

## **ALMAGRO MARTÍN, Carmen: Elusión fiscal: conflicto en la aplicación de la norma tributaria, simulación y economía de opción, Ed. Comares S.L, Granada, 2019, 152 págs.**

**Jaime Criado Enguix**  
Graduado en Derecho  
Universidad de Granada

---

La obra que el lector tiene a su disposición es un profundo y extraordinario análisis de uno de los mecanismos más singulares para minorar, cuando no anular, la carga tributaria: la elusión fiscal. Este mecanismo debe su singularidad al hecho de que el contribuyente persigue el mismo objetivo que con la evasión fiscal – minorar el pago de impuestos – pero las herramientas o recursos que utiliza no constituyen delito, algunas son conforme a Derecho, otras, al “filo de la ley”. Por tanto, es comprensible que el estudio de los diversos mecanismos de elusión fiscal van a requerir de rigor y exhaustividad, cualidades éstas que reúne ALMAGRO MARTÍN, profesora titular de Derecho Financiero y Tributario en la Universidad de Granada, cuya trayectoria docente e investigadora avalan su autoridad en este área, fruto de la cual nace esta obra: “CONFLICTO EN LA APLICACIÓN DE LA NORMA TRIBUTARIA, SIMULACIÓN Y ECONOMÍA DE OPCIÓN”, de máxima actualidad, que aborda, como señalaba, una temática que hoy día ocupa grandes titulares y resulta sugerente, cuya presencia en los escenarios jurídicos estos últimos años legitima su interés. La obra se divide en siete capítulos y uno adicional en el que vierte sus conclusiones, conformando todos ellos, en su conjunto, una notable coherencia discursiva.

Ya en sus palabras de apertura la autora indica que la finalidad elusoria está al alcance de diversas herramientas o recursos, algunos de ellos acordes a la Ley, otros, en cambio, de dudosa o turbia legalidad. Nos estamos refiriendo a tres alternativas concretamente (como reza el título de la obra): las economías de opción, la simulación y el conflicto en la aplicación de la norma tributaria. En los capítulos sucesivos ALMAGRO MARTÍN asume la tarea de desenredar esta maraña figuras – algunas de ellas de difícil acotación – analizar cuestiones relacionadas con la interpretación de las normas tributarias y centrar la cuestión de la calificación en el ámbito tributario y su relación con el fraude fiscal.

En el primer capítulo aborda una de estas figuras: “las economías de opción”. Sobre este particular, define, en primera instancia, con claridad y acierto, que nos hallamos ante un instrumento de que dispone el contribuyente para elegir, entre diversos modelos negociales igualmente válidos, la opción que le reporte mayor ventaja fiscal. Alternativa que, como avala la propia autora - de la mano de la jurisprudencia y la doctrina - no es contraria a principios constitucionales como el de legalidad, capacidad económica o seguridad jurídica, es más, se enmarca dentro del principio de autonomía individual del

contribuyente y de su libertad de planificación fiscal. En esta línea, la autora define las economías de opción como parte consustancial al derecho, aterrizando al lector la idea de que el Derecho no es una ciencia matemática, sino una ciencia jurídica, y como tal, debe ser consciente de las diversas realidades, negocios y capacidades económicas del contribuyente. En este escenario, mientras exista la interpretación jurídica, y el ordenamiento tributario no sea riguroso y taxativo en un sentido o en otro, cabe reconocer esta figura como expresión de un derecho, legítimo, en el que la planificación fiscal del contribuyente no es más que el ejercicio de libertad económica, libertad que puede ejercer el ciudadano por medio de la libertad de contratación, acudiendo a los modelos de negocios que repunte válidos (siempre en la línea de lo lícito) y sin que la motivación fiscal deba considerarse relevante, al menos hasta que se demuestre que los fines fueron ilícitos, tal y como reza el brocárdico latino que la autora trae a colación “non praesumitur fraus et simulatio ubi inter eosdem, alia aperta via, idem fieri potuit”. No obstante, aunque nos movamos en el escenario de lo lícito, nos advierte ALMAGRO MARTÍN que existe una línea muy delgada entre lo lícito y lo ilícito, entre lo que son las economías de opción y el fraude de ley.

En el segundo capítulo entra en una cuestión de sumo interés jurídico: el problema de la interpretación de las normas tributarias. En primera instancia, vierte una visión crítica sobre la LGT de 1963 y la vigente en lo relativo a la atribución de la potestad interpretativa de la normativa tributaria a la Administración y a los efectos que dicha interpretación produce sobre los obligados tributarios; también pone el acento sobre la cuestionable eficacia jurídica de las órdenes ministeriales y circulares. Seguidamente, aborda aspectos propios de interpretación de las normas, comenzando con una cuestión más pacífica, como son los criterios de interpretación previstos en el art. 12 LGT (que en definitiva son las distintas formas en que el legislador ordena debe interpretarse las normas tributarias, señalando además que criterios ha de seguir el intérprete cuando tales normas no definan exactamente el sentido de sus términos); y, tras esto, procede a abordar una cuestión espinosa entre la doctrina: la analogía, técnica de integración ubicada en el art. 14 de la vigente LGT. Sobre esta figura, ALMAGRO MARTÍN concienza al lector del prolijo debate doctrinal que genera la determinación de cuál técnica palia mejor el fraude de ley: la interpretación extensiva o la analogía. A este respecto la autora realiza una concienzuda labor investigadora, con rigor y claridad, en la que proyecta la postura de autores autorizados en este campo (como ESEVERRI MARTÍNEZ, FALCÓN Y TELLA, FERREIRO LAPATZA y la propia autora de esta monografía, ALMAGRO MARTÍN – quienes se inclinan por la analogía; o BARRADO MUÑOZ y CARRASQUER CLARI, quienes se decantan por la interpretación extensiva como mejor mecanismo contra el fraude de ley), para concluir, tras un detallado estudio doctrinal, que si nos detenemos en la LGT de 1963, tras la reforma operada por la Ley 25/1995, apreciamos que alude a los negocios con el propósito de eludir el tributo que generaba un resultado equivalente al del hecho imponible; y en un mismo sentido, aunque con una redacción formal distinta, también se refiere la vigente LGT a los negocios con los que se evite total o parcialmente la realización del hecho imponible, de los que no resulten efectos jurídicos más allá del ahorro fiscal. De ambos textos normativos, ALMAGRO MARTÍN concluye que ambas leyes responden a la

idea de que en sendos casos - en el fraude de ley y en el conflicto - el hecho imponible no se realiza, se evita, aunque sea en parte, mediante el uso de otras formas negociales impropias, cuyo resultado no modifica el que se habría obtenido de aplicar los negocios adecuados, es decir, es equivalente al del hecho imponible que se evita, provocando su regularización mediante la técnica de la analogía.

Tras tomar postura en este asunto, trae a colación otra cuestión muy debatida por la doctrina, y de la que también aporta su punto de vista, y es la cuestión relativa a la viabilidad del principio de tipicidad en materia tributaria de manera semejante al que rige en materia penal, para lo que ALMAGRO MARTÍN, de la mano de GARCÍA NOVOA, considera que si bien las normas tributarias no presentan un carácter excepcional, no menos cierto es que por sus características y contenido se exige un alto cumplimiento del principio de tipicidad semejante al que se requiere en derecho sancionador, participando, como las normas sancionadoras, en lo que la doctrina alemana ha llamado “actos soberanos de limitación de la libertad”. Es palpable el serio compromiso que asume ALMAGRO MARTÍN con este capítulo y el título que lo encabeza, traslada al lector el dilatado debate doctrinal que gira en torno a la interpretación de las normas tributarias y más específicamente a la relación entre analogía y fraude de ley, no sólo hace consciente al lector, sino que la curiosidad intelectual de ALMAGRO MARTÍN es tal que empapa cada idea con la visión de numerosos profesionales del Derecho al respecto, además de su enfoque personal, lo que permite a quien lo lee no sólo ser consciente del debate dogmático, sino además testigo de la riqueza técnica y científica que circundan las cuestiones tributarias.

Siguiendo el *iter* de su exposición, ALMAGRO MARTÍN dedica el siguiente capítulo a una cuestión más tangible que la interpretación, y es la calificación en el ámbito tributario, es decir, la apreciación por parte de los aplicadores del derecho de los hechos llevados a cabo por cualquier sujeto y la posibilidad de que éstos puedan ser incluidos en el supuesto de hecho de la norma. Lejos de caer en cuestiones teóricas y tediosas, la autora plantea, desde el principio, el serio debate doctrinal que gira en torno a los diversos criterios calificativos. Despliega un análisis inquisitivo sobre cada criterio, para concluir, con argumentos sólidos y perspectiva profesional, que dicha labor calificadora debe regirse por criterios estrictamente jurídicos, y que los intereses o motivaciones económicas del contribuyente, si bien determina la utilidad social del tributo, no debe operar como parámetro calificativo de los hechos por cuanto correríamos el riesgo de que la Administración Tributaria, al socaire de la potestad calificadora, y con la excusa de luchar contra el fraude de ley, califique discrecionalmente realidades a partir de su resultado económico, ignorando la esencia jurídica de los hechos.

Seguidamente, se adentra un poco más en dicha labor calificadora, ilustrando que, si bien esta debe ignorar en su tarea la denominación del acto o negocio jurídico que han determinado las partes, es de interés verificar la concordancia entre dicha denominación y el fin perseguido, y, en este estadio determinar si la ventaja fiscal lograda ha sido lícita o ilícita. Las líneas últimas de este capítulo las dedica a un asunto arduo, doctrinalmente controvertido, y es el hecho de que la función calificadora se desempeñe con independencia de los defectos que afectan a la validez del negocio celebrado.

Esta autonomía es discutible, ya que, si bien la calificación debe ceñirse a valorar la correspondencia de un hecho o negocio al presupuesto previsto en una norma, no es infrecuente que la Administración ahonde en la causa de dicho negocio y proceda a regularizarlo - y no solo a calificarlo - como es el caso del art.15 LGT. ALMAGRO MARTÍN, con esta reflexión, trae al lector otra cuestión sobre la que madurar como juristas, y es el hecho de que la facultad de calificar de la Administración si bien es meridianamente clara en el plano teórico, deviene compleja en el plano práctico, no sólo porque los tribunales se arroguen atribuciones excesivas en esta materia, sino porque, tal y como advierte la autora a través de la STS de 26 de mayo de 2016, en vista de que la calificación tributaria de los hechos corresponde exclusivamente a la Administración, el sujeto pasivo queda privado de la posibilidad de modificar tales hechos, actos o negocios, en aras de modificar las consecuencias tributarias, sin intencionalidad elusoria alguna. Sentencia que, sin duda, es el broche de oro a este capítulo y que ALMAGRO MARTÍN trae a colación en estas últimas líneas *ex professo* para hacer balance de si efectivamente el ímpetu recaudatorio que muestra la Administración Tributaria está rayando cuestiones de derechos indebidas, no sólo por un inmoderado uso de sus potestades de calificación, sino también por el absurdo jurídico de no permitir al contribuyente corregir los errores que pudiera cometer en torno a la liquidación de sus obligaciones tributarias.

En el siguiente capítulo podemos trazar una línea divisoria que separa dos cuestiones complejas pero tratadas en profundidad. La primera cuestión versa sobre la pervivencia del fraude de ley en el ordenamiento tributario. ALMAGRO MARTÍN advierte que esta cuestión es compleja y genera división en la doctrina. Explica, con habilidad y tono didáctico, la corriente doctrinal que lidera FALCÓN Y TELLA al respecto, autor que cuestiona la existencia del fraude de ley por cuanto considera que nos hallamos ante una economía de opción, es decir, el derecho del contribuyente – al socaire de la libertad de planificación fiscal a optar, entre diversos modelos negociales válidos y lícitos, – por la opción que le reporte mayor ventaja fiscal. En este caso, al realizar no un hecho imponible, sino un hecho “equivalente”, esto constituye una cuestión válida y de derecho, y no por ello está legitimada la Administración para aplicar un tratamiento tributario distinto al debido por analogía, de ser así, estaría convirtiendo al ordenamiento jurídico en algo imprevisible, incierto, cercenando principios constitucionales como el de seguridad jurídica y el de tipicidad. Esto no obstante no es incompatible, según FALCON Y TELLA con la existencia del fraude de ley, como señalaba en líneas más arriba, para gravar determinadas economías de opción, pero sólo aquellas no queridas por el legislador desde el punto de vista del sistema de valores sobre el que se sustenta nuestro sistema tributario, es decir, casos en los que concurran requisitos por los que se considere que el legislador prefiere gravar igualmente el hecho imponible equivalente realizado. Ello requiere un juicio de valor, tarea que debe asumir no la Administración sino un órgano imparcial.

La segunda cuestión de este capítulo profundiza en la divergencia de posiciones doctrinales que giran en torno al art. 24 LGT, en concreto hace referencia a la norma de cobertura y a la norma defraudada. ALMAGRO MARTÍN ha abastecido esta cuestión con un análisis doctrinal detallado, con

precisión y compromiso con la envergadura de lo que se debate. En primera instancia, trae a colación la figura de FERREIRO, autor avezado en la materia, quien, de entrada, aclara la naturaleza distinta de ambas normas según se trate de derecho civil o de derecho tributario, para, y profundizando en el examen de la cuestión, verter su visión crítica sobre la confusión generalizada en que incurre la mayoría de autores cuando éstos califican como fraude de ley supuestos de simulación, y viceversa. Para afrontar esta cuestión, FERREIRO defiende la teoría de la causa, esto es, si existe causa, típica y suficiente de un negocio, éste existe, y por tanto, es un hecho tipificado por la ley y nos hallamos ante una economía de opción; si la causa no existe, tampoco existe el negocio, por lo que sólo habría que hablar de simulación. Apreciamos que en su teoría nada tiene que ver la motivación fiscal del contribuyente, y es que esto para FERREIRO es irrelevante, pues el ahorro es un fin lícito, que no desnaturaliza en ningún caso las causas de un contrato.

Esta postura nos enseña la importancia de examinar si la causa del negocio es lícita o no para posteriormente ponderar si estamos ante un caso de fraude de ley o economía de opción; ALMAGRO MARTÍN enriquece este debate con el análisis de la tesis que defiende FALCÓN Y TELLA, la cual básicamente rechaza el fraude de ley por cuanto considera el contribuyente no realiza un hecho imponible, sino uno equivalente a aquél, cuya elección no comporta más que una economía de opción; y, por último, como todo debate que se precie, ALMAGRO MARTÍN enseña la otra cara de la moneda, y es la postura que defiende PALAO TABOADA, quien enfatiza que ese hecho imponible equivalente que realiza el contribuyente supone una elusión y hay que centrarse en esa calificación artificiosa, por tanto, la norma de cobertura no es de carácter tributario, sino una norma civil o mercantil en la que pretende escudarse el contribuyente para alcanzar el resultado pretendido. Es evidente que PALAO TABOADA y FALCÓN Y TELLA entienden de modo distinto el fraude de ley y su pervivencia y papel en el ordenamiento tributario.

Esta falta de unidad doctrinal en torno al art. 24 LGT dota de interés al debate, y hace que evolucione el derecho y la formación de sus aplicadores a través del estudio, el debate y el análisis. En esta travesía nos acompaña AMAGRO MARTÍN, experta en la materia, cuyas habilidades en la faceta didáctica e investigadora hablan por sí solas, y son el vehículo que traslada al lector la comprensión jurídica de este asunto tan espinoso y ofrece soluciones concretas a problemas de interpretación incrustados en la doctrina.

Las dificultades interpretativas y de aplicabilidad que presentaba la figura del fraude de ley aconsejaron la eliminación de esta figura y su sustitución por una cláusula general antiabuso: el conflicto en la aplicación de la norma tributaria, que se regula en el art. 15 LGT. Esta nueva figura, en principio, parece reminiscencia del fraude de ley, no obstante, ALMAGRO MARTÍN aclara que ambas presentan diferencias nada desdeñables, y es por ello que despliega todo un análisis jurídico-tributario en aras de definir con nitidez sus contornos y minimizar las posibles injerencias de otras figuras elusorias. Con este propósito, bucea, en primera instancia, por los elementos temporales de la norma, define su momento de vigencia y los casos en que esta norma o aquélla deben aplicarse; seguidamente, con exhaustividad, desmonta los dos requisitos principales que legitiman la aplicación del conflicto en la aplicación

de la norma tributaria, cuales son: i) la artificiosidad del acto o negocio, ii) y la obtención a través de dicho acto de efectos jurídicos o económicos significativos – ambos requisitos igualmente relevantes. Respecto a estos, cabe reseñar que el concepto artificioso no es un criterio objetivo para la consideración del conflicto, ya que el hecho de que un acto sea “notoriamente artificioso” o “impropio” no es una calificación que pueda estandarizarse de algún modo, por ello, con excelente enfoque ALMAGRO MARTÍN determina que el órgano que valore si media o no artificiosidad en el acto o negocio deberá de acometer un examen de la causa típica -estándar- de los actos o negocios previstas en nuestro ordenamiento jurídico y ponderar si efectivamente la causa

del negocio celebrado por las partes permite obtener un resultado propio o, por el contrario, buscan otros que le resultan ajenos, utilizándolos así de forma impropia. Aparece, pues, una cuestión interesante, y es que el órgano que valore si media o no conflicto en la aplicación de la norma tributaria deberá iniciar un “juicio de causa” del acto o negocio, como detalladamente explica la autora. Tras este análisis pormenorizado de cada requisito, la autora escudriña cuales son las consecuencias de la declaración de esta norma, y es la aplicación, por analogía, del tratamiento tributario que prevé el ordenamiento tributario para obtener resultados similares (eliminándose cualquier ventaja fiscal que se hubiera obtenido más los intereses de demora); lo relevante es el resultado obtenido (no las formas negociales) y según este parámetro se someterá a un régimen tributario u otro el negocio en cuestión; criterio que, sin embargo, no resulta aun pacifico ni en la doctrina ni en la jurisprudencia.

Por último, ALMAGRO MARTÍN se centra en el régimen sancionador de esta figura. De la lectura de este apartado cabe concluir, con certeza, que el entendimiento de la autora sobre el origen, motivación y contexto de cada figura tributaria no tiene parangón. Arriesga a explicar el origen y recorrido legislativo que ha experimentado la actual norma sancionadora del conflicto en la aplicación de la norma sin caer en cuestiones tediosas y de difícil atención, mas al contrario, bucea por todo el debate doctrinal habido en torno a esta cuestión, hila con los debates que enzarzaban el Consejo de Estado y el Consejo General del Poder Judicial a lo largo de esta andanza, expone los puntos cruciales de la polémica y lo trabajoso de encontrar una fórmula jurídica que permitiera instalar un régimen sancionador de tales conductas que, a su vez, no menoscabara en nada los derechos y garantías del contribuyente ni fuese la vía para que la Administración hiciera su agosto obteniendo importantes atribuciones en materia interpretativa y calificadora. Seguidamente, enriquece el análisis de este régimen sancionador con una explicación didáctica de las opiniones enfrentadas de los autores (aportando la suya propia), arroja luz a través de los pronunciamientos judiciales de las altas instancias y de una observación desde la perspectiva del derecho comparado, para, finalmente, concluir que en este clima convulso de debate vio la luz, en 2015, un tipo de infracción específica para los supuestos en los que se aprecie conflicto en la aplicación de la norma tributaria. La cuestión no termina ahí, la investigación que emprende ALMAGRO MARTÍN es tal que finaliza con un examen acrisolado del artículo 206 bis de la LGT que regula cuales son los supuestos de infracción en la aplicación de la norma y, de mediar incumplimiento, el procedimiento que ha de incoar la Administración

Tributaria en el seno de un procedimiento de inspección de tributos, el plazo de alegaciones que ha de conceder y el informe que eleva a la Comisión Consultiva. Sobre este último aspecto, ALMAGRO MARTÍN se cuestiona si no hubiera sido más acertado estipular que el contribuyente pudiera presentar sus alegaciones directamente ante la Comisión, y que la Inspección realizara su informe sin conocerlas, para revestir al procedimiento de mayor contradicción. Entiende ALMAGRO MARTÍN que esto llevaría más trabajo a la Comisión, pero sería a costa de dotar de mayor igualdad de armas jurídicas a las partes en el procedimiento.

El capítulo sexto nos acerca a la figura de la simulación, figura que pertenece no sólo a la rama financiera, sino también a la civil, por ello ALMAGRO MARTÍN clarifica que se ha producido una asunción dentro del Derecho tributario de la doctrina civilista. Desde esta perspectiva, analiza la distinción entre simulación absoluta y simulación relativa, guiando el discurso de esta cuestión con la opinión de distintos autores autorizados en la materia, para, tras esto, ahondar en cuales son los elementos del negocio jurídico susceptibles de causar la simulación, si la apariencia del negocio realizado, si el medio ilícito utilizado, si la voluntad negocial oculta de las partes, u otros elementos. A mi juicio, aunque en el plano teórico parezca la figura más delimitada, en el terreno de lo práctico deviene difusa, no sólo por la falta de delimitación de cual es el elemento exacto que determina la simulación sino porque además la Administración, que es el órgano que alega dicha infracción, debe probar su alegación a través pruebas indiciarias o indirectas, ya que normalmente las pruebas directas las eliminan las partes. Interesante tras esta cuestión es el análisis inquisitivo que despliega la autora sobre cuales son los efectos de la apreciación de simulación en el ámbito

civil (derecho privado) y en el ámbito tributario (derecho público), aclarando las singularidades jurídicas de cada procedimiento y cual es el papel que desempeña la Administración tributaria, para, finalmente, concluir con una cuestión de notoria importancia y que demanda la doctrina, y es una delimitación clara entre la figura de fraude de ley (también denominada conflicto en la aplicación de la norma tributaria) y simulación, reconociendo finalmente que en el ámbito civil la confusión entre ambos términos es más común, mientras que en sede tributaria las diferencias están claras. El procedimiento a seguir y sus efectos son muy distintos en un caso y en otro, ambos casos presentan, además, una naturaleza distinta – aunque ambos estén orientados al mismo fin- mientras la simulación es utilizada para crear una apariencia engañosa y ocultar el negocio querido por las partes para lograr una ventaja fiscal, el fraude de ley es tan solo la vía por la que se utiliza abiertamente negocios o contratos validos, lícitos, en los que el artificio empleado resulta evidente. Por tanto, como figuras bien distintas que son, las armas con las que cuenta el legislador para reprimirlas también lo son.

En el séptimo y último capítulo ALMAGRO MARTÍN proporciona el análisis del negocio indirecto, figura que, tras la vigente LGT, se halla claramente comprendida dentro del conflicto en la aplicación de la norma tributaria, pero que, si nos detenemos en su estudio, apreciamos puede resultar también interesante para definir otros perfiles como el antiguo fraude de ley tributario, la simulación y las economías de opción. Con esta pretensión, la autora

acomete un comprometido estudio doctrinal y jurisprudencial de este concepto y la relación jurídico-tributaria del mismo con el resto de figuras elusorias, para, seguidamente, analizar cual elemento del negocio -si el motivo o la causa- conviene tener en cuenta para detectar la existencia del mismo. Por último, debate la idea de si cabe considerar al negocio indirecto como figura autónoma o más bien debe quedar subsumida en el conflicto en la aplicación de la norma, para finalmente concluir, de la mano de la doctrina, que, a pesar de la profusa utilización de la teoría del negocio indirecto por parte de la Administración, es cierto que, por las razones que expone el autor RUBINO, no cabe considerar el negocio indirecto categoría jurídica, y por tanto queda subsumido.

Por último, considero procedente aportar una última valoración personal sobre esta monografía. No dudo de la utilidad de esta obra para el jurista interesado no sólo en obtener información sino en lograr la adecuada comprensión de las nuevas realidades surgidas, y es que ALMAGRO MARTÍN concienza de la cada vez más ingeniosa habilidad del contribuyente para articular estrategias para la minimización del pago de tributos, salvaguardando la literalidad de la normativa, pero no una interpretación sistemática o teleológica de la misma. Este ardid fraudulento desemboca en una realidad jurídica convulsa, con problemas de calificación tributaria, enfrentamiento doctrinal, jurisprudencia oscilante y vacíos legales; ante esto, la autora asume, desde el rigor y el bagaje que derivan de su excelente trayectoria como docente e investigadora, la tarea de acrisolar, de forma sosegada, cada figura elusoria, con argumentos coherentes y bien fundamentados, brindando a su lector la posibilidad de comprender cada figura elusoria y acercarse a esta realidad (cada vez más común) de la mano de expertos en la materia.