

FRAUDE DE LEY, CONFLICTO EN LA APLICACIÓN DE LA NORMA TRIBUTARIA Y SIMULACIÓN



Es frecuente la confusión en el ámbito tributario por su similar apariencia entre la figura jurídica del fraude de ley establecida en el Código Civil y la figura jurídica del conflicto en la aplicación de la norma tributaria establecida en la Ley General Tributaria. En este artículo se concretan los elementos que determinan las diferencias existentes entre una y otra figura, y sus consecuencias.

La anterior Ley General Tributaria, derogada por la actual Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General tributaria, era la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria la cual en su artículo 24.2, expresamente hablaba de fraude de ley y así se establecía literalmente que, *“para evitar el fraude de Ley se entenderá, a los efectos del número anterior, que no existe extensión del hecho imponible cuando graven hechos realizados con el propósito probado de eludir el impuesto, siempre que produzcan un resultado equivalente al derivado del hecho imponible. Para declarar que existe fraude de Ley será necesario un expediente especial en el que se aporte por la Administración la prueba correspondiente y se dé audiencia al interesado.”*

Autor:

Julio Bonmatí Martínez

Economista

Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General tributaria, no utiliza la expresión de fraude de ley en todo el texto, pero en su artículo 15 recoge el conflicto en la aplicación de la norma tributaria. Y a tal efecto determina que:

1. 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 concurran las siguientes circunstancias:
 - a. Que, individualmente considerados o en su conjunto, sean notoriamente artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido.
 - b. 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.
2. 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 a que se refiere el artículo 159 de esta ley.
3. En las liquidaciones que se realicen como resultado de lo dispuesto en este artículo se exigirá el tributo aplicando la norma que hubiera correspondido a los actos o negocios usuales o propios o eliminando las ventajas fiscales obtenidas, y se liquidarán intereses de demora.

Hay que decir que este último punto 3 fue añadido en el artículo 15 por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Por otro lado, tenemos que en el punto 2 del artículo 7 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, establece a los efectos de determinar las que tendrán carácter supletorio, las disposiciones generales del derecho administrativo y los preceptos del derecho común.

Y en el apartado 4 del artículo 6 del Real Decreto de 24 de julio de 1889 por el que se publica el Código Civil se establece que *“los actos realizados al amparo del texto de una norma que persigan un resultado prohibido por el ordenamiento jurídico, o contrario a él, se considerarán ejecutados en fraude de ley y no impedirán la debida aplicación de la norma que se hubiere tratado de eludir.”*

En el fraude de ley podemos frente a un mismo acto, por tanto, encontrarlos con el juego del ajuste y encaje de dos normas: por un lado, tendríamos una norma que se pretende eludir en beneficio propio; y, por otro lado, tenemos otra norma que se reviste a los efectos ese acto de una apariencia de licitud, a esta última podríamos denominarla, la norma de cobertura. En su sentencia de 28 de junio de 2006 (RJ 2006/6314) el Tribunal Supremo establece que, *“la esencia, en definitiva, del fraude de ley no es otra que el ánimo de burlar una norma sirviéndose de otra dictada con finalidad diferente”*.

Por ejemplo, se estaría ante un muy burdo fraude de ley, útil para reflejar la cuestión de la norma vulnerada y la norma de cobertura en el fraude de ley, si dos personas para evitar los tributos de la compraventa de un inmueble, como únicos dos socios con una participación en el capital social al cincuenta por ciento, constituyen una sociedad de capital, de forma y manera que en la escritura de constitución uno de los socios aporta el inmueble, que habría sido objeto de la compraventa valorado por su precio de venta, y el otro socio aporta una cantidad de dinero coincidente con el precio por el que se habría formalizado la compraventa; y a continuación disuelven y liquidan la

sociedad de forma y manera que en la escritura de disolución y liquidación el que aportó el bien inmueble recibe como resultado de la liquidación de la sociedad el dinero y el que aportó el dinero recibe por la liquidación de la sociedad el inmueble.

Como se puede ver realmente el resultado patrimonial en sede de cada una de estas dos personas al final de esta alambicada operación es el mismo que se hubiera producido de hacerse una mera y simple compraventa; pero en este caso amparándose en dos operaciones lícitas – la constitución y la liquidación de una sociedad- a la que da cobertura una norma, concretamente el RD Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital, el único objetivo perseguido es la elusión del gravamen impositivo que corresponde a una compraventa; en definitiva solo se ha buscado con el amparo de una norma, cuya finalidad es otra totalmente distinta, el resultado contrario a lo que se establece para la compraventa en la norma tributaria.

Cuando se toma en su literalidad el conflicto en la aplicación de la norma tributaria, podemos observar que para la existencia del mismo no es necesaria el amparo de una norma de cobertura aunque pueda apoyarse en una para su consecución, ahora lo que se exige una triple condición: por un lado, que se evite total o parcialmente la realización del hecho imponible o se minore la base o la deuda tributaria; por otro lado, que para la consecución de lo anterior existan actos o negocios artificiosos o impropios; y por último, que no resulten efectos jurídicos o económicos relevantes, distintos del ahorro fiscal, en definitiva que las operaciones realizadas no pueden justificarse por necesidades y razones empresariales.

Para el caso de faltar uno solo de tales requisitos y no estaríamos ante una situación de conflicto en la aplicación de la norma tributaria, en los términos del

artículo 15 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General tributaria.

Lo que en definitiva parece que se busca con la figura del conflicto en la aplicación de la norma tributaria es hacer finalmente tributar lo que realmente solo constituyen auténticas economías de opción, pero que para hacienda en su función recaudadora, entiende en la consecución de la maximización de tal función que debe presuponer y considerar tales operaciones manufacturadas con el único propósito de aprovechar e incluso llevadas estas al límite con el propósito de abusar de las posibilidades que la configuración jurídica de la libertad de pactos proporciona.

La economía de opción es la posibilidad que concede al contribuyente la propia normativa tributaria para poder realizar un negocio jurídico por una o más vías alternativas, lícitas, válidas y reales, siendo una de ellas más económica en términos fiscales. Constituye, en cierta forma, el reverso del llamado fraude a la Ley Tributaria. Y digo en cierta forma porque obsérvese que para alegar la economía de opción, por decirlo en términos similares, la norma a la que llamaremos de cobertura debe ser también una norma tributaria, no cabe una norma de otro orden, que será la que debe proporcionar las opciones.

Por otro lado, en el artículo 16, a efectos de la simulación establece que en los actos o negocios en los que exista simulación, el hecho imponible grabado será el efectivamente realizado por las partes. Y que 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. Además, 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.

Y respecto a la simulación es importante destacar las sentencias: STS 2432/2023, N° de Resolución 744/2023 de fecha 06/06/2023 y N° de Recurso: 8550/2021; y la STS 2637/2023, N° de Resolución 770/2023 de fecha 08/06/2023 y N° de Recurso: 5002/2021.

Y así en la primera de ellas se fija la siguiente doctrina: que en supuestos de operaciones vinculadas en las que, por diferencias en la valoración de tales operaciones, por un lado, se regulariza en el Impuesto de Sociedades a la sociedad, devolviéndole las cantidades que procedan y, por otro lado, se regulariza a su socio en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, imputándole las rentas que fueron declaradas por la sociedad vinculada, la base de cálculo de la sanción tributaria prevista en el artículo 191 LGT debe ser la cuantía no ingresada en la autoliquidación de la persona física como consecuencia de la comisión de la infracción.

Y en la segunda de ellas la doctrina que se fija es la siguiente: que por concurrir simulación, art. 16 de la LGT, llevando a cabo la regularización sobre la base de inexistencia material de la entidad interpuesta, de carácter meramente instrumental, de suerte que fue el socio y administrador único, como tal, el que autoliquidó e ingresó en el IRPF y, como la entidad, en el impuesto sobre sociedades, sin que haya duda que en este caso el perjuicio económico para la Hacienda Pública se limitó a la diferencia entre lo que debió de ingresar por IRPF, menos lo ya ingresado por el Impuesto sobre Sociedades; el art. 191.1 in fine, debe interpretarse para estos supuestos, en el sentido de que la base de la sanción será la diferencia entre la cantidad dejada de ingresar por la persona física y la ingresada por la sociedad instrumental interpuesta, simulada, respecto de las mismas rentas.

Y así, para aquel caso donde un contribuyente profesional constituye una sociedad de capital conforme al RD Legislativo 1/2010 TRLSC, para prestar servicios profesionales a los clientes de la sociedad y donde obviamente por ser lo más habitual dicho profesional es socio mayoritario y administrador único de la sociedad, y además él realiza y participa intensa y activamente en la manufactura de los servicios que la sociedad presta al cliente y por tanto, recibe unas retribuciones de la sociedad por tales servicios que al ser operación vinculada por lo determinado en el artículo 18 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades debe valorarse a valor de mercado.

De la doctrina fijada en ambas sentencias por el Tribunal Supremo se extrae la siguiente conclusión para las dos siguientes situaciones del caso expuesto:

Situación primera, tras una inspección el acta de la misma concluye que no ha existido simulación en los términos del artículo 16 de la Ley General Tributaria y que el valor de mercado de los servicios prestados por el profesional se corresponden con el rendimiento neto obtenido por la sociedad, y que, por tanto, deberían haber sido estos en su totalidad los que debía haber declarado en su IRPF; lo que hace que le regularicen el IRPF por la diferencia entre lo que tenía que haber declarado y lo declarado realmente. Y en este caso puede pedir la devolución de ingresos indebidos del impuesto sobre sociedades que corresponda, dado que obviamente tal ingreso para el socio lo consideran gasto deducible en este impuesto.

Situación segunda: prácticamente la misma situación, pero ahora tras la inspección, el acta de la misma como diferencia concluye, que sí ha existido simulación en los términos del artículo 16 de la Ley General Tributaria.

Y ahora es donde en virtud de tales sentencias se produce la diferencia:

En la primera situación, no se estima simulación del artículo 16 de la Ley General Tributaria, pero sí perjuicio económico para la AEAT sancionable y por tanto, hay que establecer la base de la sanción y a tal efecto el Tribunal Supremo establece que la base de cálculo de la sanción tributaria prevista en el artículo 191 LGT debe ser la cuantía no ingresada en la autoliquidación de la persona física como consecuencia de la comisión de la infracción, pues al tratarse de operaciones vinculadas, estamos en un escenario que presupone la existencia de dos sujetos distintos y dos impuestos diferentes, y el perjuicio económico lo establece el Tribunal Supremo en la cantidad total dejada de ingresar en el IRPF del socio.

En la segunda situación, se estima simulación del artículo 16 de la Ley General Tributaria, y también perjuicio económico para la AEAT sancionable e igualmente hay que establecer la base de la sanción y a tal efecto el Tribunal Supremo entiende que al haber simulado la prestación de servicios profesionales a través de la sociedad interpuesta estamos ante un supuesto de confusión de sujetos pasivos, esto es, desde la perspectiva fiscal el recurrente y la entidad sociedad limitada materialmente son la misma persona y por ello la base de la sanción será la diferencia entre la cantidad dejada de ingresar por la persona física y la ingresada por la sociedad instrumental interpuesta, simulada, respecto de las mismas rentas, porque solo así se determina en esta segunda situación en su justa medida el perjuicio económico que sufre la Hacienda pública.

Se debe señalar que la Sentencia del Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso-administrativo, de 29 de octubre de 2012, considera que existe simulación cuando se realizan *“una serie de negocios que no responden a la realidad típica que los justifica”*, o cuando *“no existe la causa que nomi-*

nalmente expresa el contrato, por responder este a otra finalidad jurídica distinta.”

Lo que debe hacernos recordar dos cosas: la primera, que la simulación tributaria se define como la declaración de voluntad de un contenido no real emitida conscientemente y, de acuerdo entre las partes, para producir, con fines de engaño, la apariencia de un negocio jurídico que no existe (simulación absoluta) o es distinto de aquel que realmente se ha llevado a cabo (simulación relativa); y la segunda, que la carga de la prueba para determinar la existencia de la simulación recae en la administración tributaria.

Para concluir, en el caso expuesto dado que la base de la sanción difiere de que se impute por la inspección la simulación o que no se impute la simulación y se haga tributar por operaciones vinculadas, y a mayores la carga de la prueba para el caso de la simulación recae en la inspección, podemos encontrarnos tras la STS 2637/2023, que en algún caso desde un punto de vista de abaratamiento de la sanción, interese que califiquen que se ha producido la simulación y no que regularicen por operaciones vinculadas, dada que la base de la sanción en esta última situación es superior.