no existe tal ocultamiento, puesto que el artificio utilizado salta a la vista”, así como la aparente reducción por parte del Tribunal Constitucional de la ocultación maliciosa al concepto de simulación (FJ 5º): “Ni en una ni en otra sentencia se consideró, por consiguiente, acreditada la existencia, pretendida en todo momento por las acusaciones, de negocio simulado alguno, ni, por lo tanto, de engaño o ocultación maliciosa de cualquier género por parte de los acusados”. Al menos desde la perspectiva de la infracción tributaria (distinta -sin duda alguna- de la perspectiva penal que adopta el TC, pero no completamente ajena a la misma) es evidente que “cuando no se presenten declaraciones o se presenten declaraciones (...) en las que se omitan total o parcialmente operaciones, ingresos, rentas, productos, bienes o cualquier dato que incida en la determinación de la deuda tributaria” existe ocultación; tanto si los actos o negocios son simulados, casos en los que -generalmente- además se presentarán “declaraciones en las que se incluyan hechos u operaciones inexistentes o con importes falsos”, como si son en fraude de ley, o suponen simplemente la denominada “violación directa” del ordenamiento tributario sin simulación, fraude, elusión, “rodeo” o “conterno” alguno; en todos los casos existe ocultación si -porque- no se presenta declaración o se presenta una declaración en la que se omiten total o parcialmente operaciones, ingresos, rentas, productos, bienes o cualquier dato que incide en la determinación de la deuda tributaria. El argumento del Tribunal Constitucional es, a mi juicio, falaz desde un punto de vista lógico, de nuevo una falacia de negación del antecedente: Si hay simulación entonces hay ocultación; si hay fraude de ley, no hay simulación; si no hay simulación no hay ocultación. Falacia completamente evidente en este caso dado que los modos de ocultación no se limitan al fraude de ley y la simulación⁴⁶; ni en el ámbito tributario sancionador ni tampoco en el ámbito penal⁴⁷.

La única vía para sostener de forma -a mi modo de ver- mínimamente congruente que no existe ocultación en los supuestos de fraude de ley o conflicto es la que sigue la doctrina que defiende la licitud de tales conductas y ya se ha discutido, licitud que el Tribunal Constitucional rechaza expresamente, como se ha señalado, al equiparar el concepto y las consecuencias del fraude a la ley tributaria y el fraude a la ley civil; y que, a mi modo de ver, resulta insostenible por las razones antes expuestas. Tal y como afirma el profesor Palao en el fraude de ley “existe una discre-

⁴⁶ Como afirma Rosembuj (1999: 99) “ni toda la evasión se explica por la simulación, ni la simulación es la matriz de todos los comportamientos evasores.”

⁴⁷ Sobre la simulación Rosembuj (1994: 250 y ss.; 1996: 19-74; 1999: 231-300), Zornoza (2000), García Novoa (2004: 142-163 y 359-370) y Ruiz Almendral y Zornoza (2005: 64-74).

pancia entre la causa objetiva y la finalidad perseguida por las partes, discrepancia que no se encubre mediante una apariencia jurídica” como sucede en los supuestos de simulación; lo que sucede, a mi juicio, en los supuestos de fraude es que se encubre dicha discrepancia mediante una realidad jurídica: El acto o negocio -este sí realmente realizado- notoriamente artificioso o impropio para la consecución de dicha finalidad; pero el encubrimiento se produce en ambos casos y en ambos casos mediante la comisión de un ilícito. Tal y como, en la doctrina civil, afirma Mezquita García-Granero (2003: 66-67): “Es un hecho que, en muchos casos, el fraude a la ley se lleva a cabo mediante lo que, a mi juicio, no deja de ser una tercera forma de simulación (...) porque se desfigura lo realmente interesado, aunque mediante otra táctica. Me refiero a la vía del negocio indirecto (...) no se finge querer un tipo contractual distinto del verdaderamente deseado, pero se oculta parte de la realidad, simulando realizar dos contratos autónomos cuando lo cierto es que se realiza sólo uno (...) para ocultar la verdadera intención...”. La diferenciación entre fraude de ley y simulación; más allá de la mera distinción teórica a la que de forma tan cómoda parece acogerse el TC en el pronunciamiento citado; presenta, en opinión unánime de la doctrina, grandes dificultades en la práctica. Como afirma González García (2001: 31). “los negocios jurídicos se retuercen, yuxtaponen y enmascaran ofreciendo caras distintas, todas aparentemente legales, que, (...) presentan diferencias demasiado sutiles para las graves consecuencias que se pueden derivar en cada caso”. Ello no es -creo- sino un índice claro de que ni hay tanta transparencia en el fraude de ley, ni la ocultación se circunscribe a la simulación. Como también lo es el que, tal y como señala De Castro (1984: 542) las distintas anomalías negociales no se excluyan entre sí, sino que pueden recaer conjuntamente sobre un mismo negocio. Esta postura es prácticamente unánime en nuestra doctrina civil, constante en la jurisprudencia civil del Tribunal Supremo y admitida por el TC su Sentencia de 8 de febrero de 1993⁴⁸. Si se admite dicha compatibilidad, entonces, en los supuestos de simulación relativa en los que el negocio disimulado es un negocio en fraude de ley ¿hay ocultación o no hay ocultación?

Si alguna peculiaridad tiene a este respecto la ocultación que implica la conducta en fraude de ley es precisamente su carácter “malicioso”, doloso en términos del derecho tributario sancionador o penal⁴⁹. Así lo afirma Palao: “En la inmensa mayoría de los casos el abuso de la norma tributaria denota un ‘propósito de eludir’ el impuesto y, aunque se adopte la concepción objetiva del abuso o fraude a la ley, de los elementos objetivos de éste podría, en la generalidad de los casos, inducirse tal ‘ánimo’. Este no es, pues, en realidad un *plus* doloso que venga a añadirse a una figu-

⁴⁸ Mezquita (2003: 59-73). En el ámbito tributario, Amorós (1967: 864), Rosembuj (1994: 253-259; 1996: 102-104), y Prats (1995: 25).

⁴⁹ Así lo entiende Amorós, que considera el fraude a la ley tributaria un “*ilícito anormal (en cuanto requiere unas grandes maquinaciones y un perfecto conocimiento de las posibilidades legales para presentar una apariencia de licitud aceptable)*” (1967,856).

ra objetiva”⁵⁰; no es un *plus* porque ya implica, de suyo, dolo. El propio Tribunal Constitucional afirma (FJ 4º) que “El concepto de fraude⁵¹ de ley es, pues, siempre el mismo, variando únicamente, en función de cuál sea la rama jurídica en que se produce, las llamadas, respectivamente ‘norma de cobertura’⁵² y ‘norma defraudada’⁵³ o eludida⁵⁴, así como la actuación por la que se provoca artificialmente⁵⁵ la aplicación de la primera no obstante ser aplicable la segunda” y el propio TC lo califica de “estratagema⁵⁶ tendente a la reducción de la carga fiscal”. Difícilmente pueden considerarse congruentes estas afirmaciones con la de que “no existe tal ocultamiento” o la de que “la actuación llevada a cabo es transparente”⁵⁷. A la vista de lo cual, no creo que pueda realmente defenderse, como hace el Tribunal Constitucional (FJ 4º) que “el concepto de fraude de ley (...) nada tiene que ver con los conceptos de fraude o defraudación propios del derecho Penal ni, en consecuencia, con los de simulación o engaño que les son característicos (...) en puridad de términos se trata de nociones esencialmente diversas”; no puede sostenerse esta afirmación del TC precisamente “en puridad de términos”; es decir, “según el sentido propio de sus palabras”; al menos de las palabras, de los términos, empleados por el legislador en las normas que regulan el fraude de ley o el conflicto en la aplicación de la norma contenidas en la LGT⁵⁸. En función de ello, del hecho de que en el supuesto de las cláusulas anti-abuso, como señala el profesor García Novoa, pueda entenderse “a diferencia de los genuinos ejemplos de simulación, se soslaya el elemento intencional a la hora de determinar su aplicación”, no puede en absoluto, en mi opinión, extraerse la consecuencia que dicho autor extrae: “lo que dificulta ese reproche personal en que se resuelve la culpabilidad”, “tal irrelevancia impide apreciar la concurrencia de consecuencias sancionadoras, sea cual sea el concepto de culpabilidad que se maneje” (2003: 14, 21). La pretendida “objetivización” que habría, para parte de la doctrina (Simón Acosta, 2003: 3; García Novoa, 2003: 14), introducido la cláusula del art.15 frente a la anterior del art.24 no puede en ningún caso impedir que los actos o negocios susceptibles de ser declarados en conflicto en la aplicación de la norma tributaria sean calificados como culpables; sea cual sea el concepto de culpabilidad que se maneje: “acciones u omisiones dolosas o culposas con cualquier grado de negligencia” tal y como exige la definición de infracción del art.183 de la LGT; y, más concretamente, como dolosas.

⁵⁰ El profesor Palao (2003: 91) se refiere al requisito de que “las circunstancias del caso concreto pongan de manifiesto la existencia del ánimo defraudatorio en la conducta del presunto infractor” que el Anteproyecto de LGT incluía en el Art.185.1.d para sancionar el fraude de ley.

⁵¹ “Fraude: 2. Acto tendente a eludir una disposición legal en perjuicio del estado o de terceros”, DRAE.

⁵² “Cobertura: 9.Encubrimiento. Ficción”, DRAE.

⁵³ “Defraudar: 1.Privar a alguien, con abuso de su confianza o con infidelidad a las obligaciones propias, de lo que le toca en derecho. 3. Eludir o burlar el pago de los impuestos o contribuciones.

⁵⁴ “Eludir: Evitar con astucia una dificultad o una obligación”. DRAE. “Astuto: Agudo. Hábil para engañar o evitar el engaño o para lograr artificiosamente cualquier fin” DRAE.

Si el art.15.3 de la LGT establece la improcedencia de la imposición de sanciones en las liquidaciones que resulten de la declaración de conflicto en la aplicación de la norma tributaria, es precisamente porque, de otro modo, la Administración sí que debería proceder a su imposición, al estar dicha conducta tipificada como infracción. Dichas conductas son típicas, aunque no sean punibles precisamente en virtud de lo dispuesto en el art.15.3. Son típicas, tal y como señala el propio art.191.1, “salvo que se regularice con arreglo al artículo 27”; en cuyo caso no serían, según el tenor literal del precepto, constitutivas de infracción, quedarían fuera del tipo. No se establece ninguna salvedad en el tipo del art.191.1 con respecto a las conductas en conflicto en la aplicación de la norma tributaria, a diferencia de lo previsto para los supuestos arriba citados de correcta autoliquidación no seguida de ingreso en periodo voluntario, o los de regularización con arreglo al artículo 27⁵⁹.

⁵⁵ “Artificioso: 2. Disimulado, cauteloso, doble”. DRAE. “Disimular: 1. Encubrir con astucia la intención. 5. Disfrazar o ocultar algo, para que parezca distinto de lo que es” DRAE. “Cautela: Astucia, maña y sutileza para engañar” RAE. “Doble: 6. Simulado, artificioso, nada sincero”. DRAE.

⁵⁶ “Estratagema: Astucia, fingimiento y engaño artificioso” DRAE.

⁵⁷ La única transparencia que existe en supuestos como el analizado por la STC 120/2005 es -perdón, pero no me resisto a hacer el chiste fácil- la transparencia fiscal. Como ejemplo de la “transparencia” de los supuestos de fraude de ley pueden tomarse los hechos enjuiciados en la STS de 30 de abril del 2003, expuestos de forma clara y concisa, en la medida en que es posible hacerlo, por López López y Báez Moreno en su comentario de la misma (2004, 119 y 120).

⁵⁸ Para Jiménez Jiménez “La utilización del término fraude en la tipificación de esta figura resulta extraordinariamente negativa. Las connotaciones que comporta son muy malas (sic). Parece que alguien que comete un fraude es alguien que actúa necesariamente de manera dolosa o culpable, pero hay que hacer abstracción de la terminología en este caso”. (229) Quizás tenga razón el profesor García-Novoa cuando afirma que “la perversión del derecho comienza por la perversión del lenguaje” (2003: 15).

⁵⁹ Aunque es bien cierto que, en este último caso, pese a que la conducta ha dejado en la nueva redacción de la LGT de ser típica -como se acaba de señalar-, el art.27.2 sigue señalando, con una ciertamente muy incorrecta técnica -como denuncian Medrano Irazola (2004. 184) y Muñoz Pérez y Obeso Pérez-Victoria (2004, 790)-, que el recargo por declaración extemporánea “excluirá las sanciones que hubieran podido exigirse”, tal y como hacía el antiguo art.61.3: “con exclusión de las sanciones que, en otro caso, hubieran podido exigirse”; entonces hubieran podido exigirse sanciones porque la conducta era típica, con la nueva Ley habría que entender que el recargo “excluirá las sanciones que hubieran podido exigirse” de haber seguido siendo típica la conducta, que ya no lo es. Y sin posibilidad alguna de salvar la incongruencia del precepto en este caso -salvo en la parte que excede el ámbito del art.27 y el 191.3 Mestre García y Cervantes Sánchez-Rodrigo (2005, 31-33)- el art.179.3 señala que “Los obligados tributarios que voluntariamente regularicen su situación tributaria o subsanen las declaraciones, autoliquidaciones, comunicaciones de datos o solicitudes presentadas con anterioridad de forma incorrecta no incurrirán en responsabilidad por las infracciones cometidas con ocasión de la presentación de aquéllas.” En definitiva, el legislador, y algún intérprete con él, parece empeñado en seguir considerando lo dispuesto en el art.27, en el art.179.3 e incluso en el 191.1 “una excusa absoluta que actúa a modo de exención de punibilidad. Se trataría de un caso en que existe una acción u omisión típica, antijurídica, culpable, pero no punible, por razones de política legislativa”, Almenar Berenguer y Ripley Soria (2004, 1278 y 1322). En la misma contradicción parecen incurrir Mestre García y Cervantes Sánchez-Rodrigo al afirmar que “el artículo 179.3 establece el principio general de exoneración de responsabilidad por cumplimiento espontáneo o voluntario, aunque extemporáneo” y que “No se comete la infracción (...) cuando se regulariza de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 27 de la Ley” (2005, 31 y 122). De forma similar Simón Acosta (2004, 755 y 758) afirma que en estos supuestos “No se comete la infracción” y “la responsabilidad por la comisión de esta infracción se extingue (...) por la regularización”. También Pedreira Menéndez (2004, 533 y 552) afirma que “se ha cometido una infracción del ordenamiento jurídico (...) el hecho generador de los mismos, la realización de un tipo infractor existiendo una atenuante de arrepentimiento espontáneo” y “No será de aplicación esta infracción cuando el sujeto regularice su situación...”.

Bajo la vigencia de la anterior LGT el profesor Falcón (1999: 6-7) defendió la “trascendencia penal” de “los ingresos fuera de plazo (art. 61.2 LGT, hoy 61.3) (...) Así lo ha entendido finalmente la STS (Sala 2ª) 28 de octubre 1997 (...), de cuyo FJ 4º se deduce con claridad meridiana la plena eficacia del art.61.3 de la Ley General Tributaria (hoy 61.3 LGT) en materia penal, incluso aunque la ley penal no hubiera sido objeto de reforma en este punto. El mismo criterio es aplicable, por ejemplo, en los supuestos de fraude a la ley tributaria, respecto de los cuales el art.24 LGT excluye expresamente las sanciones”. Con ello el profesor Falcón incurre, como señalan López López y Báez Moreno, en contradicción con la tesis que sostiene⁶⁰. Con los argumentos, que comparto plenamente, de dichos autores y que son plenamente trasladables al ámbito tributario sancionador exactamente en los mismos términos, sin más que sustituir “pena” por sanción administrativa y “penal” por tributario-sancionador: La previsión del art.15.3 de la LGT, -como la del art.61.3 de la anterior LGT- constituye una excusa absolutoria; esto es, se trata de una circunstancia personal de exclusión o levantamiento de la sanción administrativa que, al no afectar a la objetiva relevancia tributaria-sancionadora del hecho, no puede impedir que subsista su antijuridicidad tributaria-sancionadora típica. En definitiva, se trata de supuestos en los que, a pesar de hallarnos ante una acción típica, antijurídica y culpable el legislador decide no sancionar administrativamente. Aunque la conducta, en los términos del art.183.1, no esté sancionada, no deja por ello de ser típica, de ser constitutiva de infracción; ni el sujeto que realice dicha conducta tipificada como infracción en la ley deja de ser un infractor⁶¹. En definitiva, tal y como afirman López López y Báez Moreno (2004: 130) “que un precepto se limite a establecer, expresamente, la improcedencia de sanciones administrativas, nada indica con respecto a la conducta que debería haber realizado el sujeto”; la misma puede ser cons-

⁶⁰ Tal y como afirman López López y Báez Moreno (2004: 130-131) en dicha conclusión de Falcón “se aprecia una cierta contradicción por parte del autor con las tesis que viene sosteniendo. En efecto, es doctrina prácticamente unánime la consideración de la regularización fiscal, explícitamente contemplada hoy en el artículo 305.4 del CP para solventar las dudas sobre la eficacia del artículo 61.2 de la LGT en materia penal, como una excusa absolutoria. Esto es, se trata de una circunstancia personal de exclusión o levantamiento de la pena que, al no afectar a la objetiva relevancia penal del hecho, no puede impedir que subsista su antijuridicidad penal típica. En definitiva, se trata de supuestos en los que, a pesar de hallarnos ante una acción típica, antijurídica y culpable, por determinadas circunstancias, el legislador decide no penar. Y la contradicción radica en que en la medida en que el autor asume la similitud entre los artículos 61.2 y 24.3 de la LGT y, por tanto, el carácter de circunstancia personal que excluye la imposición de penas en los casos de fraude a la ley –que no es sino el que tiene, como se podrá apreciar al finar de nuestro comentario-, admite implícitamente la realización de un hecho típico –además de antijurídico e imputable- y, por tanto, la realización del hecho imponible”.

⁶¹ La sentencia condenatoria de la autoridad judicial por delito contra la Hacienda Pública también impedirá la imposición de sanciones, sin que la conducta deje de ser, típica, antijurídica y culpable en el ámbito tributario sancionador; constitutiva de una infracción no punible, además de delito contra la Hacienda Pública (art.180.1 LGT). Tampoco podrá ser sancionada como infracción independiente (art.180.2 de la LGT) una acción u omisión típica, antijurídica y culpable, constitutiva de infracción, que deba aplicarse como criterio de graduación de una infracción o como circunstancia que determine la calificación de una infracción como grave o muy grave.

titutiva de infracción -es decir típica y antijurídica- pese a no sancionarse; caso de las conductas en fraude de ley o constitutivas de conflicto en la aplicación de la norma tributaria, de los supuestos de no concurrencia de sanciones del art.180 o de las regularizaciones voluntarias bajo la vigencia de la anterior LGT; o simplemente ilícita -atípica pero sancionada con una sanción no punitiva por el ordenamiento tributario-; caso de la regularización voluntaria o de la correcta autoliquidación sin ingreso en plazo, en la vigente LGT. Por lo tanto, no es cierto, como señala el Tribunal Constitucional, que exista una “atipicidad administrativa” de las conductas en fraude de ley que pueda tomarse como “factor indicativo” de la atipicidad penal de las mismas⁶².

Como es sabido, el Anteproyecto de la vigente LGT⁶³ preveía la sanción para aquellos actos o negocios constitutivos, en la terminología del Anteproyecto, de “abuso en la aplicación de la norma tributaria”, tipificando específicamente como infracción “muy grave” en el art.185.1. d) el “Eludir total o parcialmente la realización del hecho imponible o minorar la base o la deuda tributaria mediante actos o negocios en los que concurren las circunstancias del art.15” siempre que “Las circunstancias del caso concreto pongan de manifiesto la existencia de ánimo defraudatorio en la conducta del presunto infractor” y sancionando la misma con una “multa pecuniaria proporcional del 100 por 100 de la diferencia entre el importe de la deuda tributaria que hubiera correspondido por la realización de los actos o negocios usuales o propios y el importe por el que tributaron las operaciones realizadas”. Dicha tipificación fue criticada por un sector doctrinal que consideró que la misma “no respeta las exigencias de *lex certa*, expresión del principio de seguridad jurídica a que se refiere el artículo 9.3 de la Constitución, y que tiene especial relevancia respecto a las sanciones, en atención a lo dispuesto en el artículo 25,1 de la Norma Fundamental (...) “La descripción del tipo infractor del abuso de la norma tributaria, a partir de la apreciación administrativa de que el negocio es ‘notoriamente inusual o impropio’ no contempla los elementos de la conducta infractora con suficiente certeza, y (...) vulnera los arts. 9.3 y 25.1 de la Constitución, por desconocer las exigencias de *lex*

⁶² No sería cierto, como afirma Falcón (1999: 7) que “en los supuestos de fraude a la ley tributaria” la “falta de ingreso cualquiera que fuera su cuantía, nunca constituiría infracción tributaria grave”, y que, en función de ello, “el principio de ‘intervención mínima’ propio del derecho penal (...) no consiente que se sancione en vía penal la elusión de un tributo” en tales supuestos. No sería cierto que tal conducta, como afirma Arias Velasco (2001: 16), “no se considere lesiva para los intereses patrimoniales que protege el derecho sancionador tributario” y tampoco lo es, por lo tanto, que “en función de ello, no puede ser constitutiva de delito fiscal”. No sería correcto tampoco afirmar, como lo hace García Novoa (2005: 10) que “la proclamación que hacía el art. 24.3 de la LGT de 1963 y que hace el art.15.3 de la LGT de 2003, en el sentido de que en los casos de fraude de ley y de conflicto no caben sanciones, no es una decisión surgida de la libertad de configuración del legislador. Se trata, por el contrario, de una consecuencia de la ausencia de un desvalor en la acción que impediría la sanción penal. Es, por tanto, una consecuencia de que la ley evalúa la falta de un ‘elemento típico que configura la conducta punible’.”

⁶³ También preveía la imposición de sanciones el Borrador de anteproyecto de Ley General Tributaria de 3 de marzo de 1990.

*certa*⁶⁴. Creo que, tal y como expone muy acertadamente Ruiz-Almendral apoyándose en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional alemán, no hay tales problemas de tipicidad por falta de claridad o indeterminación en la norma general anti-fraude⁶⁵: “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”. En mi opinión, como ya he adelantado, el punto de partida mismo de aquellos autores que valoran la cláusula anti-fraude desde la perspectiva del principio de tipicidad penal o sancionadora, sería erróneo, al no tener en cuenta ni la diferente naturaleza de los preceptos del Derecho tributario sancionador ni la diferente estructura de las normas sancionadoras tributarias, con respecto a los preceptos y las normas penales.

El Derecho tributario sancionador no tiene, a diferencia del penal, carácter constitutivo y primario sino complementario y secundario; no tiene un carácter preceptivo o normativo sino meramente sancionador. En la norma tributaria sancionada con una sanción punitiva, el precepto primario está contenido en la legislación tributaria, y la sanción punitiva, el precepto secundario, en la Ley que establece qué conductas son constitutivas de infracción y la sanción que les corresponde⁶⁶. En función de ello, de las tres vertientes del mandato de tipificación: la definición del ilícito, la definición de la sanción y el establecimiento de la correspondencia entre aquél y ésta, sólo estas dos últimas forman parte del precepto secundario y están sometidas a las exigencias del art.25 de la CE. La definición del ilícito, precepto primario, no tiene naturaleza punitiva sino tributaria; no pueden ni deben proyectarse sobre el mismo -aún cuando su cumplimiento pueda ser conminado con una sanción punitiva- las exigencias del principio de legalidad penal o sancionadora⁶⁷. De otro modo, la práctica totalidad de las normas del Derecho Tributario, en cuanto que su incumplimiento esté tipificado como infracción, se convertiría en un (acomplejado) apéndice del Derecho sancionador, en normas de *naturaleza* sancionadora⁶⁸, sometidas a los

⁶⁴ García-Novoa (2003: 19; 2004: 309-329). En el mismo sentido Falcón (2003: 8), López Tello (2003: 54) y Ferreiro (2003: 12), para quien “Con ello se pretende (...) dejar en manos de la Administración no sólo la explicación (sic) analógica de las normas tributarias, sino también la aplicación analógica de sanciones de tipo penal”, también en (2004: 9-14).

⁶⁵ 2004, 53-54. Tampoco para Mezquita “*la figura del fraude de ley es contraria al principio de seguridad jurídica, dado que: (...) ha sido conscientemente elaborada y minuciosamente pensada para tener lugar en el mismo filo de la legalidad cuya cobertura se espera*” (2003, 17).

⁶⁶ Alonso Madrigal (1998: 228-233).

⁶⁷ El profesor García-Novoa equipara -a mi juicio erróneamente- las normas tributarias y las penales al examinar la exigencia de *lex certa* (2004: 81-85, 179-181, 257-259, 296-298). Tal y como señala Ferrajoli (1995: 379), en cita que tomo del propio García Novoa, “...mientras el principio de mera legalidad, (...), es un principio general del derecho público, el principio de estricta legalidad, en el sentido que se le ha asociado hasta el momento de metanorma que condiciona la validez de las leyes vigentes a la taxatividad de sus contenidos y a la deducibilidad de la verdad jurídica de sus aplicaciones, es una garantía que se refiere sólo al Derecho penal”.

⁶⁸ Alonso Madrigal (1998: 23-34).

principios y las reglas propios de aquél y ajenas, en función de ello, a los principios y reglas tributarios.

La exigencia de *lex praevia* no impide sancionar una conducta típica consistente en el incumplimiento de una norma tributaria que sí tenga legítimamente carácter retroactivo⁶⁹, siempre que la norma que establece el precepto secundario, que tipifica la infracción tributaria, estuviera en vigor en el momento en que se produce el incumplimiento del mandato contenido en el precepto primario, en el momento de comisión de la infracción⁷⁰; de otro modo el legislador tributario no podría realmente establecer normas tributarias retroactivas, puesto que ante determinados incumplimientos, como los incumplimientos de obligaciones o deberes de carácter formal, la única reacción jurídica posible es la sanción de carácter punitivo⁷¹. La exigencia de *lex stricta* no impide sancionar una conducta típica consistente en el incumplimiento de una norma tributaria, distinta de las previstas en el art.14 de la LGT -o, si se prefiere, de las comprendidas en el ámbito de la reserva de ley⁷²- de forma analógica⁷³; siempre que la norma que establece el precepto secundario, que tipifica la infracción tributaria, no se aplique más que a los supuestos comprendidos expresamente en ella, a los supuestos específicos contemplados en la misma, y no a otros, semejantes pero no previstos, aunque entre ellos se aprecie identidad de razón. De igual manera, y por lo que afecta en definitiva a la cláusula anti-abuso o anti-fraude, la exigencia constitucional de *lex certa* entendida como “exigencia de certeza o clara determinación de los comportamientos infractores (...) de la taxatividad en la determinación legal de las conductas constitutivas de infracción y acreedoras de sanción” (Zornoza, 1992: 85-86) 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 válidamente⁷⁴ el presupuesto de hecho de la obligación cuyo incumplimiento es constitutivo de infracción; reguladoras del precepto primario, no del secundario o sancionador. Autores que rechazan, por una pretendida incompatibilidad con el principio de tipicidad en el ámbito sancionador, la sanción de las conductas constitutivas de fraude de ley o conflicto en la aplicación de la norma tributaria, no cuestionan la legítimi-

⁶⁹ La prohibición de retroactividad de las normas sancionadoras, rectamente entendida como prohibición de las normas sancionadoras *ex post facto*, no impide que una norma tributaria establezca una determinada obligación cuyo presupuesto de hecho se produjera con anterioridad a su entrada en vigor, aunque su incumplimiento sea constitutivo de infracción; prohíbe castigar como infracción incumplimientos de obligaciones tributarias que sólo se convierten en tales incumplimientos tras la aplicación retroactiva de una norma tributaria.

⁷⁰ Zornoza 2000, 97-98.

⁷¹ Alonso Madrigal (1998, 251-252).

⁷² Plenamente de acuerdo a este respecto con Herrera Molina y Martín Fernández (2002: 33-35).

⁷³ De la misma manera que no cabe admitir, como aplicación analógica *in bonam partem* de una norma sancionadora, la aplicación analógica de un supuesto de exención, prohibida por el Art.14 de la Ley General Tributaria. Alonso Madrigal (1998: 254-256)

⁷⁴ En este sentido, sobre el fraude de ley y la seguridad jurídica, Pérez Royo y Aguillo Avilés (1996: 50-51).

dad constitucional de la cláusula contenida en la LGT desde la perspectiva del principio de legalidad tributaria⁷⁵; no niegan su virtualidad para, de producirse en la realidad los hechos subsumibles en el presupuesto de hecho abstracto definido en la misma, hacer nacer obligaciones tributarias⁷⁶. Unas obligaciones tributarias cuyo incumplimiento, como se ha defendido, está perfectamente tipificado como infracción en la vigente LGT, aunque no sea actualmente punible.

Tal y como afirma Ruiz Almendral “La imposición de sanciones en materia de fraude no es un problema de posibilidad jurídica, sino sólo de oportunidad política”⁷⁷. Dado que la conducta es ilícita y constitutiva de infracción -es decir típica, antijurídica y culpable-, bastaría con suprimir el inciso final del art.15.3 de la LGT para que fuera, sin más, punible⁷⁸. Como afirma el profesor Palao (2003: 92) “en estos casos no sería necesaria una norma especial, sino que bastaría la norma sancionadora general”, ya que como señala Rosembuj (1994: 307) “La sanción por fraude de Ley está fuera del marco de la figura”. La razón que ha llevado a no sancionar el fraude de Ley como infracción no es otra, a mi modo de ver⁷⁹, que el clima ideológico y doctrinal que denuncia el profesor Palao (2003: 78-79, 84) y que, por lo visto, ha acabado por trascender parcialmente a la jurisprudencia del propio Tribunal Constitucional en la STC 120/2005. Un mero prejuicio ideológico del que -en mi opinión- el legislador debería desprenderse cuanto antes.

⁷⁵ El profesor Falcón afirma expresamente que “los genéricos términos en que esta figura aparece definida, (son) suficientes a mi juicio para cumplir las exigencias de la reserva de ley tributaria y de la seguridad jurídica en dicho sector del ordenamiento” (2003, 8). También se pronuncia en este sentido el profesor García Novoa: “cuando la esfera de la realidad a que se refiere la actuación administrativa no pueda precisarse de modo definitivo en el texto de la ley, porque gira en torno a conceptos que no admiten cuantificaciones o determinaciones rigurosas (...) la técnica normativa adecuada serán los conceptos indeterminados que están orientados a hacer practicables ciertas categorías tributarias.”, aunque afirme a continuación que “la propia generalidad del concepto supone incurrir en una cierta indefinición que no garantiza plenamente la seguridad y certeza del contribuyente”. (2004, 348-349). A este respecto Herrera Molina y Martín Fernández afirman que “el ánimo de eludir -objetivado mediante indicios externos que no han de presentar especiales dificultades probatorias- no merece la protección del principio de seguridad jurídica. (2002, 44 y 57). Para el profesor Ferreiro, por el contrario, el mantenimiento de la cláusula del art.15 de la LGT supone “caminar en una dirección que conduce, en parcelas clave de la vida social, al secuestro de la democracia por burocracia” (2003,11). En sentido y tono similares (2004, 15 y 16). Según Amorós, en cambio, el art.24.2 de la LGT en su redacción original al establecer como “forma de represión del ilícito tributario (...) la interpretación extensiva del hecho imponible la creemos perturbadora e ilegal. (...) Fuera del hecho imponible no debe existir nada que justifique, legalmente, el someter a gravamen a una persona”. la pregunta que cabe hacerse ante esta postura es ¿Cómo puede calificarse de ilícito un comportamiento cuya sanción se considera ilegal? (1967, 984-985); en el mismo sentido se pronuncia González Sánchez para quien dicho precepto “por permitir la aplicación de analogía (...) es inconstitucional y nulo” (1993, 73-74).

⁷⁶ Como, por ejemplo, González-García: “el fraude de ley es, por principio, una conducta imposible de ser tipificada, de donde deriva su no penalización”, que “sitúa el fraude de ley tributaria en la órbita de los actos contrarios a la ley” (2001, 24) o Rosembuj: para quien la sanción del fraude a la Ley Tributaria prevista en el Anteproyecto de 1990 supondría “una infracción ‘atípica’ ” (1994, 307) pese a que para el mismo “no hay duda que la elusión del pago es un incumplimiento de la ley (...) El hecho declarado en fraude de ley sí que vulnera el ordenamiento jurídico” (1996, 80).

⁷⁷ (2004: 55), en el mismo sentido Ruiz Almendral y Zornoza (2005: 60-61).

⁷⁸ Partidario de *lege ferenda* de la imposición de sanciones se muestra Ruiz Toledoano (1998: 263).

⁷⁹ Sin necesidad de compartir los argumentos *ad hominem* del profesor Escribano (2005: 84).

Bibliografía

- ALMENAR BELENGUER J. Y RIPLEY SORIA D., (2004), “Arts. 178 a 212” en Huesca Boadilla R., (Coordinador): *Comentarios a la Nueva Ley General tributaria*, Thomson-Aranzadi, 1251-1357.
- AMORÓS RICA N., (1967), *Ley General tributaria. (Arts. 1 al 89)*. Editorial de Derecho Financiero.
- ALONSO MADRIGAL F. J., (1998), “*Legalidad de la infracción tributaria. (Reserva de ley y tipicidad en el derecho tributario sancionador)*”. Dykinson.
- ARIAS VELASCO J., (2001), “Fraude de ley y delito fiscal: un comentario a la Sentencia de la Audiencia Provincial de Barcelona de 31 de julio de 2000”, *Quincena Fiscal. Revista de Actualidad Fiscal*, 17: 11-16.
- ATIENZA M. Y RUIZ MANERO J., (2000), *Ilícitos atípicos*, Trotta.
- CHECA GONZÁLEZ C., (1996), “El fraude de Ley tributaria”, en *La reforma de la Ley General Tributaria*, Lex Nova: 65-102.
- CHOCLÁN MONTALVO J. A., (2003), “Fundamento y límites del delito fiscal. Una perspectiva armonizadora del ordenamiento jurídico-tributario”, *Estudios Financieros. Revista de Contabilidad y Tributación*, 248: 97-130.
- (2005), “Fraude a la Ley tributaria y delito fiscal. Una reflexión desde los principios constitucionales del derecho penal. (A propósito de la STC 120/2005, de 10 de mayo)”, *Diario La Ley*, 6296: 1-6.
- COMISIÓN PARA EL ESTUDIO Y PROPUESTA DE MEDIDAS PARA LA REFORMA DE LA LGT, (2001), *Informe para la Reforma de la Ley General Tributaria*, IEF.
- CONSEJO DE ESTADO, (2003), *Dictamen relativo al Anteproyecto de ley General Tributaria*, Nº 1403.
- DE CASTRO Y BRAVO, F., (1985), *El negocio jurídico*, Cívitas.
- ESCRIBANO F., (2005), “La nueva LGT: algunas cuestiones polémicas”, *Estudios Financieros. Revista de Contabilidad y Tributación*, 272: 53-102.
- FALCÓN Y TELLA R., (1995), “El fraude a la ley tributaria como un mecanismo para gravar determinadas economías de opción (I): su radical diferencia con los supuestos previstos en el art. 6.4 CC”, *Quincena Fiscal. Revista de Actualidad Fiscal*, 17: 5-15.
- (1995), “El fraude a la ley tributaria como un mecanismo para gravar determinadas economías de opción (II): límites a la utilización de esta figura”, *Quincena Fiscal. Revista de Actualidad Fiscal*, 18: 5-10.
- (1999), “El delito fiscal como ley penal en blanco: la necesidad de tener en cuenta todas las normas tributarias que afectan a la exigibilidad jurídica de una determinada conducta del contribuyente”, *Quincena Fiscal. Revista de Actualidad Fiscal*, 10: 5-8.
- (2001), “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. Revista de Actualidad Fiscal*, 1: 5-6.
- (2003), “El anteproyecto de LGT y la técnica jurídica: definición de tributo, carga de la prueba y fraude de ley”, *Quincena Fiscal. Revista de Actualidad Fiscal*, 17: 5-8.
 - (2005), “El fraude de ley o ‘conflicto en la aplicación de la norma’ y el delito fiscal: la importante STC 10 mayo 2005”, *Quincena Fiscal. Revista de Actualidad Fiscal*, 12-13: 5-9.
- FERRAJOLI, L., (1995), *Derecho y Razón. Teoría del galantismo penal*, Trotta.
- FERREIRO LAPATZA J. J., (1999), *Curso de Derecho financiero Español*, Vol. I. 21.ª edición, Madrid: Marcial Pons.
- (2001), “Economía de opción, fraude de ley, sanciones y delito fiscal”, *Quincena Fiscal. Revista de Actualidad Fiscal*, 8: 9-24.
 - (2003), “El abuso en la aplicación de la norma tributaria en el Anteproyecto de Ley General Tributaria”, *Quincena Fiscal. Revista de Actualidad Fiscal*, 11: 9-13.
 - (2004), “Prólogo” a la obra de García Novoa C., *La cláusula antielusiva en la nueva Ley General Tributaria*, Marcial Pons: 7-16.
- GARCÍA NOVOA C., (2003), “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. Revista de Actualidad Fiscal*, 8: 9-26.
- (2004), *La cláusula antielusiva en la nueva Ley General Tributaria*, Marcial Pons.
 - (2005), “La sentencia del Tribunal Constitucional 120/2005, de 10 de mayo. Fraude de ley y Delito Fiscal”, *Diario La Ley*, 6381: 6-11.
- GONZÁLEZ GARCÍA E., (1982), “Artículos 23 a 29” en Amorós Rica N., (Director) *Comentarios a las leyes tributarias y financieras. Tomo I. Ley general tributaria. Artículos 1 a 89*, EDESA: 177-257.
- (2001), “El fraude a la ley tributaria en la jurisprudencia”, *Cuadernos de Jurisprudencia Tributaria*, Aranzadi.
- GONZÁLEZ SÁNCHEZ, M., (1993), *El fraude de Ley en materia tributaria*, Plaza Universitaria Ediciones.
- HERRERA MOLINA H., Y MARTIN FERNANDEZ J., (2002), “El fraude a la ley tributaria en el Derecho Español”, en: Soler Roch M. T. y Serrano Antón F., (Directores) *Las medidas anti-abuso en la normativa interna española y en los convenios para evitar la doble imposición internacional y su compatibilidad con el derecho Comunitario*, IEF: 19-57.
- JIMÉNEZ JIMÉNEZ C., (2005), “Imposibilidad de sancionar penalmente las conductas realizadas en fraude de ley”, *Estudios Financieros. Revista de Contabilidad y Tributación*, 271: 217-232.
- KELSEN H., (1979), *Teoría pura del Derecho*, México: UNAM.
- (1979), *Teoría general del Derecho y del Estado*, México: UNAM.

- LÓPEZ LÓPEZ H. Y BÁEZ MORENO A., (2004), “Nuevas perspectivas generales sobre la elusión fiscal y sus consecuencias en la derivación de responsabilidades penales. (Comentario a la Sentencia del TS de 30 de abril de 2003, rec. Núm. 3435/2001)”, *Estudios Financieros. Revista de Contabilidad y Tributación*, 251: 119-137.
- LÓPEZ TELLO, J., (2003), “La cláusula antiabuso del Anteproyecto de nueva Ley General Tributaria”, *Actualidad Jurídica Uría y Menéndez*, 5.
- MARTÍN FERNÁNDEZ J., (2002), “La reforma de la Ley General Tributaria y el fraude de Ley”, *Crónica Tributaria*, 102: 68-78.
- MATEU DE ROS R., (1995), “Economía de opción, negocio indirecto y fraude de ley tras la reforma de 1995 de la Ley General Tributaria”, *Gaceta Fiscal*, 147: 20-46.
- MEDRANO IRAZOLA S., (2004), “Las obligaciones tributarias accesorias: el interés de demora y los recargos”, en Martínez Lafuente A., (Director) *Estudios sobre la nueva Ley general tributaria. (Ley 58/2003, de 17 de diciembre) Homenaje a D. Pedro. Luis Serrera Contreras*, IEF: 155-197.
- MESTRE GARCÍA E. Y CERVANTES SÁNCHEZ-RODRIGO C., (2005), *Guía de Infracciones y Sanciones Tributarias*, 1ª ed., CISS.
- MEZQUITA GARCÍA-GRANERO M. D., (2003), *El fraude de ley en la jurisprudencia*, Thomson-Aranzadi.
- MUÑOZ PÉREZ M. Y OBESO PÉREZ-VICTORIA B., (2004), “Las infracciones y sanciones tributarias” pp.805-835 en Martínez Lafuente A., (Director) “*Estudios sobre la nueva Ley general tributaria. (Ley 58/2003, de 17 de diciembre) Homenaje a D. Pedro. Luis Serrera Contreras*”. IEF.
- PALAO TABAODA C., (1995), “Economía y derecho en la aplicación de las normas tributarias”, *Crónica Tributaria*, 73: 69-75.
- (1998), “¿Existe el fraude a la ley tributaria?”, *Estudios Financieros. Revista de Contabilidad y Tributación*, 182: 3-28.
 - (2001), “Algunos problemas que plantea la aplicación de la norma española sobre el fraude a la ley tributaria”, *Crónica Tributaria*, 98: 127-139.
 - (2003), “La norma anti-elusión en la futura Ley General Tributaria”, *Estudios Financieros. Revista de Contabilidad y Tributación*, 248: 71-96.
- PEDREIRA MENÉNDEZ J., (2004), “Capítulo 12. Infracciones y sanciones tributarias”, en Palao Taboada C., (Coordinador) *Comentario sistemático a la nueva Ley general Tributaria*, CEF.
- PÉREZ DE AYALA J. L., (1970), *Las ficciones en derecho tributario*, Editorial de Derecho Financiero.
- PÉREZ ROYO F Y AGUALLO AVILÉS A., (1996), *Comentarios a la reforma de la Ley General Tributaria*, Aranzadi.
- PRATS MÁÑEZ F., (1995), “Las medidas generales antiabuso en la ley de modificación parcial de la Ley general tributaria: simulación y fraude de Ley”, *Cuadernos de formación de la inspección de los tributos*. 33.

- ROSEMBUJ T., (1994), *El fraude de ley y el abuso de las formas en el derecho tributario*, Marcial Pons.
- (1996), *La simulación y el fraude de ley en la nueva Ley General tributaria*, Marcial Pons.
 - (1999), *El fraude de ley, la simulación y el abuso de las formas en el derecho tributario*, 2ª ed., Marcial Pons.
- RUIZ ALMENDRAL V. Y SEITZ G., (2004), “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: 3-64.
- RUIZ ALMENDRAL V. Y ZORNOZA PÉREZ J., (2005), “Interpretación, calificación, integración y medidas anti elusión en la ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria”, en Zornoza Pérez J., (Director) *La reforma de la Ley General tributaria*, Estudios de Derecho Judicial nº. 57. 2004. CJPJ.
- RUIZ TOLEDANO J. I., (1998), *El fraude de ley y otros supuestos de elusión fiscal*, CISS.
- SALVADOR P., AZAGRA A. Y FERNÁNDEZ A., (2004), “Autonomía privada, fraude de ley e interpretación de los negocios jurídicos”, *InDret.*, 3.
- SAINZ DE BUJANDA, F., (1966), *Hacienda y Derecho*, Vol. IV., IEP.
- SIMÓN ACOSTA E., (2001), “Fraude de Ley y bonos austriacos I”, *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, 4.
- (2001), “Fraude de Ley y bonos austriacos II”, *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, 8.
 - (2003), “El abuso de la norma tributaria”, *Actualidad Jurídica Aranzadi*, 568.
 - (2004), “Capítulo IX. La potestad sancionadora”, en Calvo Ortega R. (Director) y Tejerizo López J. M. (Coordinador) *La nueva Ley General Tributaria*, Thomson-Cívitas: 687-790.
- VICENTE-ARCHE DOMINGO F., (1960), “Consideraciones sobre el hecho imponible”, *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, 39: 539 y ss.
- ZORNOZA PÉREZ J., (1992), *El sistema de infracciones y sanciones tributarias (Los principios constitucionales del derecho sancionador)*, Cívitas.
- (2000), “La simulación en Derecho tributario”, *Boletín del Ilustre Colegio de Abogados de Madrid*, 16, 3ª época.

