

LECCIÓN 8

* LA INTERPRETACIÓN Y LA CALIFICACIÓN. LA ANALOGÍA. EL FRAUDE DE LEY

La interpretación de la norma tributaria.

La interpretación de las normas tributarias debe de regirse por lo previsto en los art. 12-16 de la LGT:

Artículo 12. Interpretación de las normas tributarias.

Artículo 13. Calificación.

Artículo 14. Prohibición de la analogía.

Artículo 15. Conflicto en la aplicación de la norma tributaria.

Artículo 16. Simulación.

LA INTERPRETACIÓN DE LAS NORMAS TRIBUTARIAS

Art.12 LGT Este art ha sido muy criticado porque se entiende que los criterios interpretativos deben ser creados por la doctrina y la jurisprudencia y no por el legislador.

Art.12.1 LGT Se remite a los criterios generales de interpretación establecidos en el CC (*“Las normas tributarias se interpretarán con arreglo a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 3 del Código Civil.”*) Esta remisión no sería necesaria ya que el art.7.2 de la LGT establece el carácter supletorio del CC. En cambio algunos autores consideran importante este precepto por lo que no dice, ya que podría haber incorporado otras fuentes, siempre ha sido discutida la existencia de normas interpretativas especiales en el ordenamiento tributario, por ejemplo *“la interpretación económica”* (consiste en una interpretación en la que no se atiende a los conceptos jcos sino a los efectos económico) también se discute sobre otros criterios específicos como que las normas de exenciones debían ser interpretadas de forma restrictiva.

Art.12.2 LGT *“En tanto no se definan por la normativa tributaria, los términos empleados en sus normas se entenderán conforme a su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda”* Este precepto ha sido muy criticado por no aportar nada. La ley puede seguir dos criterios:

- 1) Utilizar términos jcos aplicados en otras ramas del ord.jco. La cuestión es que los conceptos no siempre se utilizan con el mismo alcance.
- 2) Utilizar términos que carezcan de precisión. Ej: en la ley del IVA se usan conceptos materiales, en el art.4 el núcleo es *“la entrega de bienes o prestaciones de servicio”* lo relevante ya no es la calificación del acto jco sino la entrega del hecho material.

LA CALIFICACIÓN

Art.13 LGT La calificación no se trata de algo exclusivo del ordenamiento tributario pero en este ámbito tiene cuestiones específicas. En la calificación tenemos un acto/ hecho/negocio que debemos de calificar para conocer bajo el ámbito de aplicación de qué norma está. En ocasiones, por la complejidad del acto o porque éste intentó evitar la aplicación de alguna norma, no es sencillo hacer la calificación del mismo. Por todo ello, el art. 13 LGT ordena acudir a la naturaleza jca del acto, independientemente de la denominación que los interesados le hubieran dado (*“Las obligaciones tributarias se exigirán con arreglo a la naturaleza jurídica del hecho, acto o negocio realizado, cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hubieran dado...”*).

Hay determinado tipo de actos en los que la calificación se plantea muy polémica: cuando en las sociedades se realizan ampliaciones de capital, los accionistas tienen derecho de adquisición preferente pero si las rechazan esas acciones pueden ser compradas por terceros. Dependiendo de como se haga puede dar lugar a la transmisión de la sociedad o de una parte de ella. La administración cuando tiene este tipo de sospechas ha llegado a indicar que esta operación podía ser calificada como una donación de los antiguos accionistas a los nuevos.



Lo mismo ocurre en los supuestos de préstamos entre familiares en los que no hay tipo de interés y el plazo de devolución es muy amplio, formalmente se reviste como préstamo pero en realidad no lo es. Es frecuente que la Administración no acepte la calificación jurídica que quieren los particulares y lo califican de otra manera.

LA ANALOGÍA

ART.14 LGT La figura de la analogía procede en los supuestos en los que un supuesto de hecho no está expresamente regulado.

- El principal inconveniente para aplicar la analogía es la relevancia del principio de reserva de ley en materia tributaria: se entiende que si una materia no está regulada es porque el legislador no ha querido regular esa situación, y no porque exista una laguna. Un ejemplo es el caso del impuesto que grava la tenencia de perros, no se puede aplicar ese impuesto a una persona que tenga un gato, esto no sería analogía, la ley ha gravado un supuesto concreto. Si la norma no ha querido gravar esa situación no se puede aplicar por analogía porque se estaría vulnerando el principio de reserva de ley.

- También es necesario tener en cuenta el principio de seguridad jurídica: cuando se aplica una norma por analogía se pone en duda la seguridad jurídica, los sujetos deben conocer las consecuencias tributarias del acto que realicen. De ahí que el art. 14 LGT establezca un límite, *“No se admitirá la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible, de las exenciones y demás beneficios o incentivos fiscales”* Lo cierto es que la prohibición de la analogía no es tan estricta como reza el precepto, dos puntos destacables:

Existen dudas en relación a si se está hablando de analogía o de otra figura diferente, se utiliza la expresión “extender más allá”, se puede estar aludiendo a una interpretación extensiva que no es lo mismo que la analogía. ¿Hasta donde llega la interpretación extensiva y donde comienza la analogía? En la práctica es muy difícil establecerlo ya que en el ordenamiento tributario existen cláusulas generales y conceptos muy amplios. Otra cuestión sobre el art que llama la atención es que la prohibición no es total sino que sólo se refiere al *“ámbito del hecho imponible, de las exenciones y demás beneficios o incentivos fiscales”*.

Éstas son solo una parte de las normas tributarias, respecto de las demás no se dice nada, aunque la jurisprudencia ha puesto de manifiesto que las normas que regulan las exenciones no pueden ser objeto de analogía. Ocurre a veces con normas de carácter procedimental, para que la Administración dicte resoluciones debe hacerlo de acuerdo a un procedimiento, pero si no está regulado no hay procedimiento. Se puede entender que la inexistencia del procedimiento impide que la Administración dicte resoluciones, pero podemos entender que hay una laguna y se aplicarán analógicamente las normas que regulan el procedimiento general.

CONFLICTO EN LA APLICACIÓN DE LA NORMA TRIBUTARIA: FRAUDE DE LEY

ART. 15 LGT El motivo por el que se utilizó el término conflicto y no el de fraude fue evitar problemas terminológicos, el concepto conflicto se usa de manera totalmente impropia, es un término más amplio que surge cuando los particulares y la Administración tienen maneras diferentes de ver la aplicación de una norma. En el art.6.4 CC se regula la figura del fraude de ley con carácter general. ¿Se trata de la misma figura? ¿Tienen ámbitos de aplicación distintos? ¿La cláusula del 6.4 puede ser supletoria?

Art.6.4 CC *“Los actos realizados al amparo del texto de una norma que persigan un resultado prohibido por el ordenamiento jurídico, o contrario a él, se considerarán ejecutados en fraude de Ley y no impedirán la debida aplicación de la norma que se hubiere tratado de eludir”*.

Art.15.1 LGT *“Se entenderá que existe conflicto en la aplicación de la norma tributaria cuando se evite total o parcialmente la realización del hecho imponible o se minore la base o la deuda tributaria mediante actos o negocios en los que concurren las siguientes circunstancias: ...”*

El concepto que se da de fraude de ley parte de la idea de que para conseguir determinados efectos jurídicos es necesario realizar una serie de actos que son los adecuados para conseguir esos efectos jurídicos (ej: si se quiere transmitir la propiedad de un bien el negocio jurídico adecuado es la compraventa). Hay determinados efectos jurídicos que pueden conseguirse mediante la realización de otros actos que no están pensados concretamente para la obtención de esos efectos (ej: dos sujetos desean realizar la transmisión de un bien inmueble, en principio acudirán a la compraventa, pero si ese negocio está gravado a unos tipos elevados para conseguir el mismo efecto -que el bien pase de un propietario a otro- constituirán una sociedad aportando uno la vivienda y el otro el dinero, al momento se disuelve la sociedad).

Normalmente, las partes que realizan estos negocios jurídicos operan con dos normas: la norma defraudada (la que se intenta evitar) y la norma de cobertura (la que se intenta aplicar). Generalmente en materia tributaria se tratará de otra norma tributaria de condiciones más favorables, pero puede que esa norma de cobertura no sea tributaria, sino mercantil como en el ejemplo.

Diferencias entre el fraude de ley tributario y otras figuras con las que guarda conexión:

- La economía de opción:

Los sujetos se favorecen de ventajas que ofrece la norma tributaria. Ej: en el ámbito de del IRPF la plusvalía es la diferencia del bien desde que se adquiere hasta que hasta que se transmite, es una ganancia patrimonial, pues tributan de manera diferente dependiendo del tiempo que transcurra entre la adquisición y la venta. Entonces el propietario esperará un margen de tiempo antes de vender para tributar a un importe superior. Esto no es fraude de ley es una opción que concede el legislador.

- Defraudación:

Es equivalente a la ocultación de datos a la Administración tributaria. En los supuestos de fraude de ley no se ocultan datos de hecho sino que se hacen datos en fraude para declararlos ante la Administración, para comunicarlos como si fueran los correctos.

Es relevante esta distinción porque va a influir sobre las consecuencias jurídicas, cuando se produce defraudación el sujeto pasivo infringe, lo que da lugar a la imposición de la sanción; en el caso del fraude de ley no hay imposición de sanción, la reacción será distinta, se comete un comportamiento distinto pero no una infracción.

- Elusión fiscal:

Se trata de un concepto que no tiene un significado jurídico preciso. El art.305 CP utiliza indistintamente los conceptos eludir y defraudar como si fueran sinónimos, unas veces “elusión” es equivalente a fraude y otras veces es equivalente a defraudación. En el ordenamiento positivo el término “elusión fiscal” se usa como equivalente a “elusión fiscal mediante sociedades”, el ordenamiento describe determinados tipos de comportamientos en los que la manera de defraudar es mediante las sociedades. La elusión se realiza mediante la interposición de una sociedad y la transmisión de sus bienes. Se plantean muchas dificultades, como saber qué porcentaje de acciones de la sociedad hay que vender para que se tenga por transmitido el inmueble.

Elementos concurrentes para estar ante el supuesto de fraude de ley:

Para estar ante un supuesto de fraude de ley las partes deben buscar que se produzca un determinado resultado, como consecuencia de los hechos realizados en fraude de ley (unas veces no se da el hecho imponible, otras veces se persigue que la cuota sea inferior aunque se de el hecho imponible y otras veces, aunque el artículo no lo diga, los fraudes dan lugar a disfrutar de ventajas tributarias e incluso una devolución tributaria)“*evite total o parcialmente la realización del hecho imponible o se minore la base o la deuda tributaria mediante actos o negocios en los que concurren las siguientes circunstancias:*” las circunstancias a las que se refiere el artículo son las medidas a través de las cuales



se consiguen los efectos, están descritas de una forma muy genérica, además de incluir conceptos jurídicos indeterminados:

- *“Que, individualmente considerados o en su conjunto, sean notoriamente artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido.”*

Parece que dice que los sujetos deben hacer el negocio adecuado para conseguir el resultado que se busca, acudir a otro negocio distinto podría resultar impropio. ¿Cuándo se entiende que es “notoriamente”? Esto implicaría hacer un juicio de valor. En el ejemplo que llevamos viendo se podría entender que ese acto de constitución de una sociedad es artificioso pero, ¿y si la sociedad no se disuelve inmediatamente? Entran en juego una serie de elementos de decisión como es el tiempo transcurrido. Lo que añade más dificultad es que esa sociedad no se limite a ser propietaria de un inmueble y dinero, sino que realice una actividad comercial, habría menos motivos para pensar que su comportamiento es artificioso.

El artículo dice que pueden ser considerados individualmente o en su conjunto, o sea que habrá que examinarlos de las dos maneras, porque en la mayoría de los casos de fraude se hacen relacionando actos y no por un acto individual. En el ejemplo hay dos actos jurídicos, constitución y disolución de la sociedad, cada uno de ellos previstos por el ordenamiento jurídico, si se analizan de forma aislada no habría motivos para pensar que son artificiosos, pero si los analizamos conjuntamente y la sociedad se disuelve poco después de su constitución si puede ser notoriamente artificioso. En los supuestos de ampliación de capital, cuando los socios rechazan su derecho de adquisición preferente se puede pensar que conlleva una transmisión encubierta de la sociedad.

- *“Que de su utilización no resulten efectos jurídicos o económicos relevantes, distintos del ahorro fiscal y de los efectos que se hubieran obtenido con los actos o negocios usuales o propios.”*

La ley contrapone los actos usuales o propios a los notoriamente artificiosos o impropios. La ley parte de la idea de que para que un acto jurídico no sea constitutivo de fraude tiene que haber un “motivo económico válido”, y no sólo razones de carácter fiscal o tributario. Por ejemplo, en la Ley del Impuesto sobre Sociedades se establece un régimen fiscal favorable para las sociedades que realicen operaciones de fusión, la ley diferencia también qué acto se lleva a cabo por un motivo económico válido y qué acto es para acogerse a beneficios de carácter fiscal. Introduce el concepto de “motivo económico válido” que responde a la transposición de una directiva comunitaria, que a su vez está importada de la jurisprudencia norteamericana.

Se ha planteado si junto con este elemento objetivo debe existir uno subjetivo, es decir, la intención de los sujetos de alcanzar ese resultado. Una de las dificultades prácticas son de prueba. La LGT no hace mención a la intención de las partes, sólo importan los hechos que se han llevado a cabo.

Una vez que se entiende que un acto ha sido hecho en fraude de ley se plantean varias cuestiones:

En el Derecho español rige el principio de la autonomía de la voluntad para realizar los actos o negocios que consideren más adecuados, por lo tanto surge la duda de si el ordenamiento debe reaccionar o no frente a los casos de fraude de ley, ya que lo único reprochable sería el aprovechamiento de las imperfecciones técnicas del ordenamiento tributario, la única posibilidad de reacción sería que el ordenamiento fuese corrigiendo dichas imperfecciones. La tesis que se viene imponiendo defiende que estos negocios suponen una vulneración del ordenamiento, no en la letra de la ley sino en el “espíritu” de la ley, ya que si no se reacciona se estaría premiando a los que se aprovechan de tales imperfecciones.



¿Cómo se reacciona frente al fraude? La forma más elemental es mediante los presupuestos fundamentales: Cuando la administración detecta el fraude incorpora una norma que dificulta que en lo sucesivo se realicen estos comportamientos (cerrar vías). Siguiendo el ejemplo el legislador optó porque cuando entre la constitución y la disolución de una sociedad pasen 3 años tributaría igual que en la transmisión de bienes. La reacción del ordenamiento es “a posteriori”, y son normas muy complicadas que tienen el peligro de contener reacciones exageradas con respecto a la actividad de fraude.

La función del art.15 LGT no es otra que establecer una cláusula general que permite que la administración tributaria pueda actuar. Este artículo crea conflictos cuando la Agencia Tributaria intenta aplicar esta norma. Por ejemplo, la administración tributaria entiende que los negocios hechos en fraude de ley son artificiosos y reacciona como indica el ART.15.3 LGT que establece como debe de reaccionar la adm tributaria “*se exigirá el tributo aplicando la norma que hubiera correspondido a los actos o negocios usuales o propios o eliminando las ventajas fiscales obtenidas...*” por tanto, se deberá aplicar la norma que corresponda según la naturaleza jca del acto o negocio. “*...sin que proceda la imposición de sanciones*” este último inciso es consecuencia de la naturaleza del fraude ya que no se oculta nada a la administración tributaria. Recordemos que las partes se acogen a una norma de cobertura y el ordenamiento reacciona aplicando la norma defraudada, la que las partes han pretendido que no se les aplique. En cierto sentido la reacción del ordenamiento es analógica. Los sujetos pasivos habrán tributado según lo establecido en la norma de cobertura, si ahora se les dice que tienen que pagar por la norma que había que imponerles es que van a tributar dos veces.

¿Qué ocurre con las cantidades pagadas por la aplicación de la norma de cobertura? Lo lógico es que se proceda a la devolución de lo tributado de cobertura, pero la ley no lo dice expresamente. Se trata de la consecuencia propia de la naturaleza de la figura del fraude, donde no hay ocultación, no hay infracción tributaria. Tal y como se sancionan en el art.191 LGT podría pensarse que están dentro de este concepto pero sería interpretando muy ampliamente. Lo que califica una conducta como infracción es que haya ocultación y en el fraude no la hay.

¿Qué ocurriría si la cantidad defraudada excediera la prevista en el art.305 CP? ¿Es un delito contra la Hacienda Pública? Si el art.15LGT dice que no proceden sanciones menos procederá mantener que se ha producido una infracción contra la HP. La LGT podrá decir si una conducta constituye o no infracción, pero no puede decir que un tipo se incluya como delito del CP. Los tribunales vienen entendiendo que cuando se aplique la cláusula del art.15LGT, aunque supere la cantidad de 120.000€, no se considerará delito contra la HP, porque sino se estaría vulnerando el principio de legalidad en materia penal. Esta cuestión pone de manifiesto los diferentes enfoques de enjuiciamiento dependiendo de la rama del derecho de que se trate.

La ley establece un requisito de carácter procedimental:

ART.15.2 LGT “*Para que la Administración tributaria pueda declarar el conflicto en la aplicación de la norma tributaria será necesario el previo informe favorable de la Comisión consultiva*”

En el ejemplo los sujetos realizan los actos de constituir y disolver la sociedad, que serán descubiertos por la Administración Tributaria en un procedimiento de inspección, normalmente el inspector entenderá que esos hechos se han producido o no en fraude de ley. Lo que dispone tradicionalmente el ordenamiento español es que quien decide si un hecho o acto se ha realizado en fraude de ley no es el funcionario inspector, sino que cuando éste entiende que unos hechos se han realizado en fraude de ley y se le tendría que aplicar el art.15LGT tiene que ponerlo en conocimiento de una comisión consultiva, que será la que decida mediante informe.

Esto supone limitaciones para la aplicación del art.15LGT, es una norma poco aplicada por la Administración Tributaria, un resultado idéntico puede lograrse mediante la aplicación del art.13LGT. Artículo 13. Calificación. “*Las obligaciones tributarias se exigirán con arreglo a la naturaleza jurídica del hecho, acto o negocio realizado, cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hubieran dado, y prescindiendo de los defectos que pudieran afectar a su validez*”.

Se plantea la relación que hay entre el artículo 15 y el 13LGT, hasta dónde puede llegar la Administración aplicando el art.13LGT y cuándo tendría que aplicar el art.15LGT: el art.13LGT

está pensado para supuestos más sencillos, aunque la AT tiende a solucionar casos del art.15LGT mediante la aplicación del art.13LGT.

LA SIMULACIÓN

Art.16LGT: Simulación.

- 1. En los actos o negocios en los que exista simulación, el hecho imponible gravado será el efectivamente realizado por las partes.*
- 2. La existencia de simulación será declarada por la Administración tributaria en el correspondiente acto de liquidación, sin que dicha calificación produzca otros efectos que los exclusivamente tributarios.*
- 3. En la regularización que proceda como consecuencia de la existencia de simulación se exigirán los intereses de demora y, en su caso, la sanción pertinente.*

Cuando la AT entiende que los negocios realizados son simulados no aplicará la norma de fraude de ley, sino la del art.16LGT. Pero esto conlleva una dificultad, la diferencia entre el fraude de ley y la simulación es compleja. Por lo general la AT tiende a aplicar el art.16LGT porque esta norma es más favorable para la AT ya que presenta menores límites: no es necesario pedir informes, ni trámites ante comisiones, sino que es el propio director el que decide.

Otro aspecto favorable para la AT es el apartado 3, en el fraude no hay sanción pero en la simulación sí y si se entiende que hay delito puede incluso aplicarse la sanción penal.

En la mayor parte de los casos la AT aplica el art.16LGT, y los particulares quieren que se les aplique el art.15LGT para evitar que los hechos terminen en la vía penal.

