

TRIBUTACIÓN	NEGOCIOS ANÓMALOS Y PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS (I) LAS TÉCNICAS ANTI-ELUSIVAS PREVISTAS EN LA LEY GENERAL TRIBUTARIA VIGENTE Y EN EL PROYECTO DE LEY GENERAL TRIBUTARIA	Núm. 52/2003
--------------------	---	------------------------



M.^a ÁNGELES CASCAJERO SÁNCHEZ

Letrada de la Administración de la Seguridad Social del Estado

Extracto:

EL presente estudio pretende efectuar un recorrido por el ayer, el hoy y el posible mañana de las técnicas anti-elusivas con las que cuenta la Administración Tributaria para tutelarse frente a los hechos, actos y negocios que puedan considerarse «anómalos» que pudieran incidir en los procedimientos tributarios. Se parte para ello del análisis de la situación anterior a la reforma de la Ley General Tributaria operada por la Ley 25/1995, de 20 de julio, fundamentalmente en lo que se refiere a la doctrina administrativa sobre el denominado «negocio indirecto», para acto seguido adentrarnos en las fórmulas previstas en la ley vigente y cómo éstas vienen siendo entendidas por la Administración, la doctrina y la jurisprudencia, para contrastar finalmente las conclusiones con la propuesta de reforma que se contiene en el artículo del Proyecto de Ley General Tributaria.

Sumario:

1. Introducción.
2. La aplicación de las normas y los negocios jurídicos anómalos en la Teoría General del Derecho.
 - 2.1. El negocio jurídico indirecto en la Teoría General del Derecho.
 - 2.2. La simulación en la Teoría General del Derecho.
 - 2.3. Concepto de fraude de ley en la Teoría General del Derecho.
 - 2.4. Distinción entre simulación y fraude de ley.
3. Las técnicas anti-elusivas previstas en la Ley General Tributaria y su aplicabilidad al procedimiento de recaudación.
 - 3.1. La calificación en los procedimientos tributarios.
 - 3.1.1. La calificación en la Ley General Tributaria antes de la reforma operada por la Ley 25/1995, de 20 de julio. La doctrina del negocio indirecto.
 - 3.1.2. La calificación en la vigente Ley General Tributaria.
 - 3.2. La simulación en los procedimientos tributarios.
 - 3.2.1. Ámbito de la simulación en Derecho Tributario.
 - 3.2.2. Elementos de la simulación.
 - 3.2.3. Clases de simulación.
 - 3.2.4. Procedimiento. Prueba de la simulación.
 - 3.2.5. Efectos de la simulación. La posible imposición de sanciones.
 - 3.2.6. Procedimientos en los que resulta aplicable la simulación como técnica anti-elusiva.
 - 3.3. El fraude de ley en Derecho Tributario.
 - 3.3.1. El artículo 24 LGT y sus antecedentes legislativos.
 - 3.3.2. Concepto y naturaleza del fraude de ley tributario.
 - 3.3.3. La tesis del fraude a la ley tributaria como forma de gravar determinadas economías de opción y su crítica.
 - 3.3.4. El procedimiento de declaración de fraude de ley.
 - 3.3.5. Efectos de la declaración de fraude de ley.
 - 3.3.6. Consideraciones sobre la posibilidad o no de aplicar el artículo 6.4 del Código Civil en supuestos de fraude a la ley tributaria.
 - 3.3.7. Delimitación entre fraude de ley y simulación.
4. Las técnicas anti-elusivas en el Proyecto de Ley General Tributaria.
 - 4.1. La calificación en el Proyecto de Ley General Tributaria.
 - 4.2. La simulación en el Proyecto de Ley General Tributaria.
 - 4.3. «El conflicto en la aplicación de la norma tributaria» en el Proyecto de Ley General Tributaria.
5. Conclusiones.

1. INTRODUCCIÓN

El Derecho Tributario es una rama del ordenamiento jurídico especialmente sensible a la problemática de los «negocios jurídicos anómalos»¹, siendo las manifestaciones de éstos que vienen siendo aceptadas por la doctrina civil las siguientes: negocios simulados, negocios fiduciarios, negocios realizados en fraude de ley y negocios indirectos. Ahora bien, como ha señalado DELGADO PACHECO², el «esfuerzo, lícito o reprochable, exitoso o infructuoso, del contribuyente para configurar sus relaciones jurídicas de forma que éstas reciban el mejor tratamiento fiscal, da una especial relevancia en el campo del Derecho Tributario, no sólo a la teoría de los negocios jurídicos anómalos, sino a otras como el levantamiento del velo de las personas jurídicas, como manifestación concreta del abuso del derecho, o el concepto de fraude de ley. Por otra parte el ejercicio de las facultades de la Administración para asegurar la adecuada exigencia de los distintos tributos y comprobar el cumplimiento de sus deberes fiscales por los contribuyentes, no puede ignorar la licitud o juridicidad de la búsqueda por el contribuyente del mejor régimen fiscal posible o el ejercicio por el contribuyente de las que se han dado en llamar economías de opción».

La Ley General Tributaria (en adelante, LGT) ha recogido en su articulado diversas técnicas anti-elusivas. El objeto del presente estudio es contrastar dicha regulación con la prevista en el Código Civil, analizando cómo se han empleado dichas fórmulas por la Administración y cómo han sido interpretadas por la doctrina científica y administrativa, contrastando las conclusiones con las perspectivas de reforma que nos ofrece el articulado del Proyecto de LGT.

2. LA APLICACIÓN DE LAS NORMAS Y LOS NEGOCIOS JURÍDICOS ANÓMALOS EN LA TEORÍA GENERAL DEL DERECHO

«Toda norma jurídica, ya se considere como un mandato, como un imperativo, como una regla de conducta o como un criterio de decisión de conflictos, existe siempre con la pretensión de que la vida social y la realidad social se ajusten a ella: que el mandato o el imperativo sean obedecidos; que el deber-ser contenido en la regla sea cumplido; que los litigios que se susciten sean resueltos o decididos de acuerdo con ella.» Partiendo de esta premisa, DÍEZ PICAZO nos señala que para «cumplir su

razón de ser, se dice, el Derecho debe realizarse, esto es, hacerse real, incorporándose a la vida social. Desde el punto de vista tradicional, el conjunto de operaciones o actividades llevadas a cabo para ajustar la realidad y la vida social a los dictados de las normas jurídicas se configura y define como «aplicación del Derecho. (...) La aplicación del Derecho así concebida, suele ser considerada como "subsunción". Se sume o se subsume el caso concreto que ha sido planteado en el supuesto de hecho de una norma jurídica. Rigurosamente la función sería una función de constatación o de homologación: se trataría de determinar si la hipótesis de la ley se realiza en el supuesto de hecho»³.

En la tarea de aplicación de la norma intervienen dos actividades importantes⁴: el conocimiento de la norma (*quaestio iuris*) y el conocimiento de los hechos (*quaestio facti*), lo primero pasa por la «interpretación» de la norma, lo segundo por la «calificación» de los hechos, para someter o subsumir éstos, una vez calificados, a la norma aplicable a los mismos⁵.

Como señala CASADO OLLERO, «si la interpretación es una operación intelectual que parte de la previsión abstracta de la norma (hipótesis legal) para trasladarla al caso concreto, la calificación representa el proceso inverso: el paso de lo concreto (el hecho real, comprobado) a lo abstracto (hipótesis normativa); el tránsito de la realidad fáctica a la norma jurídica. El punto de encuentro entre la hipótesis normativa y el hecho real se establece con la *subsunción* o el "encasillamiento" jurídico del *factum*; esto es, la operación a través de la cual el hecho real (identificado y comprobado: "*calificado*") se reconduce y encaja en alguna de las categorías normativas abstractamente tipificadas en el presupuesto legal, cuya comprensión y alcance en el *caso concreto* se establece en virtud de la interpretación»⁶.

RUIZ TOLEDANO ha puesto de manifiesto cómo en «nuestro país las dificultades se refuerzan porque no se ha dedicado especial atención a este tema y la propia terminología jurídica resulta más imprecisa que en los países de nuestro entorno. Por ejemplo, en el Derecho alemán se distingue entre hipótesis normativa (*Tatbestand*) y hecho real (*Sachverhalt*), tanto en el ámbito tributario como en el penal, de forma que la interpretación sería la determinación de los hechos abstractos de los casos que indudablemente están incluidos en la hipótesis normativa y la calificación sería determinar que el hecho real se incluye o no en dicha hipótesis»⁷.

Siguiendo a este autor⁸, podemos señalar que en la tarea de aplicación del Derecho intervienen las siguientes fases:

- a) Una percepción inicial de los hechos. Si esta percepción se realiza por un experto en Derecho, incluirá una primera valoración de los mismos que lleva a aproximarlos a categorías jurídicas.
- b) Valoraciones sustanciales tanto sobre los hechos y sus circunstancias, cuanto sobre algunos conceptos o términos recogidos en las normas⁹.
- c) Una vez fijados los hechos se pasan a calificar jurídicamente. Esa operación supone el convencimiento por parte de la persona que aplica la norma acerca de la posibilidad de la inclusión de los hechos calificados en el supuesto de hecho previsto en la norma elegida¹⁰.

2.1. El negocio jurídico indirecto en la Teoría General del Derecho.

Dentro de la doctrina civilística existe, como ha puesto de manifiesto GONZÁLEZ GARCÍA ¹¹, discrepancia en torno a la definición del «negocio indirecto». Su origen se encuentra en la doctrina alemana del siglo XIX e italiana de principios del siglo XX. En relación con el concepto de negocio jurídico indirecto nos dice BETTI ¹², citando a KOHLER, que en el negocio indirecto se quiere el negocio con todas sus consecuencias, pero para fines económicos que no son homogéneos con el propio negocio o con sus efectos jurídicos. La causa típica del negocio no es incompatible con la finalidad que persiguen las partes, sino simplemente «*incongruente*». No se oculta la realidad jurídica sino que *se oculta la realidad económica*. Se quiere el negocio pero no su causa típica, ya que se emplea al servicio y como medio de unos resultados económicos diferentes. DORAL y DEL ARCO ¹³ señalan que del anterior concepto se desprenden los siguientes caracteres:

- Es un negocio empleado para la consecución de un fin distinto a la intención última de las partes.
- El resultado obtenido no es incompatible con el tipo de negocio empleado para conseguirlo.
- Para conseguir dicho resultado ha sido preciso hacer un uso anómalo del negocio jurídico típico.

De acuerdo con el concepto de negocio indirecto que se plantea por la doctrina, se entiende que en un sistema causalista, como el nuestro ¹⁴, se hayan alzado voces como la de DE CASTRO ¹⁵, que lo consideran incompatible con los postulados del Derecho español; así tomando las palabras de ASCARELLI, dice que si existe negocio indirecto «cuando las partes recurren en el caso concreto a un negocio concreto y determinado para alcanzar consciente y consensualmente por su medio fines diversos a aquéllos típicos de la estructura del negocio mismo», este concepto plantea la dificultad técnica de dotar de relevancia jurídica al resultado práctico pretendido por las partes frente al papel que desempeña la causa en nuestro ordenamiento jurídico; partiendo de esta premisa, considera al negocio indirecto falto de contenido y superpuesto en su vertiente de anomalía negocial a las categorías patológicas indiscutibles: fraude de ley y negocio simulado, o a la de los negocios fiduciarios, según los casos.

FONSECA CAPDEVILA ¹⁶ ha puesto de relieve cómo la jurisprudencia se enfrentó desde los primeros momentos con la recepción del debate sobre el negocio indirecto en nuestro país; así señala cómo la Sentencia del Tribunal Supremo de 25 de mayo de 1944, prescindiendo de su configuración o no como categoría dogmática, asume el concepto de negocio indirecto, pero sin olvidar, desde la óptica rigurosa de la causa, la distinción tradicional entre negocios con causa lícita, los que lo son con causa ilícita, causa falsa o sin causa y los realizados en fraude de ley. Es la causa en sentido técnico la que confiere significado jurídico a los negocios y cualquier discordancia entre la estructura jurídica y la finalidad económica no tiene por qué privar de sus efectos al negocio jurídico realizado, salvo que mediante el mismo tenga lugar un fraude de ley.

Como señala este autor, la jurisprudencia posterior ¹⁷ se mantiene en esa línea aceptando la categoría de «negocios indirectos», reconociendo como modalidad de los mismos al negocio fiduciario –aquel que se concluye utilizando las partes un contrato regulado por el derecho positivo que adoptan externamente, con un fin distinto al expresado y por ello con la consciente discrepancia entre lo pactado y la intención práctica perseguida–, pero sin pronunciarse sobre la validez y eficacia de estos negocios, ya que para que puedan entenderse eficaces deberá descartarse que se ha producido un fraude de ley.

2.2. La simulación en la Teoría General del Derecho.

FERRARA define la simulación negocial como «*la declaración de un contenido de voluntad no real, emitida conscientemente y de común acuerdo entre las partes contratantes, para producir, con fines de engaño, la apariencia de un negocio jurídico que no existe o es distinto de aquel que realmente se ha llevado a cabo*» ¹⁸.

Para DE CASTRO ¹⁹, la simulación negocial existe cuando se oculta bajo la apariencia de un negocio normal otro propósito negocial; ya sea éste contrario a la existencia misma (simulación absoluta), ya sea el propio de otro tipo de negocio jurídico (simulación relativa). En el primer supuesto la declaración falsa encubre la carencia de causa (*colorem habet, substantiam vero nullam*), mientras que en el segundo supuesto, la declaración falsa encubre otro negocio, este último con causa verdadera (*colorem habet, substantiam vero alternam*).

Los requisitos esenciales para la validez de los contratos son el consentimiento de los contratantes, el objeto y la causa de la obligación que se establezca (art. 1.261 del Código Civil). Durante muchos años la doctrina entendió que la simulación era un vicio de la voluntad (al igual que el error, el dolo o la intimidación). Así, se identificó el vicio fundamental del negocio simulado con la carencia del consentimiento requerido por el artículo 1.261.1 del Código Civil, debido a la divergencia consciente entre la voluntad exteriorizada o declarada y la interna o real. Sin embargo, hoy se trata de una postura minoritaria.

El acuerdo simulatorio, como propósito deliberado de encubrir lo que no existe o es distinto de lo que se manifiesta, supone una voluntad real de engaño o simulación. Por ello, la doctrina mayoritaria actual, siguiendo a DE CASTRO, sitúa el vicio esencial del negocio simulado en la causa (arts. 1.261.3 y 1.276 del Código Civil dispone «*la expresión de una causa falsa en los contratos dará lugar a la nulidad, si no se probase que están fundados en otra verdadera y lícita.*»).

El Tribunal Supremo se ha decantado en esta polémica ²⁰, declarando con rotundidad que «*la simulación contractual se produce cuando no existe la causa que nominalmente expresa el contrato*» (STS de 31 de diciembre de 1998 –R.J.1998/9988– esta sentencia cita como antecedentes las SSTs de 1505-1983, 2-06-1983, 24-02-1986, 1-07-1988, 5 y 10-11-1988).

La doctrina, de una u otra forma, suele aceptar que en la simulación se produce la siguiente estructura:

1. El acuerdo o concierto simulatorio (*consilium simulationis*): es un acuerdo alcanzado entre las partes, con la finalidad de engañar, que permanece oculto a terceros.
2. El motivo del encubrimiento (*causa simulationis*): la intención disimulada sólo es conocida por quienes toman parte en el acuerdo simulatorio, y puede ser la de crear la apariencia de un negocio al que realmente no se quiso dar vida o la de encubrir otro negocio que se desea disimular.
3. Lo simulado o ficticio: es el producto formal ficticio del acuerdo simulatorio, vacío de contenido propio y carente de autonomía respecto de éste. Se trata, pues, de la declaración de voluntad simulada, que se exterioriza creando una apariencia frente a terceros. Se la suele denominar «negocio simulado», aunque quizá sería más correcto conceptualmente denominarlo «lo ficticio», «lo simulado», etc., ya que, dada la invalidez absoluta e ineficacia estructural de la que está aquejado, realmente no existe ningún negocio jurídico.
4. Eventualmente (caso de simulación relativa), un negocio disimulado.

De los elementos estructurales reseñados, resultan esenciales los que se contienen en el apartado primero: acuerdo o concierto simulatorio y la finalidad de engañar:

Se acuerda que las manifestaciones plasmadas en el contrato o negocio simulado no son queridas realmente por las partes. Por ello, la simulación requiere la existencia de un previo acuerdo entre dos o más personas por el que se emite una declaración de voluntad no real para crear la apariencia de un acto o negocio jurídico que no existe o es distinto del llevado a cabo. Se produce, pues, una divergencia consciente y deliberada entre lo querido por las partes y lo reflejado externamente en el negocio que se simula, con el fin de crear una apariencia jurídica que oculte a terceros y la verdadera voluntad de las partes. Este convenio suele ser verbal y su conocimiento queda circunscrito a las partes.

Dicho acuerdo persigue engañar a una tercera persona ajena al contrato o negocio realizado. La simulación supone un engaño malicioso mediante la creación de un artificio formal meramente aparente.

No parece posible entender que el engaño simulatorio pueda resultar de la mera negligencia. Tampoco el mero error, aunque sea concurrente de las partes, puede concebirse como simulación, dado el carácter consciente de ésta.

En cambio, tal y como señala RUIZ TOLEDANO ²¹, no son características definidoras de la simulación la intención de dañar, la intención de violar un precepto legal, ni la ocultación. La finalidad de engaño no puede confundirse con la intención de dañar los derechos de terceros. Normalmente se dará, pero no es necesario. Así, por ejemplo, su finalidad podría ser simplemente evitar la noto-

riedad. Tampoco se puede confundir la finalidad de engañar con la intención de violar una norma legal. El fin realmente perseguido por las partes normalmente será ilegal o ilícito, pero puede ser también un fin lícito y legítimo.

Por su parte, como pone de manifiesto ZORNOZA PÉREZ²², la ocultación es inherente a la simulación. Pero no es suficiente para definirla, puesto que pueden darse algunos supuestos en los que la ocultación podría ser legítima, como ocurre en el caso de actuación por medio de mandatario que actúa en nombre propio. Por ello, la doctrina insiste en la importancia del acuerdo simulatorio, que supone la voluntad común de las partes sobre el carácter meramente aparente de las declaraciones de voluntad que realizan.

Tal y como se deduce de la definición de simulación, ésta puede ser de dos tipos: absoluta y relativa:

La simulación es absoluta cuando las partes se ponen de acuerdo para aparentar la realización de un negocio, pero su intención no es celebrar ninguno. En este caso, pues, no existe negocio alguno, solamente una apariencia del mismo²³.

La simulación es relativa cuando las partes realizan un negocio jurídico pero aparentan haber celebrado otro distinto. En este caso, existe un negocio realmente realizado pero que se disimula a la vista de terceros, y un negocio aparente. En la simulación relativa, se puede aparentar tan sólo algunos de los elementos o aspectos del contrato, sea el objeto (así, un contrato de compraventa que oculte una donación), las partes que intervienen (la utilización de un testafarro) o las condiciones del contrato (el falseamiento del precio que figura en las facturas). Éstos son los supuestos conocidos como «simulación parcial». El grado de falsedad del negocio simulado puede ser diverso, al proyectarse sobre los distintos requisitos y elementos negociales, de tal forma que el efecto negativo de la simulación, que supone la validez de lo «real», dependerá del carácter más o menos esencial del requisito o presupuesto alterado, puesto en relación con los elementos o contenido necesario del contrato, entendido éste causalmente, como conducta imprescindible para realizar la función económica objetiva correspondiente al tipo contractual y alcanzar el fin perseguido por las partes. Así los efectos de la simulación parcial no resultan homogéneos, en algunos casos dado el carácter esencial del elemento sobre el que recaiga entenderemos que hay simulación relativa, con los efectos asociados a la misma, en otros casos bastará con la mera corrección del dato incorrecto o falso.

La prueba de la simulación siempre es difícil, como señala RUIZ TOLEDANO²⁴, sería aconsejable cierta flexibilización en esta materia, ya que, al permanecer ocultos, bajo las figuras negociales simuladas, los verdaderos motivos, sólo conocidos por las partes.

Por lo que se refiere a los efectos de la simulación, tanto en la simulación absoluta como relativa se da un negocio ficticio o simulado, que resulta inexistente al carecer de causa a tenor de lo dispuesto en el artículo 1.276 del Código Civil; sin embargo, mientras en la simulación absoluta el efecto se circunscribe a la inexistencia del negocio simulado, en la simulación relativa existe, además, un negocio disimulado u oculto, que es el que será eficaz, si se apoya en una causa verdadera y lícita.

2.3. Concepto de fraude de ley en la Teoría General del Derecho.

El artículo 6.4 del Código Civil 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 hubiera tratado de eludir»*.

El fraude de ley no se limita al Derecho Civil, ni siquiera al Derecho Privado en general. La razón de su inclusión en el Título Preliminar del Código Civil se justifica porque en el mismo se regulan normas de carácter general. El artículo 11.2 de la Ley Orgánica del Poder Judicial que dispone que *«Los Juzgados y Tribunales rechazarán fundadamente las peticiones, incidentes y excepciones que se formulen con manifiesto abuso de derecho o entrañen fraude de ley o procesal»*.

Aunque se le denomina fraude de «ley», este término se emplea en sentido amplio, equivalente a «norma», como se deduce del artículo 6.4 del Código Civil.

La doctrina civilista ha discutido si el fraude de ley precisa o no un propósito o intención específico de burlar la norma aplicable, existiendo dos posiciones:

- Postura subjetiva: se basa en que las expresiones que «persigan» y a «tratado de eludir» que figuran en el artículo 6.4 del Código Civil parecen referirse a la intención o propósito.
- Postura objetiva: se fundamenta en que la finalidad de esta figura es precisamente el cumplimiento de las normas, y que, por tanto, basta que el acto defraude efectivamente la norma, con independencia de la intención. Es la posición mayoritaria en la doctrina y por la que se decanta la jurisprudencia.

El efecto del fraude de ley en el ámbito civil es la aplicación de la norma defraudada.

2.4. Distinción entre simulación y fraude de ley.

Una vez delimitado el concepto de simulación y de fraude de ley en la Teoría General del Derecho, se constata que si bien la distinción teórica entre una y otra figura resulta sencilla, la realidad nos demuestra que no es fácil delimitar la existencia de fraude de ley y de simulación en muchos casos ya que, de ordinario, los negocios anómalos se simultanean o yuxtaponen en operaciones complejas.

En el ámbito civil, la doctrina más autorizada ha señalado la conexión existente entre el fraude de ley y la simulación. Así, DE CASTRO Y BRAVO indica que resulta inadecuado «el empeño de enfrentar disyuntivamente los negocios anómalos», dado que se trata «de anomalías que pueden recaer conjuntamente sobre el mismo negocio jurídico». Señala, asimismo, que la figura del fraude

suele estar indisolublemente unida a la de la simulación, «en el Derecho común, la figura del fraude se considera indisolublemente unida a la simulación; siendo de uso ordinario la máxima: *"Tot modis committitur simulatio quot modis committitur fraus"*». Observa que modernamente «se ha creído conveniente oponer la simulación al negocio en fraude, referida la una al negocio inexistente y el otro a un negocio real y con fin indirectamente buscado. Lo que ha llevado a sostener la incompatibilidad conceptual entre ambas figuras, en el sentido de que ilícito y fraudulento podrá serlo tan sólo el negocio disimulado. Esta observación, aunque exagerada, sirve para destacar la necesidad del negocio en fraude. Puede haber una simulación no fraudulenta y un negocio en fraude no disimulado. Mas como al negocio en fraude le distingue lo torcido o anómalo del proceder que se sigue, regularmente incluirá una ocultación o simulación». «Dejando aparte la posibilidad más teórica que práctica del fraude "desvergonzado", los negocios en fraude de ley ocultan o disimulan una parte del negocio, aquella en que se encuentra lo ilícito del resultado perseguido»²⁵.

Las dificultades de deslindar las dos figuras nos reconduce al género común del abuso de derecho que está en el origen de todas las anomalías negociales.

3. LAS TÉCNICAS ANTI-ELUSIVAS PREVISTAS EN LA LEY GENERAL TRIBUTARIA Y SU APLICABILIDAD AL PROCEDIMIENTO DE RECAUDACIÓN

3.1. La calificación en los procedimientos tributarios.

En procedimientos como los tributarios, en la mayoría de los casos, la iniciación del procedimiento por el propio contribuyente supone una primera auto-aplicación de la norma, efectuando una primera calificación de los hechos e interpretación de las disposiciones normativas aplicables; en segundo término la Administración comprueba que la aplicación efectuada por el contribuyente es la correcta, pudiendo corregir la interpretación del contribuyente o recalificar los hechos y determinar que la norma en la que deben ser subsumidos es otra distinta; esa tarea administrativa es, asimismo, revisada por los órganos de la jurisdicción económico-administrativa, sometiéndose, en definitiva, todo este proceso a un ulterior control jurisdiccional.

Cuando la Administración y, en última instancia, los órganos del Poder Judicial revisan las calificaciones que previamente han realizado, los administrados (en el primer supuesto), o tanto éstos como la propia Administración (en el segundo supuesto), la primera dificultad con la que cuentan es la propia determinación de los «hechos reales», los que han acaecido realmente ya que deben partir de los «hechos aducidos» por los administrados, que han efectuado un primer proceso aplicativo de la norma, interviniendo en su calificación jurídica la inevitable consideración de la carga tributaria derivada de la elección de la norma aplicable.

En relación con esta cuestión y refiriéndose a la función calificadora de la Administración, señala CASADO OLLERO, «la función cognoscitiva y calificadora de la administración, ni se limita a los hechos determinantes de la existencia y cuantía de las prestaciones tributarias, sino que se extien-

de, genéricamente, a *todos los hechos fiscalmente relevantes para la gestión de los tributos*», junto a ello, sigue señalando este autor, «el verdadero objeto de la actividad cognoscitiva y calificadora de la Administración es la *realidad* de los hechos efectivamente producidos, y no la *representación* que de ellos proporciona el contribuyente a través de sus declaraciones tributarias y su documentación contable»²⁶.

3.1.1. La calificación en la Ley General Tributaria antes de la reforma operada por la Ley 25/1995, de 20 de julio. La doctrina del negocio indirecto.

La LGT regulaba la calificación en el artículo 25, precepto que señalaba:

«1. El Impuesto se exigirá con arreglo a la verdadera naturaleza jurídica o económica del hecho imponible.

2. Cuando el hecho imponible consista en un acto o negocio jurídico, se calificará conforme a su verdadera naturaleza jurídica, cualquiera que sea la forma elegida o la denominación utilizada por los interesados, prescindiendo de los defectos intrínsecos o de forma que pudieran afectar a su validez»²⁷.

3. Cuando el hecho imponible se delimite atendiendo a conceptos económicos, el criterio para calificarlos tendrá en cuenta las situaciones y relaciones económicas que, efectivamente existan o se establezcan por los interesados, con independencia de las formas jurídicas que se utilicen.»

Uno de los aspectos positivos de tal precepto es que contenía una regla general sobre calificación²⁸, siendo, sin embargo, muy criticado por la doctrina en dos aspectos distintos, en primer término: que se incluyera en la sección relativa a la interpretación y, en segundo lugar, que la redacción del apartado tercero diese lugar a la discusión relativa a la posibilidad de una «calificación económica», distinta de la «calificación jurídica», según el hecho imponible afectase a conceptos jurídicos o económicos²⁹.

Los temores de la doctrina se manifestaban con una doble orientación: de una parte, se señalaba que podía dar lugar a la aplicación analógica de normas sin las debidas cautelas y, de otra parte, se aducía que permitía una discrecionalidad en la calificación de los hechos imponibles que podía considerarse equivalente a la «interpretación económica». Lo cierto es que, como señala RUIZ TOLEDANO, dicho precepto no tuvo demasiada trascendencia hasta finales de los ochenta, en que sirvió de base a la doctrina del Tribunal Económico-Administrativo Central (en adelante, TEAC) sobre el negocio indirecto. Doctrina que sirvió de fundamento a un uso, en ocasiones de forma indiscriminada por parte de la Inspección de los tributos, «para justificar las actas incoadas a los obligados tributarios en los supuestos más variados. Las opiniones fueron, en general, negativas y llevaron a la modificación de este artículo, así como a la creación de un apartado 2 en el artículo 28, según se desprende del trámite parlamentario de la Ley 25/1995»³⁰.

A finales de los ochenta una serie de operaciones mercantiles y financieras van a originar una etapa especialmente conflictiva para la Administración Tributaria; la revisión por parte del TEAC de las actuaciones de la Administración Tributaria va a dar lugar a la conflictiva doctrina del TEAC sobre los negocios indirectos ³¹, doctrina que, para un elevado número de comentaristas, constituye un cauce para soslayar el procedimiento de declaración de fraude de ley –al que nos referiremos más adelante–. El TEAC en la Resolución de 2 de febrero de 1994 nos resume su doctrina sobre el negocio indirecto, que sería aquel en el que las partes celebran un contrato típico, regulado por el ordenamiento positivo, que adoptan externamente con objetivo distinto al expresado, con la intención de alcanzar, en la práctica, un fin distinto del que le resulta peculiar y propio; en estos casos, distingue la doctrina, los efectos directos del negocio en cuestión son los que corresponden a la causa del contrato típico celebrado y los indirectos a los motivos, intención final o resultado buscado realmente por los contratantes y que, normalmente, no se obtiene a través de aquel contrato típico, por lo que, más que de causa y motivo, o de fines directos e indirectos del negocio, bien podría hablarse de medio (el contrato típico) y resultado (el fin perseguido a través de aquél); que estos elementos subjetivos y objetivos, definidores del negocio jurídico indirecto. Este negocio, así considerado se distingue, a juicio del TEAC, del fraude de ley y de la simulación; así, en esta misma Resolución, señala el TEAC que la aplicación del transcrito artículo 25 no está supeditada a la condición de que la denominación de los contratos o la estructuración formal de los negocios sean una pura ficción de las partes, puesto que ello significaría tanto como identificar negocios indirectos con negocios simulados, extremo este inaceptable doctrinalmente y que hace necesario distinguir, al igual que se ha hecho entre negocio indirecto y negocio en fraude a la ley, entre aquél y el negocio simulado, conceptos que no pueden mezclarse ni confundirse dado que en el negocio indirecto nada se finge ni se oculta y existe «un motivo que intencionalmente supera al fin propio del negocio sin que exista desproporción entre éste como medio y aquél como fin».

La doctrina del TEAC acerca del negocio indirecto ha dado lugar a numerosos estudios de la doctrina tributarista sobre el negocio indirecto.

Gran parte de las críticas a la doctrina del negocio jurídico han sido comunes a las efectuadas a la interpretación económica, por todos recordemos en este punto lo que señalaba SAINZ DE BUJANDA ³², cuando afirma que el impuesto debería exigirse siempre de acuerdo con la verdadera naturaleza jurídica del hecho imponible, por ello el artículo 25 LGT sólo podría tener verdadero rigor conceptual si hubiera efectuado dicha manifestación, lo cual no empece que después se pueda distinguir los diversos elementos que pueden componer el hecho imponible, señalando criterios interpretativos para diversas hipótesis que puedan darse. En esta misma línea, GARCÍA NOVOA ³³ ha señalado que si bien el artículo 25.3 LGT antiguo podía posibilitar la interpretación económica, el uso de la misma suponía una violación del artículo 23.1 LGT que no podía posibilitar dicha interpretación como una alternativa al fraude de ley ³⁴. Para FALCÓN Y TELLA ³⁵ la doctrina y la jurisprudencia han superado la interpretación económica, señalando este autor que el antiguo artículo 25 LGT no permitía una interpretación arbitraria basada en la realidad económica, así el artículo 25.3 LGT antiguo autorizaba a prescindir de las formas jurídicas empleadas por los administrados, pero atendiendo siempre a las categorías jurídico-tributarias, establecidas en las normas jurídico-tributarias.

Otro de los aspectos del debate se centra, básicamente, en el análisis de la autonomía del negocio indirecto frente al fraude de ley. La doctrina tributarista, mayoritaria, siguiendo la doctrina civilística predominante, afirma que si bien el negocio indirecto incluye los negocios en fraude de ley, esta última categoría no agota el ámbito del negocio indirecto, que carece de régimen jurídico unitario para todos los supuestos que se incluyen en él.

Desde este punto de vista, DELGADO PACHECO sostiene que «el negocio indirecto constituye un tipo más controvertido de negocio anómalo y de perfiles más difusos. Esta creación de la dogmática civil italiana, supone la existencia de un negocio real no simulado, que no plantea tampoco ningún problema de aplicación de normas, pero en el cual los motivos que han llevado a las partes a celebrar el negocio son tan contradictorios con su causa típica o ajenos a la misma, sin perjuicio de la concurrencia de ésta, que el negocio ha de calificarse como anómalo. Así el negocio indirecto encuentra difícil cabida propia en este terreno y en muchas ocasiones se predica de supuestos reconducibles a la simulación, la fiducia, al negocio en fraude de ley o a la pura intrascendencia de los motivos del negocio existiendo una causa lícita del mismo»³⁶.

Por su parte Eusebio GONZÁLEZ nos señala que se entienden las críticas al negocio indirecto ya que «es evidente que el mismo ofrece una vía demasiado fácil para la realización de actos contrarios a los queridos por la ley», por lo que «cuando se trata de precisar sus límites, forzosamente hemos de movernos en una zona colindante al fraude de ley»³⁷.

De manera más contundente, ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA³⁸ señaló que el negocio jurídico indirecto era «huérfano de contenido propio», que es reconducible a un elenco de casos donde la diferenciación con el fraude de ley no resulta posible.

Para la mayor parte de la doctrina tributarista, las modificaciones operadas por la reforma de la Ley 25/1995 impiden aplicar la doctrina del negocio indirecto, a su entender ésta ha sido la intención del legislador, según se desprende de los debates parlamentarios³⁹.

Los Tribunales Económico-Administrativos han seguido empleando este recurso a supuestos de hecho acaecidos en un momento anterior a la entrada en vigor de la modificación, aunque como señala RUIZ TOLEDANO⁴⁰, la aplicación de las normas debe hacerse por los órganos administrativos o judiciales, teniendo en cuenta las normas sobre aplicación vigentes en el momento en que el acto de aplicación se produce.

Los pronunciamientos jurisdiccionales, recaídos en los recursos contencioso-administrativos interpuestos contra las Resoluciones en las que se aplica la doctrina del negocio indirecto tampoco son muy clarificadores; la Audiencia Nacional ha ratificado el uso de esta categoría sin aclarar demasiado el régimen jurídico del recurso a la misma. Por su parte el Tribunal Supremo se ha pronunciado sobre los supuestos de hecho calificando éstos de acuerdo con su auténtica naturaleza, sin recurrir al empleo de la categoría de los negocios indirectos, aunque la sentencia recurrida lo hubiera hecho⁴¹.

3.1.2. La calificación en la vigente Ley General Tributaria.

La LGT en su actual redacción ha suprimido toda mención expresa a la calificación, aunque puede decirse que ha recogido el contenido del antiguo artículo 25.2, en el vigente artículo 28.2 cuyo tenor literal es el siguiente:

«El tributo se exigirá con arreglo a la naturaleza jurídica del presupuesto de hecho definido por la ley, cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hayan dado, y prescindiendo de los defectos que pudieran afectar a su validez.»

Como pone de manifiesto CASADO OLLERO ⁴², son dos los apuntes que cabe efectuar en relación con la nueva regulación: el primero vendría dado por la omisión de toda referencia expresa a la «calificación», si bien el texto del precepto describe la función calificadora, ahora bien, se suprime cualquier referencia a la calificación de los presupuestos de hecho que el legislador define o delimita atendiendo a «conceptos económicos». El segundo viene determinado por lo que perdura: la reducción de la actividad calificadora al hecho imponible aunque aluda al «presupuesto de hecho definido por la ley», no en vano se ubica en el artículo 28 LGT cuyo apartado primero contiene la definición legal de «hecho imponible»: «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» ⁴³.

Critica este autor el doble planteamiento reduccionista señalando, respecto de la primera cuestión, que el recelo frente a la interpretación económica ha determinado que se acabe por prescindir de toda referencia al sustrato económico que impregna parte de la materia tributaria; así, citando a ALBIÑANA, señala que en la actual redacción del artículo 28.2 LGT llama la atención que todo presupuesto de hecho definido por la ley tenga naturaleza jurídica; pues una cosa es que quepa el análisis jurídico del hecho imponible y otra muy distinta que los hechos-no jurídicos tengan naturaleza jurídica, como si las definiciones legales impregnaran de juridicidad todo lo definido ⁴⁴. Para ALBIÑANA, en el artículo 28.1 LGT se prevén dos tipos de hechos imposables, los jurídicos y los económicos; «cuando la ley tributaria describe el hecho imponible remitiéndose a un acto o negocio jurídico hay que analizar la sustancia jurídica, si se remite a un presupuesto de carácter económico, se ha de calificar conforme a su sustancia o realidad económica» ⁴⁵.

Otro sector de la doctrina, en la línea del pensamiento del profesor SAINZ DE BUJANDA ⁴⁶, celebra la supresión de toda mención a la calificación atendiendo a los aspectos económicos del hecho imponible, ante el temor al resurgimiento de la denominada «interpretación económica» ⁴⁷, si bien es cierto que, en su propuesta, CASADO OLLERO se cuida de señalar siempre que el proceso de calificación de los hechos e interpretación de la norma debe efectuarse en el ámbito del más estricto respeto al principio de legalidad, aunque reconociendo que «el hecho imponible es un hecho jurídico de sustancia económica» (nos dice citando a VICENTE-ARCHE) o una «realidad económica normativizada» (citando a E. GONZÁLEZ) ⁴⁸.

Para nosotros, ambos puntos de vista coinciden en que debe aplicarse la norma de acuerdo con los principios constitucionales, entre ellos el de legalidad y el de capacidad económica, si bien para los primeros es suficiente el empleo de los métodos sociológico y teleológico, mientras que los segundos preferirían prescindir de prejuicios frente a los aspectos económicos subyacentes en la materia tributaria.

En cuanto al segundo de los aspectos, como señala RUIZ TOLEDANO, «al aplicar cualquier norma tributaria debería calificarse jurídicamente la situación de la vida real (hecho concreto) dentro de lo previsto por la norma (supuesto de hecho), para atribuir a aquélla la consecuencia prevista en ella.»⁴⁹.

Es evidente que esto es cierto, lo que ocurre es que en el momento presente la función calificadora de la Administración Tributaria –salvo que se efectúe con ocasión de una consulta tributaria⁵⁰–, se ve precedida de la previa calificación de los administrados⁵¹, de tal forma que, cuando definimos el régimen jurídico de la potestad administrativa calificadora, estamos definiendo el alcance de la potestad de «recalificación» de la que se ha dotado a la Administración, como parte integrante de la auto-tutela declarativa, la cuestión decisiva es si dicha potestad es ejercitable más allá del ámbito del hecho imponible y si es así, si cabe su empleo con ocasión del ejercicio de la potestad de auto-tutela ejecutiva.

Siguiendo el análisis que efectúa RUIZ TOLEDANO⁵² la doctrina tributarista no ha llegado al consenso en relación con el alcance de la potestad de calificación ejercida por la Administración Tributaria. Las posturas las clasifica del modo siguiente:

a) Posiciones estrictas⁵³:

Para estos autores la calificación a la que se refiere el artículo 28.2 LGT se caracteriza por las siguientes notas:

- Sólo se refiere a la calificación en relación con el hecho imponible del tributo.
- A efectos tributarios debe aceptarse la calificación jurídica procedente conforme al Derecho Privado, salvo que se demuestre que el legislador fiscal ha atribuido a los términos un sentido distinto. De esta forma, cuando el apartado señala que no tiene importancia la forma o denominación se refiere, respectivamente, a los aspectos del negocio que no afectan a su contenido o tipo negocial (por ejemplo los términos utilizados por las partes) y el nombre concreto del mismo (los contratos son lo que son con independencia de la denominación otorgada por las partes). Respecto de la última frase que ordena prescindir de los defectos que pudieran afectar a su validez, este grupo de autores atribuye su inclusión a la tradición proveniente del impuesto sobre transmisiones y que se justificaría en el principio de capacidad económica.
- La Administración sólo puede «recalificar» por los mecanismos previstos legalmente en los artículos 24 (fraude de ley) y 25 (simulación), sin que el apartado 2 del artículo 28 LGT pueda ser empleado para estos fines.

b) Posiciones amplias ⁵⁴:

Para estos autores la expresión «presupuesto de hecho definido por la ley» no tiene un alcance limitado al hecho imponible, ya que el legislador ha sido consciente de que en la actualidad son las restantes normas que configuran el tributo las que contienen los presupuestos con mayor capacidad calificadora de los hechos. Por ello una vez aclarados los «hechos reales», éstos deben ser contemplados a través del prisma de la norma aplicable y, que siendo en este caso la norma «tributaria», debe postularse la «autonomía de la calificación tributaria», ya que la calificación desde otras normas del ordenamiento jurídico origina incongruencias y desigualdades.

Desde esta postura doctrinal serían supuestos específicos de calificación los regulados en los artículos 24 y 25 LGT.

A la clasificación efectuada por este autor podríamos añadir una tercera categoría:

c) Posiciones eclécticas:

Consideramos encuadrable en este grupo a RUIZ TOLEDANO; para este autor la calificación en Derecho Tributario participa de las siguientes notas:

- Constituye una fase imprescindible para la aplicación de toda norma jurídica, incluida la tributaria, aunque a veces se realice de forma automática y pase desapercibida.
- Dentro de la configuración de los tributos existen múltiples elementos, además del hecho imponible que condicionan la obligación tributaria (sujeto pasivo, base imponible, base liquidable, tipo de gravamen). Aunque es cierto que el hecho imponible tiene una gran importancia, hay otros elementos u obligaciones que resultan decisivos en la práctica (pone como ejemplo la obligación de retener).
- La mayor parte de las ocasiones hay una previa calificación por parte de los particulares, de tal modo que la Administración lo que efectúa es una «recalificación», concepto que no se restringe a las técnicas anti-elusivas por simulación o fraude de ley, sino que el artículo 28.2 puede ser utilizado para recalificar jurídicamente determinados supuestos en los que la manipulación ha afectado a la forma o a la denominación del contrato.
- La calificación en Derecho Tributario no se diferencia de la calificación en el resto de las ramas del ordenamiento jurídico. Los autores que propugnan la autonomía calificadora lo hacen para solventar algunos problemas, tales como las remisiones normativas, con acierto RUIZ TOLEDANO, señala que en tales casos tenemos un problema de interpretación de la norma, más que de calificación de los hechos, acción que siempre será idéntica en todas las ramas del ordenamiento jurídico.

Sobre la base de las notas reseñadas, podemos señalar que, para este autor, la calificación en Derecho Tributario no difiere de la Teoría General del Derecho y es un elemento imprescindible de la aplicación de toda norma jurídica. Resulta indiferente si el artículo 28.2 LGT se refiere al hecho imponible, porque esa circunstancia no afecta a la premisa anterior.

Parecida es la posición que adopta CASADO OLLERO⁵⁵. Este autor parte del tenor literal del artículo 28.2 LGT, que señala que el tributo «se exigirá», esto es, se gestionará, liquidará y recaudará, «con arreglo a la naturaleza jurídica del presupuesto de hecho definido por la ley». Si en estas últimas palabras se encuentra ubicada la función calificadora de la Administración, la aplicación de esta técnica debe permitirse en todos los procedimientos en los que se proceda a la exigencia de los tributos.

Tanto RUIZ TOLEDANO como CASADO OLLERO llegan a parecidas conclusiones propugnando el uso de la técnica de la recalificación para luchar contra los negocios jurídicos anómalos cuyo empleo suponga una menor tributación. Los autores citados se separan en un punto; para CASADO OLLERO, el procedimiento debería utilizar las instituciones del Derecho Común, si bien teniendo siempre presente que la Administración Tributaria, a través de la recalificación, no puede sustituir al legislador tributario intentando dar virtualidad a su particular idea de justicia tributaria, la actividad recalificadora debe quedar sometida severamente al principio de legalidad y no sólo al de capacidad económica, y ser objeto de control jurisdiccional independiente. Por el contrario, RUIZ TOLEDANO propugna *de lege ferenda* una radical separación de las categorías civiles, configurando un mecanismo basado en principios y criterios estrictamente tributarios, aunque se apresura a señalar que ello no supone integrar categorías alemanas como el abuso de derecho, ya que quizá no tengan encaje en el Derecho español.

Bajo nuestro punto de vista, en la aplicación de toda norma es preciso calificar el supuesto de hecho, ahora bien, la norma estudiada establece, aunque no lo diga, la posibilidad de la Administración en el ejercicio de su potestad de autotutela-declarativa de recalificar el supuesto de hecho al que se pretende aplicar la normativa tributaria, potestad que debe circunscribirse al ámbito del presupuesto generador de obligaciones tributarias y no sólo de aquellos determinantes de la obligación de pagar tributos –esto es de los hechos imponibles–, sino de aquellas otras obligaciones como la de retener o efectuar ingresos a cuenta, que han ido surgiendo tras la entrada en vigor de la LGT vigente, de la mano de la normativa aplicable a cada uno de los tributos. Dentro de este ámbito, la ley somete a un régimen especial la recalificación del supuesto de hecho cuando se dan las notas definidoras del fraude de ley o de la simulación a las que luego nos referiremos. No compartimos, por ello, la opinión de RUIZ TOLEDANO o de CASADO OLLERO, que entienden que correctamente interpretada la normativa vigente permite utilizar la potestad de «recalificar» a todo el procedimiento de gestión entendido en sentido amplio: gestión, inspección y recaudación de los tributos, sin perjuicio de que al aplicar normas tributarias en estos procedimientos estemos efectuando constantemente calificaciones de los supuestos de hecho subsumibles en las normas tributarias. Desde nuestro punto de vista, con la normativa en vigor, esto no resulta posible, sin perjuicio de que *de lege ferenda* seamos plenamente partidarios de dicha posibilidad.

3.2. La simulación en los procedimientos tributarios.

La reforma operada por la Ley 25/1995, de 20 de julio, de modificación parcial de la LGT, dio nueva redacción al artículo 25 que pasa a tener el siguiente tenor literal:

«En los actos o negocios en los que se produzca la existencia de simulación, el hecho imponible gravado será el efectivamente realizado por las partes, con independencia de las formas o denominaciones jurídicas utilizadas por los interesados».

Este precepto carece de antecedentes en la normativa tributaria, lo que no significa que no se pudiera reaccionar contra los negocios simulados en perjuicio de la Administración Tributaria, aunque esta reacción debiera ampararse en el antiguo artículo 25 LGT ⁵⁶. En relación con esta cuestión CHECA GONZÁLEZ ⁵⁷ nos dice que el vigente artículo 25 nada añade a lo que manifestaba en el antiguo artículo 25, apartados 2 y 3, rectamente interpretado ⁵⁸.

Por el contrario, para otros autores, como ZORNOZA PÉREZ ⁵⁹, no es evidente que la anterior redacción del artículo 25 LGT permitiera recoger los supuestos de simulación a efectos tributarios, y señalan que dichas dudas se acentúan si se considera que, tras regular directamente la simulación en el actual artículo 25, se mantiene, con algunos matices, el contenido del primitivo artículo 25.2 en el vigente artículo 28.2, lo que carecería de sentido e implicaría una redundancia.

Probablemente, nos señala ZORNOZA PÉREZ ⁶⁰, «las dudas relativas a la incardinación de la simulación en el antiguo artículo 25 LGT pueden contribuir a explicar que, con motivo de la discusión de las enmiendas que proponían la supresión del artículo 25.3 y la reformulación de su apartado 2 en un nuevo artículo 28.2, se presentaran en Comisión enmiendas transaccionales de las que resultó la redacción del artículo 25 finalmente incorporada a la Ley 25/1995, cuya similitud con la norma contenida en el parágrafo 41 de la Ordenanza alemana de 1997 es más que notable.» ⁶¹.

El artículo 25 LGT vigente no define qué se entiende por simulación, sino que se limita a regular, para el caso de que tenga lugar, los efectos que derivarán de la misma en el ámbito tributario. Por ello se hace preciso partir del concepto de simulación en Derecho Civil. Como señala ROSEMBUIJ, «la simulación tributaria, de indudable matriz civil, se confronta con la determinación de su contenido, y sobre todo circunscribiendo sus fronteras» ⁶².

Tomando como punto de partida el concepto civil de simulación intentaremos definir las posibles particularidades de esta figura en el Derecho Tributario.

3.2.1. *Ámbito de la simulación en Derecho Tributario.*

La primera cuestión que se plantea es la relativa al ámbito de la simulación tributaria.

En Derecho Civil la simulación se encuadra en el ámbito de los negocios jurídicos. De ahí que algunos autores se hayan decantado por restringir el ámbito de la figura tributaria a los negocios jurídicos⁶³, sin embargo, frente a esta opinión se alza el propio tenor literal de la norma que se refiere a «actos o negocios jurídicos».

Para ZORNOZA⁶⁴ la referencia a «actos y negocios jurídicos» es paralela a la contenida en la Ordenanza Tributaria alemana, parágrafo 41.II que alude a «los negocios simulados» (*Scheingeschäfte*) y a «las actuaciones ficticias» (*Scheinhandlungen*), señalando que entre estas últimas estarían incluidas la simulación de un punto de conexión determinante de la obligación de pago en una determinada localidad del Impuesto sobre vehículos de tracción mecánica, o incluso las actuaciones dirigidas a generar la apariencia de residencia de una persona jurídica en un determinado territorio de baja tributación para eludir la correspondiente al territorio de residencia real.

Consideramos que, en efecto, el ámbito del concepto tributario de simulación excede del civil, pero nos parece más convincente la opinión que manifiesta ROSEMBUJ⁶⁵. Según este autor, puede aplicarse a los actos o negocios jurídicos entendiendo por los primeros las declaraciones unilaterales recepticias⁶⁶ y por los segundos los contratos bilaterales o multilaterales. Este mismo autor niega que pueda aplicarse a los hechos jurídicos: «los hechos no pueden ser calificados de simulación, sino, a lo sumo, de fraude a la ley, si no son ilícitos, y si lo fueran, directamente como elemento material de algún tipo de infracción tributaria». Desde este punto de vista, la fijación de la residencia o sede de actividad en determinado Estado o la elección del lugar de celebración del contrato pueden conllevar un fraude de ley, pero no una simulación.

3.2.2. *Elementos de la simulación.*

En Derecho Civil la simulación supone básicamente un acuerdo con fines de engaño, que puede ser lícito o ilícito. Como señala CARCABA⁶⁷, en el plano civil engaño no es daño, porque la simulación puede perseguir sustraer a la curiosidad de los demás la naturaleza de un negocio jurídico.

Para CARCABA, ROSEMBUJ⁶⁸ y RUIZ TOLEDANO⁶⁹, la simulación en Derecho Tributario supone, además, la finalidad de causar un perjuicio a la Hacienda Pública, fundamentalmente evitando mediante la apariencia creada tener por realizado el hecho imponible, ya que en otro caso la simulación sería irrelevante a efectos tributarios, así ROSEMBUJ nos dice: «La *causa simulationis* tributaria consiste en el incumplimiento intencional de la deuda tributaria válidamente originada por la realización del hecho imponible. Es un medio predirigido a la evasión fiscal (...) Los actos y negocios simulados impiden que se desplieguen los efectos jurídicos del hecho imponible que corresponden al acuerdo de simulación efectivo y verdadero celebrado entre las partes. Simular, en sentido enfático, es evadir, que no eludir, esquivando la aplicación de la norma tributaria».

3.2.3. Clases de simulación.

3.2.3.1. Absoluta y relativa.

Por lo que se refiere a las clases de simulación que permite apreciar el artículo 25 LGT, algunos autores como CHECA GONZALEZ ⁷⁰ entienden que el artículo 25 LGT se restringe a la simulación relativa, y no resulta aplicable a la simulación absoluta, dado que residencia el hecho imponible en lo «efectivamente realizado por las partes»; por el contrario, FERREIRO LAPATXA ⁷¹ entiende que el artículo 25 LGT sólo puede aplicarse en el caso de simulación absoluta, y que la simulación relativa debe identificarse con el negocio en fraude de ley.

No obstante, la mayoría de la doctrina (PALAO TABOADA ⁷², PÉREZ ROYO ⁷³, ROSEMBUJ ⁷⁴) considera que dicho artículo es aplicable tanto a la simulación absoluta como a la relativa, dado que la regulación tributaria se fundamenta en la civil, que el espíritu y finalidad de la norma abarca a ambos tipos de simulación y que, con independencia del posiblemente equívoco tenor literal del precepto, lo efectivamente realizado no sólo puede ser otro negocio jurídico que se oculta (simulación relativa) sino también «la nada jurídica» (simulación absoluta), como señala ROSEMBUJ, «en la simulación absoluta se producen efectos jurídicos derivados del acuerdo de simulación, que no del acto o negocio simulado».

3.2.3.2. Simulación relativa parcial: subjetiva, objetiva y formal.

También cabe plantearse si cabe que la simulación afecte a alguno de los elementos del acto o negocio. Tal y como hemos puesto de relieve, cuando la falsedad afecta sólo a alguno de los elementos del acto o contrato realizado, los efectos de la misma variarán atendiendo a la esencialidad del elemento afectado en la estructura del acto o negocio afectado, si nos encontramos ante una falsedad que afecta a un elemento esencial, de tal forma que el negocio u acto encubierto es otro distinto, tendremos un supuesto de simulación relativa con los efectos que le son propios, en otro caso, la corrección de dichas falsedades podrá efectuarse por la Administración Tributaria a través de la calificación o de la mera corrección de errores materiales, aritméticos o de hecho.

Atendiendo al elemento donde se haya producido la simulación tendremos: simulación subjetiva, objetiva y formal.

a) Simulación subjetiva.

El supuesto que más problemas plantea desde la perspectiva de los procedimientos tributarios es la interposición de personas, se trata de aquellos supuestos en los que el elemento simulado, de donde resulta la inexistencia o falsedad de la causa negocial, se refiere a los sujetos que intervienen en la simulación.

Debemos distinguir la interposición «real» de personas, de la interposición «ficticia» de personas ya que, aunque –como señala ZABALA RODRÍGUEZ-FORNOS⁷⁵– también la interposición real puede ofrecer cierta opacidad, los efectos no deben ser los mismos.

Los supuestos en los que actúa una persona interpuesta real que puede intervenir en el negocio jurídico, por ejemplo, en condición de mandatario no representativo, donde el mandante permanece oculto –aunque el mandatario asume los efectos de su actuación, precisándose un nuevo acto o negocio para que dichos efectos se le comuniquen (art. 1.717 del Código Civil)– o en condición de fiduciario, donde el fiduciario adquiere y conserva el derecho hasta el cumplimiento de la gestión o garantía en que la fiducia consiste y no sólo actúa en interés y por cuenta del fiduciante, sino también en el propio; la doctrina entiende que no existe simulación, el intermediario real actúa como contratante efectivo, la subjetividad es real, entablado la relación jurídica en propio nombre y asumiendo los derechos y obligaciones que derivan de la misma. Así FERRARA ya señaló que la interposición real es absolutamente extraña a la simulación⁷⁶. Lo que acabamos de señalar no significa que estos supuestos no planteen problemas de eficacia u oponibilidad frente a terceros, pero deben resolverse en el ámbito de la posible causa ilícita, falsa o inexistente y de la buena fe y la protección de los derechos de terceros, como acertadamente señala ZABALA RODRÍGUEZ-FORNOS⁷⁷.

La interposición ficticia supone que el intermediario ficticio interviene en la realización del negocio, pero los efectos del mismo se producen en la persona que promovió dicha interposición, estas personas interpuestas –«testaferros», «hombres de paja»– carecen de subjetividad propia ya que su voluntad está gobernada por otra que permanece oculta, ya para ocultar la adquisición o titularidad de derechos o intereses, ya para fingir una relación bilateral que ya no existe. Este triángulo subjetivo ha llevado a ROSEMBUJ⁷⁸ a señalar que se hace preciso que el acuerdo simulatorio se realice entre las tres partes intervinientes: el contratante, el contratante aparente y el contratante efectivo, oculto tras el aparente. Por el contrario, consideramos más acertada la opinión de RUIZ TOLEDANO que señala que no se entiende la justificación de tal exigencia si ésta no se produce desde el punto de vista civil, para este autor, bastaría con que el acuerdo simulatorio se llevase a efecto entre el contratante aparente y el contratante efectivo que se oculta detrás de aquél⁷⁹.

ZABALA RODRÍGUEZ-FORNOS⁸⁰ nos pone de manifiesto que la interposición subjetiva ficticia puede revestir variedades diversas, y no constituirá simulación sino cuando de ella resulte un negocio meramente aparente, inexistente o distinto del realizado, en general mediante confusión de voluntades en lo que debieron ser partes negociales autónomas, sin perjuicio de la autocontratación ilícita, supuesto en el que cabría la concurrencia de simulación con el fraude de ley.

ZORNOZA⁸¹ pone como ejemplo de interposición real las sociedades creadas por deportistas de elite, así critica la Resolución del TEAC de 15 de diciembre de 1999 que, en un asunto en el que se dilucidaba el tratamiento de los pagos realizados por un Club de Fútbol en concepto de derechos de imagen, consideró como mera apariencia la interposición de dichas entidades jurídicas, argumentando que se trata de sociedades cuyo único o principal accionista es el deportista dueño de la imagen. En relación con esta cuestión nos parece más

matizada la postura que mantiene ROSEMBUJ⁸² y que secunda RUIZ TOLEDANO⁸³. Para estos autores cabe la interposición ficticia de una persona jurídica, si bien, este supuesto estaría circunscrito al supuesto en el que la sociedad carece de funcionamiento real y efectivo sirviendo como instrumento de evasión tributaria, ya que consideran que la libertad de empresa permite la libertad de formas de organización, aunque su motivación sea la de ahorro fiscal, así para ROSEMBUJ «la creación de sociedades no puede significar en sí misma un comportamiento ilegal». En el caso de que la sociedad sea real y funcione, pero perjudique a la Hacienda Pública, estiman que lo procedente sería acudir a la técnica del levantamiento del velo societario⁸⁴.

b) Simulación objetiva.

En estos casos la falsedad afecta al contenido del acto o negocio jurídico realizado.

ZABALA RODRÍGUEZ-FORNOS⁸⁵ pone de manifiesto que el problema se plantea frecuentemente en los negocios onerosos y conmutativos donde el engaño se sitúa en el equilibrio de prestaciones: ventas a bajo precio o con precio de favor, por cuantía, condiciones o circunstancias de pago inusualmente ventajosas, determinados préstamos sin interés o con interés simbólico y plazo de reembolso inexistente, incongruente o dejado al arbitrio del prestatario, precios de transferencia inferiores a los de mercado, gastos o deudas sin realidad o desproporcionadas, renunciaciones anormalmente desinteresadas con efecto traslativo previsto etc. En muchos de estos casos puede bastar con la mera corrección de lo falseado; pero no cabe duda, continúa diciendo este autor, de que, «bajo la apariencia de onerosidad cabe sospechar elementos de gratuidad o liberalidad que conducirán a apreciar simulación –el propio Código Civil impulsa a ello en algunos preceptos: 619 y 622, art. 1.288–. En todo caso las dificultades para demostrar la efectiva insuficiencia de la contraprestación –incrementadas en materia fiscal por no infrecuentes tasaciones o valoraciones inferiores a las reales, establecidas o admitidas por la Administración a modo de acto propio o consentido– han llevado a desestimar algunas pretensiones de simulación (por ej. STS de 25 de marzo de 1993 Ar. 1254), pero ello no permite concluir que la simulación requiera inexistencia de precio o contraprestación efectiva: basta el desequilibrio conmutativo.

Para ROSEMBUJ⁸⁶, por el contrario, la simulación relativa parcial, entendida como ocultación de alguno de los elementos del negocio (*v. gr.* precio, fecha, modalidades y pactos accesorios) no encaja en la figura de simulación prevista en la ley, se puede entender que hay simulación pero será difícil que conlleve un acto o negocio simulado que impida el nacimiento de la obligación tributaria, que es, a su juicio, la forma de simulación prevista en el artículo 25 LGT⁸⁷, y esto se hace más evidente si atendemos al precio. Este autor rechaza taxativamente que el precio «vil o excesivo» pueda suponer a efectos tributarios simulación negocial, siempre que sea cierto y efectivo, pues la ocultación parcial del precio se corrige mediante otros mecanismos y no mediante el artículo 25. La única excepción se produce, a su juicio, cuando el precio es inexistente, ya que ello conlleva la simulación del negocio, como tal y no de uno de sus elementos⁸⁸.

Nos parece más acertada la opinión de ZABALA, anteriormente expresada. La falta de precio puede dar lugar a diversos tipos de simulación, así será absoluta cuando falta absolutamente el precio porque las compraventas se conciben para buscar artificiosamente la insolvencia (STS 30-10-1988), o será relativa cuando la falta de precio o su ínfimo importe encubren una donación (STS 29-3-1993), ahora bien, la jurisprudencia exige que concurra algo más que la mera divergencia entre el precio normal y el de mercado (STS 24-2-1993), por lo que deberá llevar aparejada un desequilibrio de prestaciones.

Este criterio resulta compartido por RUIZ TOLEDANO, cuando señala que no deberían existir obstáculos para que la Administración Tributaria pudiera declarar la simulación del precio y que la misma arrastre al negocio, en tanto que la apreciación de la simulación de los negocios debe hacerse conforme a lo dispuesto civilmente. Ahora bien, este autor reconoce que el precio, en sí mismo, no constituye más que un indicio que debe ser apreciado junto a otros para concluir que existe simulación ⁸⁹.

c) Simulación formal.

La denominada simulación formal ha suscitado dudas como categoría autónoma, tal y como señala ZABALA RODRÍGUEZ-FORNOS ⁹⁰, ya que toda simulación supone la creación de una apariencia externa ficticia, por lo que afecta siempre a la denominación o las formas, aunque estén desprovistas de un fundamento material justificante. Así el propósito de las partes será el determinante para establecer la figura negocial verdadera y sustancialmente concertada –inexistente en caso de simulación absoluta–, con independencia de la denominación y de los ropajes formales que revista, sin que en ningún caso se pueda convalidar lo simulado, pues ello conculcaría el principio de buena fe y la interdicción del abuso de derecho (art. 7 del Código Civil), alentando la simulación en detrimento de terceros.

Hay que circunscribir el valor de las formas a su publicidad, sin que ello conlleve reconocimiento o aceptación de la validez de los negocios jurídicos incorporados. El Tribunal Supremo en Sentencia de 23 de octubre de 1992 (R.J. 1992/8279) recoge una consolidada doctrina según la cual el valor de los documentos públicos no se extiende al contenido de los mismos, ni a las declaraciones que hagan los otorgantes. La prueba por documento público no es necesariamente superior a otras, ni tiene preferencia sobre ellas, ni basta para enervar una valoración probatoria conjunta, vinculando al juez sólo respecto al hecho de su otorgamiento y su fecha. Junto a ello, como recuerdan LACRUZ BERDEJO y SANCHO REBULLIDA ⁹¹, según nuestro Derecho registral la inscripción registral no convalida los actos y contratos que sean nulos con arreglo a las leyes pese a la previa calificación del Registrador, que se limitará a verificar la capacidad de los otorgantes y la validez de los actos dispositivos contenidos en las escrituras públicas, tomando exclusivamente como referencia lo que resulte de ellas y de los asientos registrales.

3.2.4. Procedimiento. Prueba de la simulación.

Mientras que en Derecho Civil se exige el ejercicio de una acción y su admisión por la autoridad judicial, en Derecho Tributario la simulación puede apreciarse por la Administración sobre la base del artículo 25 LGT, siendo ésta una de las facultades que integran la potestad de autotutela administrativa. La LGT no establece ningún expediente especial⁹², a diferencia de lo que ocurre con el fraude de ley, por lo que puede ser declarada en el procedimiento de comprobación e investigación que lleva a efectos la Inspección de Tributos, debiendo respetarse, no obstante, todas las exigencias procedimentales (audiencia, elementos de prueba) y de motivación, para asegurar el pleno respeto a la seguridad jurídica y garantías del ciudadano cuya situación se corrige.

Especial consideración merece la fase probatoria. Como ha puesto de relieve ZABALA RODRÍGUEZ-FORNOS⁹³, la jurisprudencia señala que la existencia o no de simulación de un contrato es una cuestión de hecho sometida a la libre apreciación de los Tribunales (SSTS de 3-06-1953, 23-06-1962, 20-01-1966, 3-06-1968, 17-11-1983, 14-02-1985, 5-03-1987, 1-07-1988, 16-09-1988, 12-12-1991, 29-07-1993, 19-06-1997), «cuya carga de la prueba (art. 1.214 del CC) pesa sobre quien la afirma» (entre otras, SSTS de 14-02-1985 y 7-03-1989, 8-07-1993). Esta prueba debe ser suficiente para destruir la presunción *iuris tantum* de existencia y licitud de la causa del contrato contenida en el artículo 1.277 del Código Civil («Aunque la causa no se exprese en el contrato, se presume que existe y que es lícita mientras el deudor no pruebe lo contrario»).

La simulación es una cuestión de hecho cuya acreditación no resulta sencilla, puesto que el negocio simulado normalmente cumple todos los requisitos externos de legalidad, y el acuerdo simulatorio se oculta a terceros. Por ello, dentro de los medios de prueba admitidos en Derecho, resulta habitual acudir a las presunciones de hecho o indicios. Así, la simulación normalmente se revela «por pruebas indiciarias que llevan al juzgado a la apreciación de su realidad» (SSTS de 24-04-1984 y 13-10-1987).

Por consiguiente, la prueba de la simulación requiere destruir el negocio simulado, demostrando que su causa es inexistente o falsa frente a la presunción de su existencia y licitud, para seguidamente, en caso de simulación relativa, fundamentar en otra causa verdadera y lícita el negocio disimulado u oculto.

El acuerdo simulatorio es un elemento esencial al que ha de referirse la interpretación jurídica del negocio simulado. Pero, incluso en los casos en que las partes plasmen dicho acuerdo en un documento privado (así, una contra-declaración o un pacto interno dirigido a desvirtuar lo simulado), raramente saldrá fuera del ámbito de las partes que lo han acordado. Por ello, suele deducirse, directamente o mediante presunciones, de la conducta significativa de las partes en relación con las circunstancias en las que se produce. Así, el artículo 1.282 del Código Civil señala que «Para juzgar de la intención de los contratantes, deberá atenderse principalmente a los actos de éstos, coetáneos o posteriores al contrato». Dicho artículo se refiere «principalmente» a los hechos coetáneos o posteriores, lo que no impide que se deban considerar también los anteriores, como señala la doctrina y la jurisprudencia.

Determinar la existencia del negocio disimulado requiere descubrir el propósito práctico encubierto bajo lo simulado, mediante la valoración de los elementos estructurales necesarios para la existencia de aquél (voluntad, objeto, causa y forma). Para ello, es necesario referirse al acuerdo simulatorio (*consilium simulationis*) y a los motivos de la simulación (*causa simulationis*), e indicar si la simulación alcanza a la totalidad del negocio simulado o sólo a alguno de sus elementos o aspectos.

En el caso de la simulación relativa, una de las dificultades que se plantean consiste en determinar la medida en que los elementos del negocio simulado, no afectados por la falsedad, se comunican o pertenecen al disimulado.

Como pone de manifiesto RUIZ TOLEDANO ⁹⁴, es común en la doctrina la opinión, que deriva de una errónea interpretación de la doctrina civil expuesta, que considera que la prueba de la simulación resulta especialmente difícil. Ello es parcialmente cierto, pero no debe entenderse como una práctica imposibilidad de prueba sino meramente como un reflejo de la complejidad que supone la prueba del acuerdo de simulación con finalidad de engaño a la Hacienda Pública, que exigirá basarse en indicios o de presunciones a las que se refiere el artículo 118.2 LGT, «siempre que entre los hechos demostrados y los que se intente deducir haya un enlace preciso y directo según las reglas del criterio humano; esto es, siempre que concurren los requisitos de seriedad, precisión y concordancia exigibles en la prueba de presunciones» ⁹⁵. De la prueba practicada deberá deducirse el acuerdo simulatorio y la finalidad de engaño, sin que sea suficiente el mero ahorro fiscal, ya que ello supondría acudir a la mera «interpretación económica», ahora bien, el engaño se hace preciso, ya que la corrección por parte de la Administración de la simulación a efectos fiscales, sólo cobra sentido cuando lleva consigo menores obligaciones fiscales.

3.2.5. Efectos de la simulación. La posible imposición de sanciones.

En el plano civil, del que siempre debemos partir en esta materia, el artículo 1.276 del Código Civil dice que «*La expresión de una causa falsa en los contratos dará lugar a la nulidad, si no se probase que estaban fundados en otra verdadera y lícita*». Y el artículo 1.275 del Código Civil dispone que los contratos sin causa «*no producen efecto alguno*».

Así, en caso de simulación absoluta (por ejemplo, una factura falsa en la que no se ha producido ninguna prestación de servicio) no existe negocio alguno por lo que el contrato simulado es nulo y carece totalmente de eficacia (por lo que en el ejemplo considerado se reducirían los gastos deducibles y cuotas soportadas ficticias de la sociedad).

En el caso de simulación relativa (por ejemplo, en un contrato de compraventa que encubra una donación), el negocio simulado es nulo (la compraventa es ineficaz), mientras que el negocio oculto es válido si está fundado en una causa verdadera que sea lícita (la donación se considera válida y surte sus efectos).

El Tribunal Supremo en Sentencia de 11-02-1958 declaró que *«el **negocio absolutamente simulado** es nulo, no quedando nada de él al desaparecer la apariencia falsa que lo mostraba serio, no operándose ningún cambio jurídico por el acto simulado, mientras que la **simulación relativa**, tiene por objeto la nulidad del negocio aparente, pero como la simulación no se agota en la simple producción de la apariencia, sino que ésta es un medio para ocultar el negocio verdadero que se concluye entre las partes, la eficacia de la forma externa simulada no obstaculiza la validez eventual del negocio verdadero encerrado; la demostración de la simulación hace desaparecer la relación fingida que media entre las partes con el fin de enmascarar, pero deja intacta la relación verdadera que las partes han concluido secretamente, la cual será eficaz en cuanto reúna las condiciones necesarias para su existencia válida»*.

Ya nos hemos referido más arriba a las dificultades que plantea la **«simulación relativa parcial»**: la falsedad puede referirse a alguno de los elementos del negocio celebrado (precio, fecha, etc.), que es lo que se suele denominar «simulación parcial». Pero en estos casos, el grado de falsedad puede ser muy distinto y sus efectos no son homogéneos. El efecto de las declaraciones ficticias depende del carácter esencial o no del requisito o presupuesto alterado respecto de los elementos necesarios del contrato.

Así, la «simulación parcial» puede suponer una simulación relativa. Esto ocurrirá en caso de inexistencia o falsedad de un requisito o presupuesto de los elementos esenciales para la calificación del negocio.

Pero en otros casos, la llamada «simulación relativa parcial» no supondrá la existencia de una simulación relativa (ni, por supuesto, absoluta). Esto sucede cuando la falsedad no afecta a un requisito de los elementos esenciales para la calificación del negocio. En este caso, no procede recalificar el negocio, sino que basta con la corrección o modificación del elemento inexistente o falso.

Trasladando dichas consideraciones al procedimiento tributario, la primera consecuencia de la declaración de simulación será el desconocimiento del acto o negocio simulado y la exigencia de las obligaciones tributarias correspondientes. Así en el caso de la simulación relativa, serán las que correspondan al negocio disimulado, mientras que en la absoluta se considerarán las que correspondan a la situación que se ha pretendido ocultar tras el acto o negocio simulado.

En Derecho Tributario las consecuencias son más limitadas que en el ámbito civil por cuanto se limitan a la exigencia de las obligaciones correspondientes a la situación real del contribuyente, sin que tengan efectos más allá del ámbito tributario.

Es importante resaltar que cabe la imposición de sanciones, ya que aunque no se encuentra tipificada la simulación entre las infracciones que se enumeran en los artículos 78 y 79 LGT, se traduce de ordinario en dejar de ingresar o cualquiera de las demás conductas tipificadas como infracciones graves.

No obstante, como señala RUIZ TOLEDANO ⁹⁶, debe rechazarse la automática identificación entre simulación y sanción, que parecen efectuar algunos autores, ya que el ánimo de engaño en la simulación no es equivalente a la intención dolosa o culpable de cometer una infracción, amén de las exigencias derivadas en esta materia del principio de presunción de inocencia.

En cualquier caso, cuando se aprecie simulación y la cuantía de la cuota defraudada superase los quince millones de pesetas (90.151,82 euros), la Inspección se abstendrá de continuar el expediente y remitirá el tanto de culpa al Ministerio Fiscal por posible delito contra la Hacienda Pública. El delito contra la Hacienda Pública se concibe como un tipo específico que contempla como circunstancia agravante un elemento de simulación que es «la utilización de persona o personas interpuestas, de manera que quede oculta la identidad del verdadero obligado tributario» (art. 305.1.a del Código Penal).

3.2.6. Procedimientos en los que resulta aplicable la simulación como técnica anti-elusiva.

Tal y como venimos señalando la LGT no da un concepto de simulación, pero sí nos señala el ámbito en el que debe ejercitarse como técnica anti-elusiva, por la Administración Tributaria; así, el artículo 25 LGT nos señala que cuando se acredite la existencia de simulación, «**el hecho imponible gravado será el efectivamente realizado por las partes**», de esta forma parece claro que debe circunscribirse su aplicación al ámbito del procedimiento de liquidación de los tributos ⁹⁷.

3.3. El fraude de ley en Derecho Tributario.

3.3.1. El artículo 24 LGT y sus antecedentes legislativos.

La LGT en su redacción originaria de 1963 incluía en su artículo 24.2 una norma dedicada al fraude de ley, adelantándose a la regulación de esta figura en el Código Civil, disponía textualmente:

«Para evitar el fraude de ley se entenderá, a los efectos del número anterior, que no existe extensión del hecho imponible cuando se 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».

Pero su redacción fue bastante criticada por gran parte de la doctrina. Estas críticas fueron diversas, pero básicamente se referían a la falta de definición de la figura (que aún no estaba regulada en el Código Civil), a la exigencia del «propósito probado» de eludir el impuesto (que hacía muy difícil su aplicación práctica), y a su fundamentación en la analogía (ya que el número 2.º del citado artículo se refería al número 1.º, en el que se regulaba la analogía, como una especialidad de la misma).

Su aplicación práctica fue mínima y resultó un absoluto fracaso por las dificultades del procedimiento y de la prueba del propósito de eludir el impuesto. Existen, no obstante, diversas fases del período de vigencia de dicho precepto, así, como apunta RUIZ TOLEDANO ⁹⁸, en un primer período que se extendería hasta 1979, no hubo voluntad práctica de aplicar este precepto, no estando desarrollado reglamentariamente, ya que no se estableció por esta vía el procedimiento especial para su aplicación. Mediante el Real Decreto 1919/1979, de 29 de junio, se establece dicho procedimiento, si bien mediante el Real Decreto 803/1993, de 28 de mayo –que modificaba diversos procedimientos tributarios para adaptarlos a la Ley 30/1992, de 26 de noviembre–, fue derogado el Reglamento anterior. En buena parte de las escasas ocasiones en las que se utilizó la figura, el TEAC excluyó el fraude de ley basándose en que se trataba de una medida residual y que resultaba aplicable la figura del negocio indirecto del artículo 25 LGT.

La redacción vigente procede de la Ley 25/1995, de 20 de julio. El proyecto de ley no contenía ninguna modificación de esta materia, sino que proviene de diversas enmiendas que se fueron presentando a lo largo de la tramitación parlamentaria ⁹⁹. La exposición de motivos de la citada ley señala que pretende potenciar la lucha contra el fraude al tiempo que mejorar la seguridad jurídica.

El artículo 24 LGT establece que:

«1. Para evitar el fraude de ley se entenderá que no existe extensión del hecho imponible cuando se graven hechos, actos o negocios jurídicos realizados con el propósito de eludir el pago del tributo, amparándose en el texto de normas dictadas con distinta finalidad, siempre que produzcan un resultado equivalente al derivado del hecho imponible. El fraude de ley tributaria deberá ser declarado en expediente especial en el que se dé audiencia al interesado.

2. Los hechos, actos o negocios jurídicos ejecutados en fraude de ley tributaria no impedirán la aplicación de la norma tributaria eludida ni darán lugar al nacimiento de las ventajas fiscales que se pretendía obtener mediante ellos.

3. En las liquidaciones que se realicen como resultado del expediente especial de fraude de ley se aplicará la norma tributaria eludida y se liquidarán los intereses de demora que correspondan, sin que a estos solos efectos proceda la imposición de sanciones.»

3.3.2. Concepto y naturaleza del fraude de ley tributario.

De acuerdo con la conocida definición de PALAO TABOADA, el fraude de ley tributario consiste en «la consecución de un resultado económico por medios jurídicos distintos a los normales, medios jurídicos que natural y primariamente tienden al logro de fines diversos, que no están gravados o lo están en medida más reducida que aquellos medios normales o usuales» ¹⁰⁰.

Resulta controvertida la cuestión relativa a la naturaleza del fraude a la ley tributaria. La doctrina mayoritaria (FERREIRO LAPATXA ¹⁰¹, CALVO ORTEGA ¹⁰², SIMÓN ACOSTA ¹⁰³, PÉREZ DE AYALA ¹⁰⁴, MARTÍN QUERALT, LOZANO SERRANO, CASADO OLLERO y TEJERIZO LÓPEZ ¹⁰⁵, PÉREZ ROYO ¹⁰⁶, ROSEMBUJ ¹⁰⁷, RUIZ TOLEDANO ¹⁰⁸, etc.) concibe el fraude a la ley tributaria como una especialidad del fraude de ley del ámbito civil. No habría, pues, diferencias sustanciales entre ambas figuras, sin perjuicio de que pudieran existir ciertos matices o peculiaridades.

MARTÍN FERNÁNDEZ ¹⁰⁹ señala que este criterio se confirma, en cierta medida, por lo dispuesto por el Tribunal Constitucional en Sentencia n.º 37/1987, de 26 de marzo, cuando en su fundamento jurídico 8.º señala que *«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 que despliega idénticos efectos invalidantes en todos los sectores del ordenamiento jurídico. En rigor ni siquiera podría sostenerse hoy que el artículo 6.4 del Código Civil, que contempla con carácter general el fraude de ley, es una norma exclusiva de la legislación civil. El citado precepto, como la mayor parte de los que integran el título preliminar, es aplicable a todo el ordenamiento, y sólo por tradición histórica, sin duda respetable, conserva en el Código Civil su encaje normativo»*.

No obstante, existe una posición minoritaria, defendida por FALCÓN Y TELLA ¹¹⁰, al que ha secundado Mateu ROS CEREZO ¹¹¹ que entiende que la figura del artículo 24 LGT es radicalmente diferente de la contenida en el artículo 6.4 del Código Civil.

Las distintas posturas doctrinales cobran especial relevancia con ocasión de la delimitación del fraude de ley con otras figuras, en particular, cuando se intenta su distinción de la denominada «economías de opción».

3.3.3. La tesis del fraude a la ley tributaria como forma de gravar determinadas economías de opción y su crítica.

Frente a la posición mayoritaria de la doctrina, el profesor FALCÓN Y TELLA ha desarrollado una tesis distinta, que titula «El fraude a la ley tributaria como mecanismo para gravar determinadas economías de opción».

El profesor FALCÓN interpreta que el fraude de ley tributario 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. En el fraude a la ley tributaria no se realizaría el hecho imponible tipificado en la ley eludida, sino un hecho «equivalente». Partiendo de esta premisa, nos señala que actualmente el fraude de ley se configura por la concurrencia de los siguientes requisitos:

- Requisito objetivo: supone 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 menor.

- Requisito subjetivo: exige el propósito de eludir el pago del impuesto, cuya prueba corresponde a la Administración tributaria (art. 114 LGT). Por ello, entiende que la desaparición del término «probado» en la redacción dada al fraude de ley tributario por la Ley 25/1995 no supone ningún cambio a este respecto.

Además, las conductas de los sujetos deben ampararse en el texto de una norma dictada con distinta finalidad, con lo que entiende se pretende excluir la posibilidad de calificar como fraude de ley a las operaciones en que existe una previsión normativa expresa o una tipificación por el ordenamiento tributario. Así, concluye que se excluyen de la calificación de fraude de ley tributario aquellas operaciones que aparecen suficientemente tipificadas por el ordenamiento jurídico tributario ¹¹².

De lo anterior FALCÓN Y TELLA deduce que el fraude de ley tributario es un instituto radicalmente distinto del fraude de ley civil, por las siguientes razones:

- El artículo 6.4 del Código Civil exige «un resultado prohibido por el ordenamiento jurídico», mientras que el artículo 24 LGT no es un mecanismo de reacción contra actos ilícitos, sino que supone un hecho no gravado por la ley pero que el ordenamiento considera oportuno gravar en determinadas circunstancias, por lo que no contempla un supuesto de infracción tributaria. Así, el fraude de ley tributario se dirigiría a gravar, por aplicación analógica de las normas que tipifican los hechos imposables, ciertas economías de opción en la medida en la que produzcan resultados equivalentes a los específicos de los hechos imposables tipificados.
- A diferencia del fraude de ley civil, la LGT no contempla la necesidad de una norma de cobertura, sino la existencia de una norma tributaria que tipifique o conforme el hecho equivalente de que se trate.

Sobre la base de esos argumentos, FALCÓN Y TELLA interpreta que el fraude de ley tributario se configuraría como un mecanismo de cierre del sistema que permite gravar aquellos hechos a los que ni ha llegado ni, por muy diligente que fuera, podría haber llegado el legislador. Se trataría de un instrumento excepcional para exigir el tributo por analogía, mediante el gravamen de determinadas economías de opción de un contribuyente concreto. Pero señala que esta fórmula para gravar determinadas economías de opción no debe interpretarse como una posibilidad de gravar cualquier ahorro fiscal buscado de propósito, pues no cabe que, ni siquiera con las mayores garantías que rodean al expediente de fraude, se permita a la Administración corregir las deficiencias de la ley, más allá de las puramente terminológicas que puedan superarse a través de la interpretación. Entiende que este carácter excepcional hace que existan supuestos en los que no pueda emplearse el fraude de ley tributario, como los siguientes:

- En materia de retenciones e ingresos a cuenta y pagos a cuenta y fraccionados: dado que no se elude el hecho imponible, sino un presupuesto de hecho distinto que es el deber de retener. Asimismo, señala que el fraude de ley se compagina mal con su empleo para evitar un simple retraso en el pago del tributo, que entiende que es la única ventaja de la elusión de las retenciones.

- En los beneficios fiscales: las exenciones, bonificaciones, deducciones y beneficios fiscales responden a situaciones tipificadas por la norma tributaria. Por ello, señala que si los requisitos para un determinado beneficio fiscal están mal diseñados en la norma, no cabe otra solución que su modificación.
- En los casos de lagunas permitidas por el legislador: entiende que normalmente las ausencias de regulación han de presumirse queridas por el legislador y que sólo puede utilizarse el fraude de ley cuando se trate de lagunas que resulten manifiestamente no queridas y que produzcan un vaciamiento de la potencialidad recaudatoria del sistema.
- En las operaciones masivas de elusión tributaria: el fraude de ley no puede utilizarse para operaciones masivas (primas únicas, bonos austriacos, etc.), ya que su utilización en el ámbito global supone una quiebra del principio de seguridad jurídica. En estos casos se requiere la actuación del legislador.

Finalmente, el citado profesor entiende que el procedimiento de fraude de ley no puede iniciarse en tanto no se desarrolle reglamentariamente el expediente especial para su tramitación.

La posición del profesor FALCÓN Y TELLA ha sido objeto de crítica por parte de diversos autores.

A este respecto, destaca la crítica efectuada por el profesor PALAO TABOADA ¹¹³. Considera que la disyuntiva planteada por FALCÓN Y TELLA entre realizar o no el hecho imponible resulta simplista, ya que el fraude de ley no consiste en un no realizar el hecho imponible, sino en eludirlo mediante una calificación artificiosa. Señala que la norma de cobertura no es, en primer término, la ley tributaria a la que se trata de acoger el contribuyente –la cual, en el caso más favorable a éste, cuando el negocio fraudulento no está sujeto a imposición, es inexistente–, sino la norma civil o mercantil en la que pretende basarse dicha calificación artificiosa.

Asimismo, considera que el fraude de ley tributario no es un instituto distinto del fraude de ley civil regulado en el artículo 6.4 del Código Civil, ya que éste no sólo trata de evitar un resultado prohibido por el ordenamiento, sino también uno «contrario a él», y no cabe duda que ello ocurre cuando se elude por medios inadecuados la eficacia de normas imperativas, como evidentemente lo son las tributarias.

En resumen, este autor entiende que la construcción del profesor FALCÓN Y TELLA viene a limitar el fraude de ley a los supuestos de laguna de la norma tributaria. Pero, a su juicio, en el fraude de ley no hay laguna normativa, ya que la norma aplicable existe ya y no es otra que la ley defraudada. La voluntad del legislador es, no simplemente «hubiera sido», gravar el hecho en cuestión, y la ley lo grava directamente de no haber sido eludida artificiosamente. Afirma que esta construcción pretende trasladar al legislador la carga principal de la lucha contra el fraude de ley, sin embargo «el legislador no tiene por qué salir al paso de todo esquema elusivo mediante una norma *ad hoc*; por el contrario, puede estimar, en el ejercicio de su discrecionalidad política, que alguno de estos mecanismos defraudadores (siempre en fraude de ley) no requieren por su importancia económica o social su intervención, y dejar que sean la Administración y los Tribunales los que resuelvan el problema.

Por su parte, MARTÍN QUERALT, LOZANO SERRANO, CASADO OLLERO y TEJERIZO LÓPEZ entienden que el fraude de ley civil y el tributario regulan el mismo instituto, y alaban que la nueva redacción del fraude de ley tributario se haga en términos coincidentes con su definición y régimen en el Derecho Civil. Consideran que el fraude de ley no aplica ni invoca la analogía. Para estos co-autores la tesis de FALCÓN Y TELLA se fundamenta excesivamente en una interpretación literal del texto de la norma y, sobre todo, deja de explicar por qué el ordenamiento se preocupa de gravar algunos supuestos no incluidos *aparentemente* en el hecho imponible y no otros. La razón de ello, bajo nuestro punto de vista, estriba en que tales supuestos sí que están incluidos en el presupuesto de hecho y en que la actuación de los sujetos vulnera la decisión implícita, pero existente en todo caso, del legislador de gravarlos. Así, para Tulio ROSEMBUJ no es correcto distinguir entre hecho imponible y equivalente no tipificado, ya que el hecho en fraude de ley es el hecho imponible tipificado.

El profesor PÉREZ DE AYALA se plantea si se realiza o no el hecho imponible en los comportamientos en fraude de ley. Su tesis se contrapone a la de FALCÓN Y TELLA, que sostiene que los negocios en fraude de ley no suponen la realización del hecho imponible tipificado en la ley que se trata de eludir, sino unos hechos distintos que producen un resultado equivalente. PÉREZ DE AYALA defiende que en estos comportamientos no deja de realizarse, en su verdadera naturaleza jurídica, el hecho imponible tipificado en la ley que se defrauda. Para ello parte de una interpretación teleológica, rechazando el formalismo jurídico, que respeta el principio de reserva de ley y admite la concepción causalista y no abstracta del negocio jurídico, basándose en la «analogía iuris». A este respecto, argumenta que no es posible la aplicación de la «analogía legis» a los hechos imposables, dado que la obligación tributaria es una obligación *ex lege*, pero que sí es posible y necesaria la «analogía iuris», en la que se basa la interpretación teleológica (que no económica) de las leyes tributarias, que entiende se encuentra presente en el artículo 24 LGT.

Quizá convenga, antes de intentar fijar un concepto de fraude de ley, que nos detengamos sobre una cuestión que se plantea la doctrina en relación con el primer apartado del artículo 24 LGT vigente: es la relativa a la relación entre **Fraude de ley y analogía:**

La actual redacción regula el fraude de ley en un artículo independiente. Anteriormente se regulaba en un artículo dedicado a la analogía, y como especialidad de la misma (decía «a los efectos del número anterior»). En relación con este aspecto, si el fraude de ley se fundamenta o no en la analogía, existen distintas opiniones doctrinales.

Algunos autores, entre los que destaca PÉREZ DE AYALA, entienden que son conceptos muy distintos, dado que la analogía supone la carencia de una norma que regule el caso concreto, mientras que en el fraude de ley no existe ninguna laguna normativa, sino que existen dos normas (la de cobertura y la eludida) y se corrige aplicando la norma eludida, pero no por analogía con la misma, para el autor citado, los hechos imposables en fraude de ley deben considerarse realizados en el origen, desde el punto de vista jurídico, a fin de aplicar la norma defraudada.

Otros autores entienden que el fraude de ley se fundamenta en la analogía (así FALCÓN Y TELLA tal y como se ha señalado más arriba).

Esta postura, en la que en un principio se encuadró a PALAO TABOADA ¹¹⁴, ha sido matizada por éste ¹¹⁵, señalando que «la analogía mediante la cual se cubre una laguna normativa es distinta de la analogía empleada en la sanción del fraude de ley. En el fraude de ley *no hay en realidad ninguna laguna*; la norma aplicable existe ya y no es otra que la ley defraudada. La voluntad del legislador "*es*", no simplemente "*hubiera sido*", gravar el hecho en cuestión, y la ley lo gravaría directamente de no haber sido eludida artificiosamente. La analogía presente en la sanción del fraude de ley no es, en el fondo, distinta de la existente en toda aplicación de la ley, que es esencialmente un procedimiento analógico, puesto que consiste en la comparación del supuesto normativo abstracto y el hecho de la realidad». Estas últimas palabras, a nuestro juicio, recuerdan el origen del fraude de ley, como de la simulación, en la calificación del supuesto de hecho que pretende subsumirse en la norma jurídica.

Analizando esta tesis HERRERA MOLINA y MARTÍN FERNÁNDEZ ¹¹⁶ nos señalan que existiría una diferencia entre las lagunas *ordinarias* (cuya integración analógica está prohibida) y las lagunas «en fraude de ley»: estas últimas son verdaderas lagunas, pero generalmente no están al alcance *directo* del contribuyente; para *acceder* a ellas le es preciso *dar un rodeo*: utilizar un negocio o cadena de negocios sin un motivo económico válido que los justifique. Ahora bien, el contribuyente que utiliza tales artificios *no puede confiar en el principio de seguridad jurídica* de ahí que sea perfectamente legítimo integrar la laguna mediante analogía.

La anterior redacción se refería a los «hechos» realizados con el propósito de eludir el pago del impuesto, mientras que la actual redacción se refiere a los «hechos, actos o negocios jurídicos».

La redacción originaria señalaba como propósito del fraude el «eludir el impuesto», mientras que la actual dice «eludir el pago del tributo». Se amplía, pues, la gama de figuras tributarias a las que resulta aplicable: impuestos, tasas y contribuciones especiales (art. 26 LGT). Es curioso que en este caso se hable de «pago de tributo», cuando esta figura tiene fundamentalmente aplicación en aquellos casos en los que se quiere evitar el nacimiento de la obligación tributaria, de ahí el concepto que nos ofrecen HERRERA MOLINA y MARTÍN FERNÁNDEZ cuando señalan: «En el fraude de ley tributaria se utilizan uno o varios actos o negocios jurídicos con una finalidad distinta a la que resulta propia, para conseguir las mismas consecuencias materiales que se producirían de haberse realizado el hecho imponible tipificado por la ley. Hay por tanto una configuración jurídica utilizada con el fin primordial de eludir el impuesto al amparo de una laguna jurídica (lo que distingue el fraude de ley de la economía de opción)» ¹¹⁷.

Siguiendo la doctrina mayoritaria, el concepto de fraude de ley presupone la existencia de dos normas:

- a) Norma tributaria eludida o defraudada: la que se trata de eludir y que es el medio jurídico normal.
- b) Norma de cobertura: es una norma más beneficiosa, que se intenta aplicar en lugar de la norma defraudada, para un fin que no le es propio, mediante el abuso de las posibilidades de configuración jurídica que ofrece el derecho. La norma de cobertura está dictada para una finalidad distinta, pero su incorrecta aplicación conduce a un resultado equivalente al derivado del hecho imponible.

El propósito de eludir o elemento subjetivo del fraude de ley, esto es, el propósito o intención de eludir la realización del hecho imponible y en consecuencia el pago del tributo fue criticado por numerosos autores (como PÉREZ ROYO, PALAO TABOADA) señalando que lo característico del fraude de ley no es el propósito sino el medio que se utiliza para conseguirlo.

La mención al «propósito de eludir» se ha mantenido tras la modificación de la Ley 25/1995, si bien se ha suprimido la mención «probado».

Para los partidarios de la tesis subjetiva, esto es, de la exigencia de propósito de eludir (así FALCÓN Y TELLA) la supresión del término probado no debe interpretarse más que como la exclusión del excesivo rigor en las exigencias probatorias, y la admisión de prueba por indicios o presunciones.

Por el contrario, para los partidarios de la denominada tesis objetiva, se estima necesario la prueba del fraude, pero respecto de la «elusión», no del «propósito» Así ROSEMBUJ señala que el «propósito de elusión no es la voluntad defraudatoria o la intención fraudulenta, sino el incumplimiento de la ley mediante procedimientos técnicos con exclusiva finalidad fiscal»¹¹⁸.

3.3.4. El procedimiento de declaración de fraude de ley.

El artículo 24.1 *in fine* de la LGT establece que el fraude de ley debe «ser declarado en expediente especial» dando audiencia al interesado. La necesidad de este expediente especial ya estaba prevista en la redacción originaria de la LGT y fue objeto de desarrollo reglamentario por el Real Decreto 1919/1979, de 29 de junio, pero fue derogado por el Real Decreto 802/1993, de 28 de mayo. Actualmente sigue sin desarrollo reglamentario en el ámbito estatal (sí existe desarrollo reglamentario en algunas normas forales), lo que plantea importantes dudas sobre esta materia.

Ante la falta de regulación específica, procede aplicar primero la normativa tributaria, es decir, la LGT y la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, y supletoriamente la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, de acuerdo con lo dispuesto por su disposición adicional quinta. No obstante, la aplicación supletoria de la Ley 30/1992, citada, es objeto de discusión por algunos autores. Con relación a este punto, existen dos posturas diferentes:

- Parte de la doctrina (FALCÓN Y TELLA, Mateu ROS CEREZO, PÉREZ ROYO o MARTÍN FERNÁNDEZ) interpreta que la aplicación del fraude de ley requiere necesariamente el desarrollo reglamentario del artículo 24 LGT, no siendo aplicable supletoriamente la 30/1992, por lo que no puede iniciarse ningún expediente de fraude de ley mientras no exista desarrollo reglamentario. Los argumentos aducidos son diversos: que existen cuestiones esenciales, como las relativas a las competencias, que no encuentran adecuada respuesta en la normativa general del procedimiento administrativo; que al ser un expediente «especial» no puede

aplicarse el procedimiento administrativo «común» de la Ley 30/1992; o que al ser un expediente «especial» no se puede integrar esta «laguna» acudiendo a la Ley 30/1992, ya que la analogía no resulta aplicable a las normas excepcionales (art. 4.3 del Código Civil).

- Desde otro sector de la doctrina (MARTÍN QUERALT, LOZANO SERRANO, CASADO OLLERO y TEJERIZO LÓPEZ, RUIZ TOLEDANO, DELGADO PACHECO), se defiende la aplicación de la Ley 30/1992. Esta postura defiende que puede acudir supletoriamente a la aplicación de las normas generales y, en especial, de la Ley 30/1992, que tienen carácter supletorio conforme lo prescrito por su disposición adicional quinta, así como lo establecido por el propio artículo 9.2 LGT.

El criterio administrativo (tanto de la Subdirección General de Ordenación Legal y Asistencia Jurídica, como del Servicio Jurídico de la Agencia, como de la Dirección General de Tributos y del TEAC) es que puede aplicarse supletoriamente la Ley 30/1992 en esta materia ¹¹⁹.

En cuanto a la competencia para gestionar dicho procedimiento, el artículo 93 LGT prevé que *«Por regla general, la competencia en la gestión tributaria se entenderá atribuida en el orden territorial al órgano provincial, de no tenerlo expresamente asignado el órgano central o el inferior»*. Y, en parecido sentido, señala el artículo 12.3 de la Ley 30/1992, de aplicación supletoria, que *«Si alguna disposición atribuye competencia a una Administración, sin especificar el órgano que debe ejercerla, se entenderá que la facultad de instruir y resolver los expedientes corresponde a los órganos inferiores competentes por razón de la materia y del territorio y, de existir varios de éstos, al superior jerárquico común»*.

Por tanto, la competencia para acordar el inicio y para resolver el procedimiento especial de fraude de ley será el Delegado o el Delegado Especial, según proceda, cuando corresponda a la esfera territorial, y el Director del Departamento, cuando el contribuyente esté adscrito a la esfera central (art. 12.3 de la Ley 30/1992 y art. 93 LGT) ¹²⁰.

Las fases del procedimiento de declaración de fraude de ley tributario deberían ajustarse a lo dispuesto en el Título VI de la Ley 30/1992, así debería iniciarse de oficio, como consecuencia de la apreciación por el inspector actuario en el curso de sus actuaciones de comprobación. El acuerdo de iniciación debería notificarse al interesado, siendo un acto de mero trámite, que no resultaría susceptible de impugnación (art. 107 de la Ley 30/1992). La instrucción del procedimiento podría desarrollarse por el órgano que observó la posible existencia de fraude de ley, aunque como señala la Resolución del TEAC de 20-07-2001 *«Ante todo ha de señalarse que en el procedimiento administrativo general, tal como lo regula la Ley 30/1992, no se contempla la exigencia de separación entre órgano instructor y órgano de resolución (lo que sí se prevé en el procedimiento sancionador –art. 134–, que obviamente no es aplicable al supuesto del expediente de fraude de ley, simplemente declarativo y que excluye la aplicación de sanciones en las liquidaciones que puedan realizarse a resultas del mismo), como tampoco se contemplaba en el Real Decreto 1919/1979, de modo que la designación de instructor no obedece en este caso a una exigencia imperativa de la ley, sino a un criterio razonable de eficacia en la gestión, sin que para nada sean aplicables los preceptos sobre*

abstención y recusación de los funcionarios –arts. 28 y 29 Ley 30/1992– dirigidos, como resulta de su exposición de motivos, a garantizar que los servicios públicos queden a cubierto de toda colisión entre intereses particulares e intereses generales».

RUIZ TOLEDANO ¹²¹ propone la solicitud de informe al Servicio Jurídico y a la Dirección General de Tributos. Las Resoluciones del TEAC de 20-07-2001 y de 7-03-2002 señalan que *«A pesar de lo solicitado por la reclamante, nada hay en las normas vigentes que exija en estos casos un informe del Servicio Jurídico con carácter preceptivo (que siempre sería la excepción, ya que, como dice el art. 83 Ley 30/1992, "salvo disposición expresa en contrario, los informes serán facultativos y no vinculantes"), ni siquiera con carácter facultativo (...)*».

Una vez instruido el expediente, deberán ponerse de manifiesto las actuaciones y abrirse un trámite de audiencia, en los términos previstos en el artículo 84 de la Ley 30/1992, citada ¹²².

Finalizada la tramitación deberá dictarse Resolución expresa por el órgano competente. El plazo para dictar la misma será el establecido en el artículo 23 de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, teniendo en cuenta lo dispuesto en la disposición adicional quinta de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, citada.

Los efectos de la falta de resolución dentro del plazo serán los del artículo 105.2 LGT: *«La inobservancia de plazos por la Administración no implicará la caducidad de la acción administrativa, pero autorizará a los sujetos pasivos a reclamar en queja»*. Las Resoluciones del TEAC de 20-07-2001 y de 7-03-2002 se pronuncian en este sentido, indicando que *«debe también añadirse que no se produjo la caducidad del expediente, ya que, como señala la resolución impugnada, aquí no es aplicable como subsidiaria la Ley 30/1992, pues en este punto se cuenta con una norma tributaria concreta (antes de la recogida hoy en el artículo 23.1 Ley 1/1998), que no es otra que la del artículo 105 de la LGT: "La inobservancia de plazos por la Administración no implicará la caducidad de la acción administrativa". Es decir, que, a salvo de norma concreta que otra cosa diga, jugaría aquí el plazo de prescripción del derecho que se ejercitase, como señaló la Sentencia del Tribunal Supremo (TS) de 4 de diciembre de 1998»*.

En cuanto a la naturaleza de la declaración de fraude de ley, se plantea si se trata de un acto de trámite (no susceptible como tal de impugnación autónoma) o un acto que decide indirectamente el fondo del asunto. La Resolución del TEAC de 20-07-2001 señala que:

«(...) este Tribunal entiende que la resolución declarativa de haberse actuado en fraude de ley es susceptible de ser impugnada autónomamente en esta vía, y ello por las siguientes razones:

1.ª Porque no se trata realmente de un acto de trámite, sino que es un acto que establece el régimen tributario aplicable a un sujeto pasivo, en cuanto constituye a éste como tal por un hecho imponible que sólo se delimita con esta naturaleza precisamente en virtud de la declaración de haberse realizado un fraude de ley.

- 2.ª Porque, como resulta de la liquidación girada con fundamento en aquella declaración, ésta ha sido determinante de la obligación tributaria que la Administración exige a la reclamante [art. 38.1 e) RPREA].
- 3.ª Porque, aunque en la actualidad el artículo 24 de la LGT esté carente de desarrollo reglamentario, es claro que tanto la idea de especialidad, como la audiencia del interesado a tal fin, exigen de consuno la posibilidad de que el acto declarativo del fraude se califique como algo más que una resolución meramente interlocutoria, pues las garantías que lleva implícita la exigencia de un "expediente" especial y la audiencia previa no se avienen con el concepto de acto de mero trámite».

Por otra parte, así lo reconocía el Real Decreto 1919/1979, que preveía expresamente la posibilidad de recurrir contra la resolución declarativa del fraude de ley (art. 5.º 2), y el anteproyecto sobre la materia que no llegó a convertirse en norma.

Partiendo de las consideraciones efectuadas en la doctrina del TEAC citada, cabría, pues, recurso independiente contra la declaración del fraude de ley, puesto que la existencia del fraude ya no puede ser discutida en el procedimiento de liquidación (art. 107 de la Ley 30/1992).

La resolución que declare el fraude de ley deberá comunicarse al sujeto pasivo, advirtiéndole de los recursos posibles, órgano ante el que puede interponerse y su plazo.

Esta interpretación plantea un inconveniente, ya que la independencia de la declaración de fraude de ley y de la liquidación que en ella se funde puede dar lugar a recursos administrativos o jurisdiccionales diversos, donde puedan tener lugar pronunciamientos de signo contrario, sobre el mismo asunto, lo que en modo alguno contribuye a garantizar la seguridad jurídica, en una materia tan delicada como ésta.

3.3.5. Efectos de la declaración de fraude de ley.

Cualquiera que sea el sentido de la resolución, su eficacia se circunscribe al plano tributario, de suerte que no pueden considerarse interesados en el procedimiento aquellos cuya situación tributaria no resulta afectada por el acto administrativo. Si se declara que existió fraude de ley, el efecto sería la aplicación de la norma que se hubiera tratado de eludir. El apartado 2 del artículo 24 LGT dispone que en los negocios ejecutados en fraude de ley «no impedirán la aplicación de la norma tributaria eludida ni darán lugar al nacimiento de las ventajas fiscales que se pretendían obtener mediante ellos», y el apartado 3 prescribe que «se aplicará la norma tributaria eludida». No se declara la ineficiencia de los hechos, actos o negocios jurídicos realizados desde el punto de vista civil, solamente se les priva de consecuencias en el ámbito tributario.

El procedimiento especial de declaración de fraude de ley tributaria es un procedimiento declarativo, ya que la resolución que le pone término no es una liquidación tributaria, limitándose a la declaración de la existencia o no de fraude de ley.

La liquidación correspondiente incluirá la liquidación de los intereses de demora. Los autores que interpretan que en el fraude de ley no se realiza el hecho imponible, normalmente defienden que el expediente especial tiene efectos constitutivos, y no meramente declarativos, por lo que lógicamente no procedería liquidar intereses de demora. Pero, el artículo 24.3 LGT deja claro que en estos expedientes se liquidarán los intereses de demora.

En relación con el cálculo de estos intereses, el artículo 24.3 LGT se limita a establecer que en estos expedientes se liquidarán los intereses de demora *«que correspondan»*. La mayoría de los autores, y la interpretación de la Administración, es que los intereses de demora se liquidan por el plazo comprendido entre la finalización del período voluntario de pago y la fecha en la que se practica la liquidación. La base de cálculo de los intereses será la cuota liquidada según el expediente de fraude de ley, minorada, en su caso, por la cuota satisfecha en virtud de la norma de cobertura.

La reforma de la Ley 25/1995 ha dado rango legal a la exclusión de las sanciones. El actual artículo 24.3 LGT determina expresamente que no procede la imposición de sanciones. La mayor parte de la doctrina considera que esta norma elimina la posibilidad de imponer sanciones, y entiende acertada dicha exclusión que entienden que se debe a que esta figura se fundamenta en el uso de la analogía, por lo que su castigo equivaldría a la aplicación analógica de las normas sancionadoras en contra de lo dispuesto por el artículo 25.1 de la Constitución, y además la situación se crea abiertamente y no se intenta ocultar a la Administración. Así HERRERA MOLINA y MARTÍN FERNÁNDEZ ¹²³ nos señalan que a diferencia de la infracción tributaria que constituye una violación abierta y directa del ordenamiento, en el fraude de ley no se infringe directamente el mandato de la norma, sino que, como señala PÉREZ ROYO, *«se evita mediante artificios, la realización del presupuesto de hecho del que nace el mandato»* ¹²⁴.

No obstante, los autores que entienden que el fraude de ley no se basa en la analogía, consideran que la anterior justificación es inadecuada.

En cualquier caso, conviene destacar que, en relación con el ámbito penal, la Sentencia de la Audiencia Provincial de Barcelona de 18-05-1999 entiende que la calificación de fraude de ley no excluye el delito, puesto que la alusión del artículo 24 LGT hay que entenderla realizada *«a las sanciones administrativas, sin que el precepto componga modulación excepcional ninguna de la cuota defraudada, que es el solo elemento fijado por el legislador como determinante del reproche criminal que en esta causa se postula»*.

La STS (Sala de lo Penal) de 9-02-1991, que estima existente un delito fiscal, señala que *«El eventual fraude de ley consistente en vender un producto a un precio inferior a aquel que obliga a pagar un tributo, se convierte en fraude penal al instrumentalizarse tal evasión fiscal mediante la creación de una sociedad de comercialización con ese único fin»*.

No nos parece descabellado pensar que, si el fraude de ley puede ser considerado constitutivo de delito, no pueda serlo de un ilícito administrativo, ahora bien, en la mayoría de los supuestos cabría señalar que la falta de imposición de sanciones, se basaría en la exoneración de la responsabilidad a que se refiere el artículo 77.4.d) LGT *«amparándose en una interpretación razonable de la norma»*.

3.3.6. Consideraciones sobre la posibilidad o no de aplicar el artículo 6.4 del Código Civil en supuestos de fraude a la ley tributaria.

Como ya se puso de relieve antes, la Sentencia del TC 37/1987, de 26 de marzo, afirma que el fraude de ley es una categoría aplicable a todo el ordenamiento jurídico, aunque la tradición histórica haya determinado que se ubique en el artículo 6.4 del Código Civil. A pesar de la poca jurisprudencia existente en relación con el fraude de ley en materia tributaria, existen algunas sentencias del Tribunal Supremo en las que se considera que se ha cometido un fraude de ley contra la Hacienda Pública acudiendo al artículo 6.4 del Código Civil (SSTS 6 de mayo de 1988 ¹²⁵ y 22 de marzo de 1996), si bien en la Sentencia de 30 de marzo de 1999 se aparta de esta tendencia.

Por tanto, los Tribunales Contencioso-Administrativos no sólo pueden, sino que suelen acudir a la regulación general del fraude de ley prevista en el Código Civil.

RUIZ TOLEDANO ¹²⁶ se plantea si la Administración Tributaria y los Tribunales Económico-Administrativos tienen esa posibilidad de aplicar directamente el artículo 6.4 del Código Civil, y entiende que esto no es posible porque «supondría escapar de la exigencia de un procedimiento especial previsto en el artículo 24 LGT y, por tanto, supondría una actuación administrativa en fraude de ley, en que se acudiría al mencionado artículo 6.4 como norma de cobertura para eludir la aplicación del citado artículo 24 cuya regulación se pretende eludir». Pero, asimismo, interpreta que, como vía alternativa en supuestos excepcionales, la Administración podría, como cualquier otro tercero perjudicado por una actuación en fraude de ley, plantear la acción correspondiente por el artículo 6.4 del Código Civil ante los Tribunales de lo Civil, para lograr la anulación de los actos o negocios. Compartimos el punto de vista de este autor, no tanto por la previsión de un procedimiento especial, que no deja de ser uno de los aspectos del presupuesto normativo tributario, sino por la propia autonomía y especialidad de la materia jurídico-tributaria, que hace que la previsión legal deba ser respetada por los aplicadores del Derecho. Ahora bien, quizás esto deba hacernos reflexionar sobre la necesidad de la previsión en la norma jurídico-tributaria, de técnicas de lucha contra los negocios jurídicos anómalos que reproduzcan categorías generales, intentando adaptarlas a la materia tributaria, esto es, con matices y perfiles distintos; probablemente sería más operativo, permitir que la Administración y los jueces y Tribunales acudiesen en estos casos a las categorías generales del derecho, en su tarea calificadora de los hechos e interpretativa de las previsiones de las normas jurídicas.

3.3.7. Delimitación entre fraude de ley y simulación.

En algunos casos su distinción resulta fácil y clara desde el punto de vista conceptual (sin perjuicio de la posible dificultad de la prueba), así, en los casos de simulación absoluta. También en los casos de simulación relativa cuando falta algún elemento esencial del tipo contractual que se finge o aparenta; por ejemplo, cuando se oculta una donación bajo la apariencia de una compraventa, demostrando que no ha existido precio. Pero, en otras ocasiones la diferenciación puede resultar compleja o difícil.

Buena parte de la doctrina señala que, desde la perspectiva teórica, las diferencias entre la simulación y el fraude de ley son claras. No obstante, incluso conceptualmente pueden existir diferencias significativas entre los diversos autores, dado que no existe unanimidad doctrinal sobre el concepto de los diferentes negocios anómalos.

No obstante, la distinción entre el fraude de ley y la simulación se suele plantear sobre la base de los siguientes **criterios**:

- **En función de si ha existido o no ocultación:** en el caso del fraude de ley la conducta realizada no se enfrenta con la ley que pretende evitar y busca amparo en otras normas, pero no oculta ni disimula nada, mientras que la simulación no es un medio para eludir la ley sino para ocultar su violación.
- **Lo realmente querido por las partes:** la simulación ataca directamente a la causa del negocio, de forma que el negocio simulado no se quiere, en cuanto tal, sino para ocultar el negocio disimulado, mientras que en el fraude de ley el negocio o negocios realizados son realmente queridos. En el fraude de ley el negocio celebrado no es aparente, sino realmente querido por las partes, mientras que el negocio simulado es una mera apariencia, una simple «pantalla».

Pero, estos conceptos no están exentos de problemas. Así, lo realmente querido (aparte de su dificultad práctica de su prueba, dado que se refiere al ámbito interno de las partes, que en su caso se oculta, y que sólo puede vislumbrarse por medio de indicios) puede resultar difícil de concretar ya que, en cierto modo, quien realiza un negocio en fraude de ley no quiere el resultado típico del negocio utilizado, sino el resultado económico perseguido que es el normal de un negocio típico distinto.

Respecto a la ocultación, aunque el negocio en fraude de ley no es en sí mismo ocultado, sí que se oculta o disimula una parte del negocio, aquella en que se encuentra el resultado ilícito perseguido, para que pase inadvertido y el negocio aparezca como normal.

En cualquier caso, incluso los que defienden que la distinción teórica es nítida señalan que puede resultar muy difícil apreciar en la práctica cuándo se está ante un caso concreto de simulación relativa o de fraude de ley.

Por ello la diferenciación entre ambas figuras pasa por la prueba de la simulación. Desde este punto de vista el profesor FERREIRO «La simulación probada representa así un territorio en el que no cabe aplicar el fraude de ley»¹²⁷. Para LÓPEZ MOLINO la diferencia entre fraude de ley y simulación se basa en una cuestión de prueba. Si «el negocio se realizó con engaño y se logra demostrar, acreditar o probar la responsabilidad culpable de su agente, el negocio concertado podrá ser tenido como un negocio simulado, desprendiéndose de ellos efectos jurídicos que derivan de los ilícitos tributarios. Si únicamente, por el contrario, se concluye que con la realización de aquél se ha pretendido eludir el pago del tributo, buscando amparo en una norma de cobertura –dictada con distinta finalidad, pero de efecto "equivalente" a la defraudada– el negocio habrá de ser declarado como ejecutado en fraude de ley tributaria»¹²⁸.

Todo ello se dificulta por la falta de jurisprudencia tributaria asentada sobre esta materia. Incluso la distinción de los negocios anómalos se complica por cuanto pueden superponerse diversas figuras anómalas.

En el ámbito civil, la doctrina más autorizada ha señalado la conexión existente entre el fraude de ley y la simulación. Así, DE CASTRO Y BRAVO nos indica que «dejando aparte la posibilidad más teórica que práctica del fraude "desvergonzado", los negocios en fraude de ley ocultan o disimulan una parte del negocio, aquella en que se encuentra lo ilícito del resultado perseguido»¹²⁹.

Por su parte, en el ámbito tributario es frecuente que la simulación no se instrumente, en la práctica, a través de un único negocio jurídico, sino por varios actos o negocios dirigidos a aplicar una norma tributaria más favorable que la que correspondería aplicar con el negocio jurídico normal o típico. Esto complica la delimitación de la figura y su distinción con el fraude de ley, puesto que se trata de situaciones y negocios complejos.

Las opiniones sobre la posible simultaneidad entre el fraude y la simulación son dispares:

Algunos autores entienden que la distinción es clara en la teoría y no pueden simultanearse en el mismo negocio (o se oculta o no se oculta, o se quiere o no se quiere el negocio), aunque puede ser difícil su concreción en un caso práctico concreto.

Otros consideran que pueden simultanearse en el mismo negocio, y que no se trata de figuras incompatibles; así, por ejemplo, se simula un hecho que supone un elemento necesario del presupuesto de hecho de la norma de cobertura. Además, estos negocios anómalos pueden instrumentalizarse utilizando varias operaciones, en las que pueden existir tanto negocios simulados como negocios en fraude de ley.

Muchos de los ejemplos que ofrece la práctica, tanto en la simulación como en el fraude de ley se aproximan a la noción de «abuso de formas jurídicas» o «de posibilidades de configuración del negocio», noción importada del Derecho Fiscal alemán por un sector de la doctrina, especialmente en relación con fraude de ley aunque con proyecciones sobre la simulación. Trataremos esta cuestión en el epígrafe siguiente.

4. LAS TÉCNICAS ANTI-ELUSIVAS EN EL PROYECTO DE LEY GENERAL TRIBUTARIA

4.1. La calificación en el Proyecto de Ley General Tributaria.

La calificación en el Proyecto de LGT está regulada en el artículo 13 que bajo la rúbrica «calificación», dispone textualmente: «Las obligaciones tributarias se exigirán con arreglo a la naturaleza jurídica del hecho, acto o negocio realizado, cualquiera que sea la forma o la denominación que los interesados le hubieran dado, y prescindiendo de los defectos que pudieran afectar a su validez»¹³⁰.

Lo primero que se aprecia en el texto del Proyecto es que la calificación recupera su mención expresa en el texto de la ley, de tal manera que la potestad que se establece en dicho precepto no cabe duda que se trata de «calificar» los hechos, actos o negocios, o mejor aún, partiendo de la previa calificación de los mismos por el obligado tributario, a la Administración corresponde «recalificar» dichos hechos, actos o negocios.

Mejora indudablemente la redacción al hablar de «las obligaciones tributarias», sin circunscribir la calificación a la exigencia de pago de tributos sino también de otras obligaciones tributarias –entre ellas significativamente las obligaciones del retenedor como obligado tributario que han dado lugar a un elevado número de litigios–.

Ahora bien, bajo nuestro punto de vista, precisamente la referencia a las «obligaciones tributarias», hace que se mantenga nuestra creencia de que esta potestad no resulta aplicable más allá de los procedimientos de gestión (en sentido estricto) y de inspección, sin que sea extensible al procedimiento de recaudación. Hubiera sido deseable que la posibilidad de recalificar los hechos, actos o negocios se incluyera entre los posibles contenidos de la potestad de auto-tutela ejecutiva de la Administración Tributaria, sin perjuicio de su sometimiento al correspondiente control jurisdiccional ¹³¹.

4.2. La simulación en el Proyecto de Ley General Tributaria.

El Proyecto de LGT regula la simulación en el artículo 16 que presenta el siguiente tenor literal:

- «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 que proceda.»* ¹³²

Esta propuesta recoge la herencia del vigente artículo 25 LGT, clarificando algún aspecto oscuro de la vigente regulación. Sigue manteniendo su aplicabilidad estricta al procedimiento tributario de liquidación, manteniendo su actual vinculación con la consideración de la realización del hecho imponible, suprimiéndose la mención a la forma o denominación determinada por las partes, ya que como señala el Informe de 2003 de la Comisión de expertos, dicha mención se incluye en la calificación, que es donde tiene su perfecto encaje; junto a ello se evita que se circunscriba la simulación al ámbito de la denominación o la forma, ya que su ámbito es más extenso.

Se opta por mantener su declaración dentro del propio procedimiento de liquidación, señalando el número 2 que «*será declarada por la Administración en el correspondiente acto de liquidación*», por lo que se vincula estrictamente a este acto de liquidación, no siendo, a nuestro juicio, impugnabile con independencia del mismo. Se determina en el número 3 que son exigibles intereses de demora, y «*en su caso*» la sanción que proceda, esta expresión es muy conveniente, pues la presunción de inocencia que preside todo proceso penal o sancionador, exige que cualquier conducta, presuntamente constitutiva de una infracción, sea examinada en el procedimiento sancionador correspondiente, con todas las garantías y con absoluta independencia del acto de liquidación que hubiera podido dictarse.

4.3. «El conflicto en la aplicación de la norma tributaria» en el Proyecto de Ley General Tributaria.

El Proyecto de LGT ha suprimido el fraude de ley como técnica anti-elusiva. En su lugar, regula en el artículo 15 lo que denomina «Conflicto en la aplicación de la norma tributaria», modificando en este punto la propuesta del Anteproyecto que en el artículo 15 regulaba el «Abuso en la aplicación de la norma tributaria».

El artículo 15 del Anteproyecto disponía textualmente en su número 1:

«1. Se entenderá que existe abuso en la aplicación de la norma tributaria cuando los obligados tributarios eludan total o parcialmente la realización del hecho imponible o minoren la base o la deuda tributaria mediante actos o negocios en los que concurren las siguientes circunstancias:

- a) Que, individualmente considerados o en su conjunto, sean notoriamente inusuales 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.»*

En este precepto bajo la denominación «abuso en la aplicación de las normas» se contempla lo que nosotros hemos denominado más arriba «abuso en las formas jurídicas» que supone en síntesis la elección de fórmulas jurídicas insólitas o impropias, atendiendo al fin perseguido por las partes, para conseguir un resultado idéntico al que se hubiera obtenido de utilizar otras congruentes con dicho fin, sin más objetivo que el de obtener ventajas fiscales por ausencia o disminución de tributación.

El término «abuso» apuntaba la consideración de una conducta reprobable y no legítima, por ello en el número 3 de este artículo 15 se establecía la posibilidad de sancionar estas conductas ¹³³.

Esta técnica anti-elusiva así considerada permitía, bajo nuestro punto de vista, contrarrestar los efectos de los denominados «negocios indirectos» en sus posibles vertientes de fraude de ley y negocio fiduciario, cuando en ambos concurren los elementos que definen la figura según el artículo 15.1 del Anteproyecto, esto es su carácter inusual o impropio y la ausencia de motivación económica, esto es, tener como único fin el ahorro fiscal. La simulación se encontraba fuera del concepto ya que el Anteproyecto le daba regulación propia en su artículo 16.

El Proyecto de Ley cambia la rúbrica del precepto y habla de «conflicto» en la aplicación de la norma, denominación que pasa por considerar que la calificación de los actos y negocios jurídicos es «discutible» y da lugar a divergencias, que en cierta medida pudiéramos denominar «razonables», de carácter interpretativo entre la Administración y el contribuyente.

El artículo 15 del Proyecto de ley dispone textualmente:

«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 concurren 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 obtenidas, y se liquidarán intereses de demora, sin que proceda la imposición de sanciones»¹³⁴.

El artículo 159 bajo la rúbrica «Informe preceptivo para la declaración del conflicto en la aplicación de la norma tributaria» dispone:

«1. De acuerdo con lo establecido en el artículo 15 de esta ley, para que la inspección de los tributos pueda declarar el conflicto en la aplicación de la norma tributaria deberá emitirse previamente un informe favorable de la Comisión consultiva que se constituya, en los términos establecidos reglamentariamente, por dos representantes del órgano competente para contestar las consultas tributarias escritas, actuando uno de ellos como Presidente, y por dos representantes de la Administración tributaria actuante»¹³⁵.

2. Cuando el órgano actuante estime que pueden concurrir las circunstancias previstas en el apartado 1 del artículo 15 de esta ley lo comunicará al interesado, concediéndole un plazo de quince días para presentar alegaciones y aportar o proponer las pruebas que estime procedentes.

Recibidas las alegaciones y practicadas, en su caso, las pruebas procedentes, el órgano actuante remitirá el expediente completo a la Comisión consultiva.

3. El tiempo transcurrido desde que se comuniqué al interesado la procedencia en solicitar el informe preceptivo hasta la recepción de dicho informe por el órgano de inspección será considerado como una interrupción justificada del cómputo del plazo de las actuaciones inspectoras previsto en el artículo 150 de esta ley.

4. El plazo máximo para emitir el informe será de tres meses desde la remisión del expediente a la Comisión consultiva. Dicho plazo podrá ser ampliado mediante acuerdo motivado de la Comisión consultiva, sin que dicha ampliación pueda exceder de un mes ¹³⁶.

5. Transcurrido el plazo al que se refiere el apartado anterior sin que la Comisión consultiva haya emitido el informe, se reanudará el cómputo del plazo de duración de las actuaciones inspectoras, sin perjuicio de la obligación de emitir dicho informe.

6. El informe de la Comisión consultiva vinculará al órgano de inspección sobre la declaración del conflicto en la aplicación de la norma ¹³⁷.

7. El informe y los demás actos dictados en aplicación de lo dispuesto en este artículo no serán susceptibles de recurso o reclamación, pero en los que se interpongan contra los actos y liquidaciones resultantes de la comprobación, en los que podrá plantearse la procedencia de la declaración del conflicto en la aplicación de la norma tributaria.»

La técnica, así considerada, aparece estrictamente referida al procedimiento de liquidación de los tributos, el artículo 15.1 del Proyecto vincula la existencia de conflicto a aquellos supuestos en los que se evite total o parcialmente la realización del hecho imponible o a que se minore la base o la deuda tributaria, mediante actos o negocios notoriamente artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido y de cuya realización no resulten efectos jurídicos o económicos relevantes distintos del ahorro fiscal. Por otra parte, se suprime la novedosa previsión del Anteproyecto relativa a la posibilidad de sancionar estas conductas cuando fuesen constitutivas de infracción tributaria, lo que permite recuperar la tradición legislativa, si se considera que el «conflicto en la aplicación de la norma» es heredero del vigente expediente de fraude de ley.

El artículo 159 del Proyecto de LGT establece las líneas maestras de un procedimiento especial donde la declaración de conflicto presupone la intervención de la Inspección de los Tributos, que a la postre será quien lo declare, lo que lleva a considerar que su aplicación se reserva a los supuestos en los que se esté llevando a cabo un procedimiento inspector en cuyo seno se plantea la posibilidad de que haya existido un posible conflicto en la aplicación. Se dará audiencia a los interesados sobre este extremo por parte de la Inspección y si tras esta primera evaluación se sigue con-

siderando la existencia de conflicto se solicitará informe de una Comisión consultiva, formada por miembros: dos de la Dirección General de Tributos (asumiendo uno de ellos la Presidencia) y dos de la Agencia Tributaria o de la Comunidad Autónoma si fuese un tributo cedido. El informe que emitan será vinculante sobre las consideraciones que efectúen sobre el conflicto en la aplicación de las normas. El conflicto se apreciará en el mismo acto de liquidación y no podrá ser objeto de recurso más que con la propia liquidación derivada de su apreciación, lo que evita posibles distorsiones de una eventual recurribilidad independiente.

La configuración de esta técnica anti-elusiva nos recuerda la formulación de la doctrina de los «motivos económicos válidos» en el régimen fiscal de las reorganizaciones empresariales, si bien la LGT parece desvincularla de los conceptos de fraude o elusión fiscal, a diferencia de lo que ocurre en el régimen fiscal de las reorganizaciones empresariales, donde se presume la existencia de fraude o de evasión fiscal cuando las operaciones no se realicen por «motivos económicos válidos».

La norma anti-elusión de la Directiva de fusiones 90/434 permite a los Estados miembros negar la aplicación del régimen especial a las operaciones de reorganización que tengan como principal objetivo el fraude o la evasión fiscal y les autoriza para establecer la presunción de que éste es el objetivo de aquellas operaciones que no se efectúen por «motivos económicos válidos». La transposición al Derecho español de esta norma, contenida en el artículo 110.2 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, recoge en su redacción vigente una alusión a los «motivos económicos válidos» de las operaciones, que presenta, sin embargo, notables variantes respecto a la norma comunitaria.

El artículo 11.1 de la Directiva 90/434/CEE, de 23 de julio de 1990, relativa al régimen fiscal común de las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canjes de acciones realizados entre sociedades de diferentes Estados miembros («Directiva de fusiones») dispone textualmente:

«Un Estado miembro podrá negarse a aplicar total o parcialmente [las disposiciones reguladoras del régimen especial] o a [sic] retirar el beneficio de las mismas cuando la operación de fusión, de escisión, de aportación de activos o de canje de acciones:

a) Tenga como principal objetivo o como uno de los principales objetivos el fraude o la evasión fiscal; el hecho de que una de las operaciones contempladas en el artículo 1 no se efectúe por motivos económicos válidos, como son la reestructuración o la racionalización de las actividades de las sociedades que participan en la operación, puede constituir una presunción de que esta operación tiene como objetivo principal o como uno de sus principales objetivos el fraude o la evasión fiscal;»

El texto del artículo 110.2 de la Ley del Impuesto de Sociedades, redacción dada por la modificación operada por la Ley de Medidas Fiscales, Administrativas y de Orden Social, Ley 14/2000, de 29 de diciembre (art. 2.seis), establece textualmente:

«No se aplicará el régimen establecido en el presente capítulo cuando la operación realizada tenga como principal objetivo el fraude o la evasión fiscal. En particular, el régimen no se aplicará cuando la operación no se efectúe por motivos económicos válidos, tales como la reestructuración o la racionalización de las actividades de las entidades que participan en la operación, sino con la mera finalidad de conseguir una ventaja fiscal.»

PALAO TABOADA ¹³⁸ en su afán de centrar el concepto de «motivos económicos válidos» analiza, de una parte, la doctrina del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, en especial la que se deriva de la sentencia *Leur-Bloem* (Sentencia de 17 de julio de 1997, As. *Leur-Bloem* c. Inspecteur der Belastingdienst/Ordnemingen Amsterdam 2, Asunto C-28/95); y de otra, la doctrina judicial americana del *business purpose*.

a) LA SENTENCIA LEUR-BLOEM.

La señora Leur-Bloem, único socio de dos sociedades, adquiere la totalidad de otra sociedad mediante el canje de acciones de ésta por las de las dos primeras, de tal manera que las sigue controlando a través de la tercera sociedad, como accionista única de la sociedad *holding*, estructura que le permite la compensación de pérdidas de las dos primeras sociedades.

La doctrina que sienta el Tribunal de Justicia de la Unión Europea tiene un primer aspecto procesal que pasa por la afirmación de la competencia del Tribunal, aunque se trate de un problema de un conflicto interno ¹³⁹.

Desde una vertiente sustantiva establece el concepto «motivos económicos válidos» de conformidad con las siguientes notas:

- Las ventajas fiscales de la Directiva se aplican indistintamente a todas las operaciones de fusión, de escisión, de aportación de activos y de canje, **abstracción hecha de sus motivos**, ya sean financieros, económicos, o puramente fiscales.
- Sólo pueden los Estados negarse a concederlas cuando estas operaciones tengan como **objetivo principal** o uno de los principales objetivos el fraude o la evasión fiscal.
- Para comprobar si una operación persigue un objetivo de fraude o evasión, no deben utilizarse criterios generales predeterminados en la norma de aplicación, sino que la operación debe analizarse en su conjunto, siendo la decisión susceptible de control jurisdiccional. Determinar en la norma criterios restrictivos de aplicación de las ventajas de la Directiva supondría merma del objetivo perseguido por la misma.
- El concepto «motivos económicos válidos» es más amplio que el de mera búsqueda de una ventaja puramente fiscal, por consiguiente una operación de fusión por canje de acciones que sólo persiguiera tal objetivo no puede constituir un motivo económico válido en el sentido de este artículo.

b) LA DOCTRINA DEL «BUSINESS PURPOSE».

El origen de la doctrina del «*business purpose*» es la sentencia «*Helvering v. Gregory*» dictada en 1934 por el Tribunal de Apelación del Segundo Circuito Federal de EE.UU. cuyo ponente fue el juez Learned Hand.

La señora Gregory era el único socio de la corporación «A» entre cuyos activos figuraban acciones de otra sociedad «B», que aquélla se proponía adquirir para enajenarlas en su propio beneficio. La entrega de las acciones por «A» hubiera sido considerada un dividendo gravado, para evitarlo constituyó por medio de una reorganización una nueva sociedad «C» a la que «A» aportó las acciones, recibiendo la señora Gregory las acciones de «C». A los seis días de su constitución disuelve «C» y en la liquidación se entregan a la señora Gregory las acciones de «B». En opinión de la señora Gregory las acciones de «C» no daban lugar a ninguna renta por haberse realizado en un «plan de reorganización». Por la recepción de las acciones de «B», dicha señora declaró como renta la diferencia entre su valor y su coste, calculado en la parte proporcional del coste de las acciones de «A».

El señor Helverzing, Commissioner of Internal Revenue, sostuvo la tesis de que la transmisión de las acciones de «B» a «C» no era una auténtica reorganización y que todas las actuaciones se traducían a la distribución por «A» de un dividendo en especie (las acciones de «B»).

El Board of Tax Appeals consideró, por el contrario que todas las acciones habían sido reales y que su propósito era irrelevante. Helvering apeló al Tribunal.

La sentencia del juez Learned Hand toma como punto de partida el siguiente: «cualquiera puede ordenar sus negocios de manera que sus impuestos sean lo más bajos posible». Partiendo de dicha premisa continúa haciendo las siguientes consideraciones: «*La finalidad de la sección [de la Ley] es suficientemente clara: las personas que realizan actividades empresariales –industriales, comerciales, financieras o de cualquier otra clase– pueden querer consolidar o dividir, para añadir a sus participaciones o restar de ellas. Se consideran que estas operaciones no "realizan" ningún beneficio porque se hallan presentes intereses colectivos*» [...] «*el significado de una frase puede ser más que el de las palabras por separado, lo mismo que una melodía es más que sus notas*» [...] «*Esquivar los impuestos de los accionistas no es una de las operaciones contempladas como "reorganizaciones" societarias*» [...] «*Todos los pasos eran reales, su único efecto es que no eran lo que la Ley entiende como una "reorganización", porque las operaciones no eran parte de la gestión de los negocios de cada compañía o de ambas; vistos así eran una simulación ("sham") aunque todas las actuaciones tuvieron su efecto*».

La sentencia fue confirmada por el Tribunal Supremo. El motivo de eludir impuestos no es lo relevante, lo relevante es que se trataba «*simplemente de una operación carente de finalidad de negocios o societaria ("business purpose") un mero artificio que se revistió de forma de reorganización societaria para ocultar su verdadero carácter, y cuyo único objeto y actuación fue la realización de un plan preconcebido, no para reorganizar un negocio o parte de un negocio, sino para transmitir un paquete de acciones de la recurrente. Sin duda se creó una nueva y válida corporación; pero ésta*

no era más que un artificio para el fin descrito. No se creó para otro fin; como estaba previsto desde el comienzo, no realizó otra función, cuando tal limitada función se cumplió, fue inmediatamente extinguida.

[...] Toda la actividad, aunque se lleve a cabo con arreglo a las características de una [escisión] era en realidad una forma elaborada y tortuosa de transmisión disfrazada de reorganización societaria, y nada más. La regla que impide tomar en cuenta el motivo de elusión fiscal no es pertinente a la situación, porque la operación en sí misma queda fuera de la clara intención de la ley. Sostener lo contrario sería exaltar el artificio sobre la realidad y privar a la norma legal en cuestión de toda finalidad seria».

Tras algún coqueteo con el concepto de simulación (*sham*), coincidimos con PALAO con «la proximidad de estos planteamientos con la dogmática del fraude a la ley»¹⁴⁰.

PALAO TABOADA siguiendo en este punto a Peter MILLETT¹⁴¹ pone el acento en la importancia de distinguir los conceptos de «fin» (*purpose*) y «motivo» (*motive*), afirma MILLETT, que lo que fue fatal para la señora Gregory, no fue el motivo de eludir impuestos, sino la ausencia de toda finalidad de negocio en el conjunto de la operación societaria, «Si se desconoce el elemento fiscal la operación carece de sentido».

Para PALAO esta distinción se reconduce a los conceptos de «causa» y «motivo». «La sede dogmática de la cuestión del fraude de ley reside en la causa: un negocio *in fraudem legis* es un negocio utilizado para un fin distinto del que corresponde a su causa.»

Junto a ello, resalta PALAO que en pronunciamientos posteriores de los Tribunales norteamericanos se ha intentado reconducir esta doctrina al ámbito de la «simulación», para limitar su alcance. El propio juez Learned Hand, en el caso «*Chisholm v. Commissioner of Internal Revenue*» matizó la doctrina inicial del *business purpose*, validando una operación similar sólo por la vocación de permanencia de la nueva empresa constituida, ya que los motivos de eludir impuestos no son por sí mismos determinantes de la invalidez, sino la carencia de sentido o justificación de la operación de reorganización empresarial.

CHIRELSTEIN señala que para Learned Hand «el problema de la elusión admisible se presentaba, al menos en parte, conectado con la cuestión del reconocimiento de la personalidad jurídica. Como consecuencia, la exigencia de un *business purpose* tan sólo pretendía establecer un modesto umbral de legitimidad destinado a excluir combinaciones jurídicas transitorias y poco más»¹⁴².

Desde este punto de vista PALAO señala que la doctrina del *business purpose* se aplica restrictivamente en los casos de reorganizaciones empresariales y en aquellos en los que se trata de reconocimiento de la personalidad jurídica. Conecta la doctrina del *business purpose* con la conocida con el nombre de *Step transactions doctrine* o «doctrina de las operaciones complejas» que tiene también origen en la jurisprudencia norteamericana, y que después ha pasado al Reino Unido, según la cual una operación debe ser calificada en su conjunto, en lugar de contemplar por separado sus elementos¹⁴³.

Volcando la doctrina de los «motivos económicos válidos» y del «business purpose» sobre el artículo 15 del Proyecto de LGT, podemos observar que en este precepto el concepto «conflicto en la aplicación de la norma» parte de la existencia de actos o negocios que evitan total o parcialmente la realización del hecho imponible o permiten minorar la base o la deuda tributaria, esta pretensión aparece como legítima en principio, siempre que no concurren dos circunstancias: la primera, que no sean individualmente o en su conjunto **notoriamente artificiosos o impropios** para la consecución del resultado obtenido; y en segundo lugar que de su utilización **no resulten efectos jurídicos o económicos relevantes, distintos del ahorro fiscal y de los efectos que se hubieran podido obtener con los negocios usuales o propios**, es decir que carezcan de motivos económicos o jurídicos válidos, distintos del mero ahorro fiscal, de tal forma que si se desconoce el propósito de evitar o minorar el pago de tributos, la operación carece de sentido y justificación. El efecto de la aplicación de la técnica no es otro que el de la tributación conforme a la normativa que resultaría aplicable de haber sido realizado el acto o negocio típico o habitual.

El Proyecto de Ley contiene una propuesta que debe ser apreciada en cuanto supera la polémica doctrinal acerca del fraude de ley y permite englobar en esta nueva técnica no sólo supuestos de fraude de ley, sino también la categoría más amplia de negocios indirectos. Junto a ello, permite encajar en esta técnica anti-elusiva las operaciones complejas en las que se aprecia la concurrencia de diversos negocios anómalos, que se correspondería con la doctrina de los «*step transactions*». Para los supuestos en los que nos encontramos con una cadena de negocios anómalos hubiera sido deseable mantener la posibilidad de sancionar estas conductas, ya que de lo contrario, en el momento en el que se pueda probar la existencia de simulación en alguno de los negocios, se va a llevar la totalidad del expediente por este cauce por parte de la Administración, forzando de nuevo este concepto, frente al de «conflicto en la aplicación de las normas tributarias.» No se entienda que proponemos la imposición de sanción en todos los supuestos, sino sólo en aquellos en los que la infracción resultase probada, lo que excluiría la imposición de sanciones en aquellos casos más leves en los que no quepa apreciar la comisión de una infracción.

5. CONCLUSIONES

A lo largo de los apartados precedentes hemos examinado los instrumentos con los que la LGT ha dotado a la Administración para luchar contra el fraude fiscal, cuando éste tiene lugar como consecuencia de la incidencia de actos, hechos o negocios que hemos considerado «anómalos» al tener como único fundamento la pretensión de una menor tributación; hemos intentado dar a este estudio un enfoque sistemático, comparando las técnicas anti-elusivas de la LGT con las previsiones contenidas en la Teoría General del Derecho y un enfoque histórico evaluando el uso que de dichas técnicas ha hecho la Administración Tributaria, antes y después de la reforma de la LGT operada por la Ley 25/1995, de 20 de julio.

Una breve reflexión sobre dicha experiencia nos lleva a la conclusión de que durante un tiempo, la doctrina administrativa se ha servido de la «calificación» para paliar todas las anomalías sirviéndose de la Teoría del negocio indirecto, categoría genérica que de admitirse –tal y como hace nuestra jurisprudencia– no se correspondería con una anomalía concreta sino que englobaría la simulación, el fraude de ley e incluso los negocios fiduciarios. Quizás ese uso del recurso al negocio indirecto no haga más que mostrarnos las dificultades aplicativas de las técnicas previstas en la LGT. El propio Tribunal Supremo cuando ha revisado Sentencias que versaban sobre Resoluciones de los Tribunales Económico-Administrativos que aplicaban la Teoría del negocio indirecto, simplemente han mencionado dicha Teoría, admitiéndola con carácter general, para acto seguido calificar la anomalía como simulación o fraude de ley, con referencias a las previsiones contenidas en la Teoría General del Derecho. Lo que nos conduce a otra cuestión y es la relativa a la necesidad de contemplar «especialidades» en la normativa tributaria respecto de las técnicas correctoras de los actos y negocios anómalos.

A la reflexión anterior se une otra problemática: las diferencias que se contienen en la LGT entre la regulación del procedimiento para declarar fraude de ley y simulación, lo que unido a la falta de desarrollo reglamentario del procedimiento especial de fraude de ley, ha llevado a la escasa aplicación de esta última técnica así como a forzar la interpretación de la simulación cuando concurren simulación y fraude de ley en algunos tipos de actuaciones complejas. A estas dificultades formales se unen dificultades sustantivas derivadas de la polémica doctrinal acerca de la interpretación de la figura del fraude de ley en Derecho Tributario.

Ante este panorama sería deseable que la reforma de la LGT intentase paliar los defectos de la regulación actual, propiciando a la Administración un instrumento eficaz de lucha contra el fraude fiscal, para ello sería suficiente con una regulación amplia de la calificación, que resultase aplicable a todos los procedimientos y que permitiese a la Administración Tributaria recurrir a las fórmulas previstas con carácter general en el Código Civil, que a la postre, es a lo que se tiende desde la jurisprudencia cuando se recalifican los hechos, actos o negocios jurídicos de los contribuyentes. Dicha fórmula no debería perder de vista el respeto al principio de legalidad que preside la materia tributaria, intentando un equilibrio entre dicho principio y los de capacidad económica y seguridad jurídica. Para ello, si es preciso, se pueden adoptar cautelas en los expedientes administrativos, tales como la necesidad de pedir informe a determinados órganos, pero siempre dando el mismo cauce procedimental a los supuestos de simulación y el fraude de ley, incluida la posibilidad de sancionar las conductas evasivas o elusivas que puedan suponer una infracción tributaria, lo que no quiere decir que necesariamente deban sancionarse todos los supuestos de fraude de ley, ni siquiera todos los de simulación u otras formas de abuso.

No parece ser ése el cauce que ha seguido el Proyecto de LGT que en sus artículos 13, 15 y 16 contempla la calificación, el conflicto en la aplicación de las normas tributarias y la simulación, estableciendo un procedimiento especial para el caso de conflicto en la aplicación de las normas, técnica que viene a sustituir a la del fraude de ley y que, a nuestro juicio, permitiría englobar el negocio fiduciario y otras formas de abuso del derecho menos definidas, así como aquellas situaciones complejas que engloben distintas anomalías. El ámbito aplicativo de todas las técnicas sigue siendo

el de la liquidación tributaria, sin que –lamentablemente– la calificación pueda emplearse en otros procedimientos, tales como el de recaudación. Por lo demás se mejora la técnica de la regulación de la calificación extendiéndola no sólo al hecho imponible sino en general a las «obligaciones tributarias», lo que resulta muy loable si se tiene en cuenta que muchos de los supuestos que han dado lugar a controversia han versado sobre la obligación de practicar retenciones. Tal y como aparecen reguladas la técnica del conflicto y la de la simulación, entendemos que no aportan diferencias sustanciales con las conclusiones a las que se podría llegar aplicando las normas previstas en el Derecho común, para la simulación, el fraude de ley y el abuso del derecho, más allá de establecer cautelas procedimentales para el caso de conflicto y privar a la Administración de la posibilidad de imponer sanciones en las conductas que se revisen aplicando dicho procedimiento. Nos parecía más adecuado el texto del Anteproyecto que en la figura del «Abuso en la aplicación de las normas», posibilitaba la imposición de sanciones cuando se entendiese que se ha cometido una infracción. En relación con esta cuestión, debe tenerse en cuenta que el conflicto en la aplicación de las normas puede versar sobre una actuación compleja en la que interviene una secuencia de actos y negocios que pueden incurrir en distintos tipos de anomalías, el hecho de privar de la posibilidad de sancionar los supuestos de conflicto, va a volver a determinar que en el momento en el que alguno de dichos actos o negocios sea calificable como simulado, el procedimiento se oriente empleando dicha técnica anti-elusiva, precisamente por el celo de los propios funcionarios en su lucha contra el fraude fiscal.

Haciendo una recapitulación final de las ideas que se han avanzado en las líneas anteriores, señalaremos que bajo nuestro punto de vista la Administración debe estar dotada de la posibilidad de recalificar los hechos, actos y negocios de los contribuyentes en todos los procedimientos, sin perjuicio de la ulterior recalificación jurisdiccional. Dicha potestad permitiría el empleo de las técnicas correctoras de la simulación, el fraude de ley y el abuso de derecho que están previstas en el Código Civil.

De manera eventual, si se mantiene la propuesta contenida en el articulado del Proyecto de LGT y se sigue contemplando como técnicas anti-elusivas la simulación y la denominada «conflicto en la aplicación de las normas tributarias», sería deseable que se regulen sin diferencias procedimentales y sin que los efectos de su apreciación sean distintos porque así lo prevea la propia norma tributaria, sino que, por el contrario se permita sancionar todos los supuestos en los que, con todas las garantías, se pueda apreciar la comisión de una infracción tributaria, lo que puede no suceder en todos los supuestos de simulación y, sin embargo, también sucede en algunos supuestos de fraude de ley y, por supuesto, en gran parte de las actuaciones complejas que engloban diversas anomalías negociales.

NOTAS

- ¹ DE CASTRO Y BRAVO, F. *El negocio jurídico*, Instituto de Estudios Jurídicos, Madrid, 1967, págs. 329 y ss. Señalaba que se «ha creado la costumbre de hablar de negocios simulados, fiduciarios, indirectos y en fraude. Expresiones arraigadas ya, pero que encierran un grave peligro de confusión, respecto al que hay que estar advertidos. La verdad es que no son verdaderos tipos de negocios, ya que en ellos no se atiende a una finalidad específica regulada como tal por el Derecho».

De ahí que resulte inadecuado «el empeño de enfrentar disyuntivamente los negocios anómalos», ya que estamos ante «anomalías que pueden recaer conjuntamente sobre un mismo negocio jurídico, al que por tanto, merecerá la correspondiente plural calificación».

- 2 DELGADO PACHECO, A. «El fraude de ley y los negocios anómalos en la doctrina del TEAC y la jurisprudencia tributaria», *Boletín del Ilustre Colegio de Abogados* n.º 16, 3.ª época, septiembre de 2000, pág. 69.
- 3 Díez PICAZO, L. *Experiencias jurídicas y Teoría del Derecho*, Ariel, Barcelona, 1973, págs. 208 y 209.
- 4 No compartimos la opinión manifestada por RUIZ TOLEDANO. *El fraude de ley y otros supuestos de elusión fiscal*, CISS, 1998, pág. 71] según la cual la interpretación no forma parte de la aplicación del Derecho. Para este autor, es una función previa o simultánea para dicha aplicación, pero no forma parte de la aplicación propiamente dicha. Bajo nuestro punto de vista la aplicación del Derecho pasa por la elección de la norma aplicable y dicha elección comporta un proceso de interpretación de las normas que difícilmente se puede desgajar de la aplicación de las mismas.
- 5 Sobre esta base, la operación de subsunción de los hechos en la norma aparecería como un silogismo, en el cual la premisa mayor estaría constituida por la norma jurídica y la premisa menor por los hechos fijados por el juez o el intérprete. De suerte que la conclusión tiene que producirse automáticamente por el juego de ambas premisas. La dificultad radica en la propia tarea interpretativa de la norma y su alcance y de los hechos que deben recibir regulación jurídica.
- 6 CASADO OLLERO, G. «Legalidad tributaria y función calificadora de la Administración Fiscal», *Boletín del Ilustre Colegio de Abogados de Madrid*, n.º 16, 3.ª época, septiembre de 2000, pág. 33.
- 7 RUIZ TOLEDANO, J.I. *ob. cit.* pág. 69.
- 8 RUIZ TOLEDANO, J.I. *ob. cit.* págs. 71 y 72.
- 9 Bajo nuestro punto de vista, este aspecto comporta lo que conocemos como «interpretación de la norma»; sin embargo para este autor la interpretación no forma parte de la aplicación de la norma.
- 10 El Tribunal Supremo en Sentencia de 22 de octubre de 1998 (R.J. 1998/7930) señala textualmente en el Fundamento jurídico tercero:

«En la determinación (cuantificación) de las obligaciones tributarias hay que distinguir las siguientes fases cognitivas: Primera. Conocimiento de los hechos. Segunda. Calificación de los mismos de acuerdo con las normas jurídicas aplicables al caso, para decidir si se da el elemento objetivo del hecho imponible (sujeción y aplicación espacial y temporal), y el elemento subjetivo del mismo. Tercera. Calificación, apreciación y valoración de los hechos y elementos de hecho que conforman la base imponible. Cuarta. Conocimiento de los hechos que implican la aplicación de reducciones, para hallar la base liquidable, del tipo de gravamen, de las deducciones, desgravaciones, etc., hasta liquidar la obligación tributaria. Quinta. Conocimiento de los hechos y circunstancias de hecho para la tipificación de las infracciones tributarias y la imposición de las correspondientes sanciones. (Esta fase es independiente de las anteriores desde la vigencia de la Ley 1/1998, de 26 febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes)».
- 11 GONZÁLEZ GARCÍA, E. *El fraude de ley tributaria en la jurisprudencia*, Aranzadi, Pamplona, 2001, págs. 25 y ss.
- 12 BETTI, E. *Teoría general del negocio jurídico*, Ed. Derecho Privado, págs. 300 y ss.
- 13 DORAL, J.A. y DEL ARCO, M.A. *El negocio jurídico*, Madrid, 1982, págs. 277 y ss.
- 14 De conformidad con lo dispuesto en el artículo 1.261 del Código Civil: «No hay contrato sino cuando concurren los requisitos siguientes:
 - 1.º Consentimiento de los contratantes.
 - 2.º Objeto cierto que sea materia del contrato.
 - 3.º Causa de la obligación que se establezca».
- 15 DE CASTRO Y BRAVO, F. *El negocio jurídico*, Ed. Civitas, Madrid, 1985, págs. 443 y ss.
- 16 FONSECA CAPDEVILA, E. «El negocio jurídico indirecto ante el Derecho Tributario», *Boletín del Ilustre Colegio de Abogados de Madrid*, n.º 16, 3.ª época, septiembre de 2000, pág. 223 y ss.
- 17 SSTs 19 de noviembre de 1958; 14 de marzo de 1964; 19 de mayo de 1989, entre otras.
- 18 FERRARA, F. *La simulación en los negocios jurídicos*, traducción española, 3.ª ed., Madrid 1953, págs. 272 y ss.
- 19 DE CASTRO Y BRAVO, F. *El negocio jurídico*, *ob. cit.* págs. 334 y ss.
- 20 Tras algún titubeo, así por ejemplo la STS (Sala de lo Civil) de 8-02-1996 señala que: «Tiene declarado esta Sala (Sentencias 23 septiembre 1990 y 16 septiembre 1991) que «la simulación contractual se produce cuando no existe la causa que nominalmente expresa el contrato, por responder éste a otra finalidad jurídica distinta sin que se oponga a

la apreciación de la simulación el que el contrato haya sido documentado ante fedatario público», y en parecidos términos se manifiesta la Sentencia de 30 de septiembre de 1989 al decir que «el concepto jurisprudencial y científico de simulación contractual, que es un vicio de la declaración de voluntad de los negocios jurídicos por el cual, ambas partes, de común acuerdo, y con el fin de obtener un resultado frente a terceros, que puede ser lícito o ilícito, dan a entender una manifestación de voluntad distinta de su interno querer».

- 21 RUIZ TOLEDANO, J.I. *ob. cit.* pág. 133.
- 22 ZORNOZA PÉREZ, J. «La simulación en Derecho Tributario», *Boletín del Ilustre Colegio de Abogados de Madrid*, n.º 16, 3.ª época, septiembre de 2000, pág. 171.
- 23 El caso típico, como acertadamente señala RUIZ TOLEDANO [*ob. cit.* pág. 134] es la simulación de un negocio traslativo de dominio, a título oneroso o lucrativo, para defraudar a los acreedores.
- 24 RUIZ TOLEDANO, J.I. *ob. cit.* pág. 135, citando a CLAVERÍA GONSÁLVIZ, afirma que la prueba resultaría prácticamente imposible de no ser por el recurso a las presunciones previstas en el artículo 1.253 del Código Civil, precepto derogado por la disposición derogatoria única 2.1.º de la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil, que para evitar la regulación de una misma materia en distintas normas deroga las disposiciones relativas a las presunciones para regular en el artículo 385 «Presunciones legales». Disponiendo:
- «1. Las presunciones que la ley establece dispensan de la prueba del hecho presunto a la parte a la que este hecho favorezca. Tales presunciones sólo serán admisibles cuando la certeza del hecho indicio del que parte la presunción haya quedado establecida mediante admisión o prueba.*
- 2. Cuando la ley establezca una presunción salvo prueba en contrario, ésta podrá dirigirse tanto a probar la inexistencia del hecho presunto como a demostrar que no existe, en el caso de que se trate, el enlace que ha de haber entre el hecho que se presume y el hecho probado o admitido que fundamenta la presunción.*
- 3. Las presunciones establecidas por la ley admitirán la prueba en contrario, salvo en los casos en que aquélla expresamente lo prohíba».*
- El artículo 386 regula las denominadas «Presunciones judiciales», disponiendo:
- 1. A partir de un hecho admitido o probado, el tribunal podrá presumir la certeza, a los efectos del proceso, de otro hecho, si entre el admitido o demostrado y el presunto existe un enlace preciso y directo según las reglas del criterio humano.*
- La sentencia en la que se aplique el párrafo anterior deberá incluir el razonamiento en virtud del cual el tribunal ha establecido la presunción.*
- 2. Frente a la posible formulación de una presunción judicial, el litigante perjudicado por ella siempre podrá practicar la prueba en contrario a que se refiere el apartado 2 del artículo anterior.»*
- 25 DE CASTRO Y BRAVO, F. *El negocio jurídico*, *ob. cit.* págs. 330 y ss.
- 26 CASADO OLLERO, G. «Legalidad Tributaria y función calificadora de la Administración Fiscal», *Boletín Oficial del Ilustre Colegio de Abogados de Madrid*, n.º 16, 3.ª época, septiembre de 2000, pág. 40.
- 27 Así en las Resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Central (en adelante, TEAC) de 30 de noviembre de 1988 y 24 de junio de 1992, se varía la calificación del contrato realizada por las partes. Especial trascendencia tiene la Resolución de 26 de junio de 1991, donde se revisa un supuesto relativo a un seguro de «prima única» en el que la Inspección había apreciado simulación relativa, siendo confirmado su criterio por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid, y en el que el TEAC, con apoyatura en el artículo 25.2 LGT aprecia que la naturaleza del negocio jurídico realizado no es la propia de un seguro, sino de un contrato de préstamo o depósito irregular retribuido. En otras Resoluciones del TEAC, así la de 10 de marzo de 1994, se prescinde de los defectos que puedan afectar a la validez o eficacia del acto o contrato liquidable, confirmando la procedencia de la liquidación, sin perjuicio de que una resolución judicial lo anule, rescinda o resuelva.
- 28 Para RUIZ TOLEDANO [*ob. cit.* pág. 83], el antiguo artículo 25 LGT contiene la regulación general sobre la calificación, mientras que el artículo 24 LGT contiene una regla especial sobre calificación en caso de fraude de ley.
- 29 Hoy es mayoritaria en la doctrina la opinión ya manifestada por SAINZ DE BUJANDA, según la cual los hechos imponibles siempre tienen naturaleza jurídica, sin perjuicio de que para construir dicho presupuesto de hecho que hace nacer una obligación tributaria, se haya tenido en cuenta una realidad jurídica, o una realidad económica (v. gr. una renta). No obstante lo anterior, no debe perderse de vista la importancia que tiene en la interpretación y calificación tributaria lo que CASADO OLLERO («Legalidad tributaria... *cit.* pág. 38) denomina «significación económica», ya que (nos dice este autor citando a COMBARROS, V. E.), «No se trata, por tanto, ni de prescindir del presupuesto de hecho para hacer prevalecer la realidad económica, ni de ampliarlo para incluir dentro del mismo situaciones que la ley no contempla. Se trata, lisa y

llanamente, de *determinar cuál es la finalidad perseguida por el legislador*, es decir, presuponiendo normalmente el gravamen de una capacidad económica, hay que *averiguar qué manifestación concreta de dicha capacidad quiere someter a imposición y bajo qué condiciones* (...). No se trata tanto de hacer prevalecer la situación económica sobre la configuración jurídica del hecho imponible como de precisar a través de la interpretación (y, añadiremos nosotros, de la *calificación tributaria*) –y siempre desde el punto de vista de la ley correspondiente– *cuál es el sentido que el legislador ha atribuido a los caracteres conformadores del hecho imponible.*»

- 30 RUIZ TOLEDANO, J.I. *ob. cit.* págs. 89 y ss.
- 31 Los pronunciamientos del TEAC giran en torno a tres grupos de cuestiones: los seguros de prima única, las operaciones de *lease-back* y la renuncia a los derechos de suscripción.
- 32 SAINZ DE BUJANDA, F. *Lecciones de Derecho Financiero*, Facultad de Derecho, Universidad Complutense de Madrid, 1982, pág. 68.
- 33 GARCÍA NOVOA, C. *El Principio de Seguridad Jurídica en Materia Tributaria*, Marcial Pons, Madrid, 2000, pág. 260.
- 34 ROSEMBUJ [La simulación y el fraude de ley en la nueva LGT, Marcial Pons, Madrid, 1996., págs.155 y ss.] ha señalado en el mismo sentido que los antiguos artículos 24 y 25 LGT no se superponían, en los supuestos en los que se apreciase fraude de ley resultaba preceptivo aplicar el artículo 24, restringiendo el uso del artículo 25 a otros supuestos de abuso en las formas.
- 35 FALCÓN Y TELLA, R. «Interpretación económica y seguridad jurídica» *Crónica Tributaria*, n.º 68/1993, págs. 25 y ss.
- 36 DELGADO PACHECO, A. «El fraude de ley y los negocios jurídicos anómalos en la doctrina del TEAC y la jurisprudencia tributaria», *Boletín del Ilustre Colegio de Abogados de Madrid*, n.º 16, 3.ª época, septiembre de 2000, pág. 80.
- 37 GONZÁLEZ GARCÍA, E. *ob. cit.* págs. 27 y 28.
- 38 ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C. «El negocio indirecto como resorte de la Administración tributaria», *Revista Jurídica Tapia*, septiembre, 1995, págs. 7 y ss.
- 39 Las enmiendas presentadas por el Grupo Parlamentario Catalán (CIU) en el Congreso proponían modificar la regulación del fraude de ley, suprimir el artículo 25 y añadir un nuevo apartado 2 al artículo 28.
- 40 RUIZ TOLEDANO, J.I. *ob. cit.* pág. 107.
- 41 Así las sentencias del Tribunal Supremo de 8 de junio de 2002 y 28 de junio de 2002.
- 42 CASADO OLLERO, G. En «Legalidad tributaria...» *ob. cit.* pág. 37.
- 43 Para CASADO OLLERO ésta es la realidad con independencia de que fuese deseable extender el ámbito de la función calificadora dentro del límite del respeto a los principios constitucionales, en particular del respeto al principio de legalidad, para otros autores como RUIZ TOLEDANO, la normativa tributaria vigente no impide extender el ámbito de la calificación a la aplicación de cualquier norma.
- 44 CASADO OLLERO, G. «Legalidad tributaria...», *ob. cit.* pág. 37.
- 45 ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C. En Estudio Preliminar sobre «Los problemas de hecho en la aplicación de los impuestos», en CARRAL LARRAURI, N. y ARIAS VELASCO, J. *Manual de Procedimientos Tributarios*, Santillana, 1967, págs. X a XIII.
- 46 SAINZ DE BUJANDA critica duramente la interpretación económica señalando que los «diversos métodos económicos pueden, en efecto, destruir la seguridad y dejar sin aplicación el mandato de la ley cuando el intérprete se limita a considerar los rasgos económicos –extremadamente laxos, complejos y controvertidos– de los hechos sometidos a imposición, dando la espalda a su caracterización imperativa dentro del ámbito legal», proponiendo una interpretación jurídica, de acuerdo con los métodos de interpretación que imperan en las restantes ramas del ordenamiento jurídico, para, a continuación, poner de relieve la importancia que tienen los principios generales del derecho en materia de interpretación, señalando que «es necesario llamar la atención sobre el carácter primordial que juega en esta materia el principio de capacidad económica. Pero bien entendido que en cuanto tal principio aparece recogido en nuestro ordenamiento constitucional no estamos propugnando una vuelta a la metodología económica, que expresamente repudiamos, sino el reconocimiento de las técnicas y métodos previstos por el Código Civil al hacer referencia al espíritu y finalidad de las leyes, así como a la realidad social del tiempo en que han de ser aplicadas.» [*Lecciones de Derecho Financiero*, Facultad de Derecho, Universidad Complutense de Madrid, 2.ª ed. 1982, pág. 68].
- 47 Véase RUIZ TOLEDANO, J.I. *ob. cit.* págs. 100 y ss.
- 48 CASADO OLLERO, G. «Legalidad tributaria...» *ob. cit.* pág. 37.
- 49 RUIZ TOLEDANO, *ob. cit.*, pág. 100.

- 50 El artículo 107 LGT, en su número 1, es el único supuesto en el que la LGT vigente emplea el término calificación: «1. Los sujetos pasivos y demás obligados tributarios podrán formular a la Administración Tributaria consultas debidamente documentadas respecto al régimen, la clasificación o la calificación tributaria que en cada caso les corresponda», señalando el número 3 *in fine* que «No incurrirán en responsabilidad, en los términos del apartado anterior, los obligados tributarios que hubiesen cumplido sus obligaciones tributarias de acuerdo con la contestación a las referidas consultas».
- 51 Como señala CASADO OLLERO, «la masificación de las relaciones tributarias y las evidentes transformaciones habidas en los modos y en el procedimiento de gestión, han determinado otras, no menos evidentes, en las potestades de la Administración tributaria que, de potestades liquidatorias *sensu stricto*, se han ido paulatinamente transmutando en potestades de control, fiscalización y sanción.» [«Legalidad...» *ob.cit.* pág. 42].
- 52 RUIZ TOLEDANO, J.I. *ob. cit.* págs. 102 y ss.
- 53 Incluye en este grupo a modo de ejemplo a PALAO TABOADA, MARTÍN QUERALT o FALCÓN Y TELLA.
- 54 Entre los autores de este grupo incluye a NAVAS VÁZQUEZ.
- 55 CASADO OLLERO, G. «Legalidad...», *ob. cit.* pág. 63.
- 56 Nos remitimos en este punto al examen de dicho precepto realizado en el apartado correspondiente a la calificación.
- 57 CHECA GONZÁLEZ, C. *La reforma de la Ley General Tributaria*, AA.VV., Valladolid, 1996, pág. 86.
- 58 En el mismo sentido PRATS MAÑEZ, F. [«Las medidas generales antiabuso en la Ley de modificación parcial de la Ley General Tributaria», *Cuadernos de formación de la Inspección de los Tributos*, n.º 33, diciembre de 1995, pág. 21], RUIZ TOLEDANO, J.I. [*ob. cit.* pág. 129].
- 59 ZORNOZA PÉREZ, J. «La simulación en Derecho Tributario», *Boletín del Ilustre Colegio de Abogados de Madrid*, n.º 16, 3.ª época, septiembre de 2000, pág. 173 y ss.
- 60 ZORNOZA PÉREZ, J. «La simulación...» *ob.cit.* pág. 176.
- 61 Sobre esta similitud nos advierte PRATS MAÑEZ, F. *ob. cit.* pág. 24.
- 62 ROSEMBUIJ, T. *El fraude de ley, la simulación y el abuso de las formas en Derecho Tributario*, Marcial Pons, 2.ª edición, Madrid, 1999, pág. 233.
- 63 De esta opinión son autores tan relevantes como PALAO TABOADA [«Notas a la Ley 25/1995, de 20 de julio, de modificación parcial de la Ley General Tributaria» (II), *Revista de Contabilidad y Tributación (Comentarios y Casos Prácticos)*, n.º 155, de 1 de febrero de 1996, ed. Estudios Financieros] o FALCÓN Y TELLA [«Calificación del hecho imponible y simulación», *Quincena Fiscal*, n.º 11, de 1 de junio de 1996, Aranzadi].
- 64 ZORNOZA PÉREZ, J. *ob. cit.*, pág. 178.
- 65 ROSEMBUIJ, T. En *El fraude de ley, la simulación y el abuso de las formas en Derecho Tributario*, *ob. cit.*, págs. 241 y 242. De la misma opinión es RUIZ TOLEDANO [*ob. cit.* pág. 148].
- 66 En este sentido se ha señalado [PALAO TABOADA] que el fingimiento ilícito de una declaración de voluntad unilateral de voluntad no recepticia podría constituir una falsedad, pero no una simulación.
- 67 CARCABA, *La simulación en los negocios jurídicos*. Barcelona, 1986, pág. 34.
- 68 ROSEMBUIJ, T. *El fraude de ley... ob. cit.* pág. 233 nos dice: «En el plano tributario... la simulación es, en principio, un comportamiento ilícito que crea perjuicios a otros de buena fe desde su formulación.»
- 69 RUIZ TOLEDANO, J.I. *ob. cit.* pág. 149.
- 70 CHECA GONZÁLEZ *La reforma de la Ley General Tributaria*, AA.VV., Valladolid, 1996 págs. 86 y ss.
- 71 FERREIRO LAPATXA, J.J. «Economía de opción, fraude de ley, sanciones y delito fiscal», *Revista Técnica Tributaria*, n.º 52, enero a marzo de 2001, Asociación Española de Asesores Fiscales.
- 72 PALAO TABOADA, «Notas a la Ley 25/1995, de 20 de julio, de modificación parcial de la Ley General Tributaria» (II), *Revista de Contabilidad y Tributación (Comentarios y Casos Prácticos)*, n.º 155, de 1 de febrero de 1996, Ed. Estudios Financieros.
- 73 PÉREZ ROYO, F. y AGUAYO AVILÉS, A. *Comentarios a la reforma de la Ley General Tributaria*, Pamplona, 1996, págs. 68 y ss.
- 74 ROSEMBUIJ, T. En *El fraude de ley, la simulación y el abuso de las formas en Derecho Tributario*, 2.ª ed. Madrid, 1999, págs. 232 y ss.
- 75 ZABALA RODRÍGUEZ-FORNOS, A. «Simulación y levantamiento del velo en el ámbito tributario», *Tribuna Fiscal*, n.º 85, pág. 67.

- 76 FERRARA, F. *ob. cit.* pág. 273. En el mismo sentido ROSEMBUI, RUIZ TOLEDANO y ZORNOZA.
- 77 ZABALA RODRÍGUEZ-FORNOS, A. «Simulación...» *ob. cit.*, pág. 67.
- 78 ROSEMBUI, *El fraude de ley...* *ob. cit.* págs. 233 y ss.
- 79 RUIZ TOLEDANO, J.I. *ob. cit.* pág. 152.
- 80 ZABALA RODRÍGUEZ-FORNOS, «Simulación...» *ob. cit.* pág. 67.
- 81 ZORNOZA PÉREZ, J. *ob. cit.* pág. 184.
- 82 ROSEMBUI, T. *Fraude de ley...* *ob. cit.* págs. 254 y ss.
- 83 RUIZ TOLEDANO, J.I. *ob. cit.* pág. 153.
- 84 ROSEMBUI distingue entre «sociedad ficticia» y «sociedad aparente», según detrás de la sociedad exista o no una «empresa» en funcionamiento. Así la sociedad ficticia no significa apariencia de empresa, sino sólo y exclusivamente la apariencia de una sociedad, en tanto que el levantamiento del velo supone la empresa detrás de la pantalla: sociedad aparente. La sociedad aparente no integra la simulación subjetiva, sino la más genérica simulación relativa: el acuerdo de simulación establece la inexistencia del contrato de sociedad entre las partes con el propósito de exteriorizar lo contrario ante terceros.
- 85 ZABALA RODRÍGUEZ-FORNOS, «Simulación...» *ob. cit.* pág. 65.
- 86 ROSEMBUI, T. *Fraude de ley...* *ob. cit.* pág. 243.
- 87 Compartimos la crítica que efectúa RUIZ TOLEDANO, cuando señala (*ob. cit.* pág. 151) que en modo alguno el artículo 25 LGT establece la limitación que predica ROSEMBUI, no existiendo obstáculo para que habiendo nacido la obligación tributaria se vea ésta condicionada por la simulación parcial de algún elemento del negocio.
- 88 También se muestra contrario a que el precio inexacto conlleve simulación FALCÓN Y TELLA.
- 89 RUIZ TOLEDANO, *ob. cit.* pág. 152. Así cuando el precio fijado sea superior o inferior al que debería corresponder y el negocio sea real y el precio existente, estaremos meramente ante una cuestión de comprobación de valor y, si procede, de tasación pericial contradictoria o de aplicación de presunciones o reglas de valoración.
- 90 ZABALA RODRÍGUEZ-FORNOS, A. «Simulación...» *ob. cit.* pág. 68.
- 91 LACRUZ BERDEJO y SANCHO REBULLIDA, *Derecho Inmobiliario registral*, Bosh, Barcelona, 1968, págs. 201-202.
- 92 Aunque la existencia de un procedimiento especial ha sido sugerida por parte de la doctrina, así HERRERA MOLINA [«Nuevas perspectivas sobre el fraude de ley en materia tributaria», *Quincena Fiscal*, junio 1999, pág. 13], comentando las monografías de PISTONE y RUIZ TOLEDANO, recoge las distintas propuestas de reforma y sugiere la suya propia que incluye establecer un procedimiento especial para declarar la existencia de simulación, a fin de evitar así que distintas conductas en fraude de ley intenten perseguirse por esta vía.
- 93 ZABALA RODRÍGUEZ-FORNOS, «Simulación...» *ob. cit.* pág. 66.
- 94 RUIZ TOLEDANO, J.I. *ob. cit.* pág. 155.
- 95 ZORNOZA PÉREZ, J.J. «La simulación...» *ob. cit.* pág. 188.
- 96 RUIZ TOLEDANO, J.I. *ob. cit.* pág. 157.
- 97 Comparten esta opinión, entre otros, DELGADO PACHECO, A. y ZORNOZA PÉREZ en sus trabajos «El fraude de ley y los negocios jurídicos anómalos en la doctrina del TEAC y la Jurisprudencia Tributaria» y «La simulación en Derecho Tributario», ambos publicados en el n.º 16, 3.ª época, de septiembre de 2000, de la *Revista Jurídica General del Boletín del Ilustre Colegio de Abogados de Madrid*.
- 98 RUIZ TOLEDANO, J.I. *ob. cit.* pág. 192.
- 99 El Proyecto de Ley enviado por el Gobierno no modificaba el artículo 24, pero los Grupos Parlamentarios Socialista, IU-IC y Catalán (CiU) en el Congreso presentaron diversas enmiendas sobre esta materia.
- 100 PALAO TABOADA, C. «La elusión fiscal mediante sociedades. Comentarios a los artículos 38 y 40 de la ley 50, de 14 de noviembre de 1977», Civitas, *REDF*, n.º 15-16, 1978, pág. 386.
- 101 FERREIRO LAPATXA, J.J. *Curso de Derecho Financiero Español I*. 21.ª edición, Marcial Pons, Madrid 1999, pág. 144.
- 102 CALVO ORTEGA, R. *Curso de Derecho Tributario I*, 3.ª edición, Civitas, Madrid, 1999, pág. 136.
- 103 SIMÓN ACOSTA, E. *Cuestiones tributarias prácticas*, 2.ª edición, La ley, Madrid, 1990, pág. 107.
- 104 PÉREZ DE AYALA, J.L. «El fundamento *ex lege* de la obligación tributaria en los comportamientos en fraude de ley», *Revista Técnica Tributaria*, n.º 31, 1995, pág. 87.

- 105 MARTÍN QUERALT-LOZANO SERRANO-CASADO OLLERO-TEJERIZO LÓPEZ, *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 10.ª edición, Tecnos, Madrid, 1999, pág. 217.
- 106 PÉREZ ROYO, F. *Derecho Financiero y Tributario*, 9.ª edición, Civitas, Madrid 1999, pág. 99.
- 107 ROSEMBUJ, T. *El fraude de ley... ob. cit.* págs. 142 y ss.
- 108 RUIZ TOLEDANO, *ob. cit.* pág. 206.
- 109 MARTÍN FERNÁNDEZ, J. «El negocio en fraude de ley tributaria», *Boletín del Ilustre Colegio de Abogados de Madrid*, n.º 16, 3.ª época, septiembre de 2000, pág. 144.
- 110 FALCÓN Y TELLA, R. «El fraude a la ley tributaria como mecanismo para gravar determinadas economías de opción» *Revista Técnica Tributaria*, n.º 31, 1995, pág. 56. También en «El fraude a la ley tributaria como mecanismo para gravar determinadas economías de opción: límites a la utilización de esta figura», I y II, *Quincena Fiscal*, núms. 17 y 18, 1995.
- 111 MATEU ROS CEREZO, R. «Economía de opción, negocio indirecto y fraude de ley tras la reforma de 1995 de la Ley General Tributaria», *Gaceta Fiscal*, n.º 147, 1996, págs. 22 y ss.
- 112 Así operaciones de *leasing*, dado que gozan de una regulación específica en el ámbito tributario; rendimientos obtenidos por artistas o deportista a través de sociedades interpuestas, dado que se regula específicamente la transparencia fiscal, etc.
- 113 PALAO TABOADA, C. «Notas a la Ley 25/1995, de 20 de julio, de modificación parcial de la LGT» (II), *Revista de Contabilidad y Tributación (Comentarios y Casos Prácticos)*, n.º 155, 1 de febrero de 1996, Ed. Estudios Financieros. PALAO TABOADA, C. «¿Existe el fraude a la ley tributaria?», *Revista de Contabilidad y Tributación (Comentarios y Casos Prácticos)*, n.º 182, Ed. Estudios Financieros, 1998.
- 114 PALAO TABOADA, C. «Notas a la Ley 25/1995, de 20 de julio, de modificación parcial de la LGT» (II) en *Revista de Contabilidad y Tributación (Comentarios y Casos Prácticos)*, n.º 155, 1 de febrero de 1996, Ed. Estudios Financieros, pág. 11.
- 115 PALAO TABOADA, C. «¿Existe el fraude a la ley tributaria?», *Revista de Contabilidad y Tributación (Comentarios y Casos Prácticos)*, Ed. Estudios Financieros, n.º 182, 1998, pág. 15.
- 116 HERRERA MOLINA, P.M. y MARTÍN FERNÁNDEZ, J. «El fraude a la ley tributaria en el Derecho Español», primer capítulo de la obra colectiva dirigida por SOLER ROCH, M.T. y SERRANO ANTÓN, F.: «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, Madrid, 2002, págs. 37 y 38.
- 117 HERRERA MOLINA, P.M. y MARTÍN FERNÁNDEZ, J. «El fraude a la ley tributaria en el Derecho español», *ob. cit.* pág. 35.
- 118 ROSEMBUJ, T. *El fraude de ley... ob. cit.* pág. 162.
- 119 Así, las Resoluciones del TEAC de 20-07-2001 y de 7-03-2002 señalan a este respecto que: «(...) el Derecho Tributario se rige por sus propias normas, tanto en lo que se refiere al Derecho Tributario material como al formal; pero así como en el primero hay una serie de conceptos y principios que sólo en él se regulan, explicitan y utilizan (v.gr: hecho imponible, sujeto pasivo, cuota tributaria, etc.), sin que sea dable aplicar otras ramas del ordenamiento subsidiariamente, porque en ellas no hay institutos equivalentes, no sucede lo mismo en el Derecho Tributario formal, en las cuestiones de procedimiento, donde el artículo 9.º 2 de la LGT halla plena aplicación. Conceptos como los de competencia, motivación, congruencia, indefensión, etc., son del todo análogos en Derecho Tributario y en Derecho Administrativo: pertenecen, si se permite la expresión, a la parte general del derecho público, y en el Derecho Tributario pueden presentar alguna matización, pero nunca una contradicción. Debemos recordar en este punto que la idea de especialidad, en virtud de la cual el Derecho Tributario logró y justificó su autonomía, no obedece, ni puede obedecer, a principios inspiradores opuestos ni aun independientes del Derecho Administrativo general (no es un Derecho excepcional, en suma), sino a la adecuación de éste a la materia que regula y la especificidad de sus fines.
- Por eso, parece indudable que es de aplicación al caso lo previsto en la disposición adicional quinta de la Ley 30/1992 (similar en su texto, por lo que aquí interesa, antes y después de la redacción dada por la Ley 4/1999), sobre el carácter subsidiario de la misma».
- 120 De acuerdo con dicha normativa, las Resoluciones del TEAC de 20-07-2001 y de 7-03-2002 señalan que como no existe en materia del procedimiento para declarar el fraude de ley una atribución concreta de competencia a unos órganos determinados, al no haberse desarrollado reglamentariamente el artículo 24 de la LGT, hay que recurrir al artículo 12.3 de la Ley 30/1992. En su aplicación al caso concreto planteado, la Resolución del TEAC de 7-03-2002 indica que «tratóndose de actuaciones, incluida la propuesta de incoación del expediente, realizadas por la Dependencia Regional de

Inspección de la AEAT poca duda cabe acerca de la competencia del Delegado Especial de la Agencia para resolver». Por su parte, la Resolución del TEAC de 20-07-2001 declara que «tratándose de actuaciones realizadas y propuesta de incoación del expediente efectuada por un equipo de la ONI, que depende directamente de la Dirección del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la AEAT (Orden de 2 de junio de 1994, tercero), cabe poca duda de la competencia del Departamento para resolver. Es verdad que cabría pensar en que el "órgano inferior" sería el Jefe de la ONI, pero puesto que la incompetencia sólo produce la nulidad plena cuando lo es por razón de la materia o del territorio [art. 62.1 b) Ley 30/1992] y no se ha producido tampoco indefensión alguna por esto en el contribuyente (art. 63 de la misma Ley), lo que determinaría la anulabilidad del acto, debe tenerse por válido y eficaz el acuerdo, dictado en definitiva por el órgano superior de los servicios de Inspección; sin que la puntualización del artículo 12.3 de la Ley 30/1992 sea otra cosa que la manifestación de un favorecimiento de los principios de descentralización y desconcentración en el sistema orgánico de la Administración, pero no una garantía del administrado».

¹²¹ RUIZ TOLEDANO, J.I. *ob. cit.* pág. 226.

¹²² Las Resoluciones del TEAC de 20-07-2001 y de 7-03-2002 señalan que «El carácter de la audiencia sí es claramente garantista y su finalidad es precisamente evitar la indefensión del interesado, de ahí que el artículo 84 de la Ley 30/1992 la exija imperativamente, con las únicas y tasadas excepciones de su apartado 4».

¹²³ HERRERA MOLINA, P.M. y MARTÍN FERNÁNDEZ, J. «El fraude a la ley tributaria en el Derecho Español», *ob. cit.* pág. 40.

¹²⁴ PÉREZ ROYO, F. *Derecho Financiero y Tributario*, *ob. cit.* pág. 99.

¹²⁵ La STS (Sala de lo Contencioso) de 6-05-1988, en relación con la tributación por el Impuesto sobre Sociedades por una compraventa de acciones muy por encima de su valor de cotización y posterior venta al precio de cotización, el Tribunal aplica directamente el artículo 6.4 del Código Civil, sin plantearse la necesidad de un expediente especial, cuestionando la racionalidad de la operación, señalando en su Fundamento de derecho Cuarto:

«Ciertamente no se alcanzan a ver las razones por las que la entidad apelante, pudiendo adquirir las acciones en Bolsa al 40 por 100, las adquirió al 129,369 por 100, como esas razones no sean el obtener los beneficios que la depreciación de las acciones (diferencia entre el precio de compra contabilizado y el de venta) puede producir efectos del Impuesto sobre Sociedades. Y como esas razones no se exponen en ningún momento, hay que entender que lo que se está pretendiendo es un fraude de ley, aplicando el texto de una norma para eludir la aplicación de otra, lo que no está permitido, puesto que el artículo 6.º del Código Civil sale al paso de estas situaciones, ordenando que se aplique el texto de la norma que se ha pretendido eludir. En conclusión, si bien el artículo 104.2 de la Ley de Sociedades Anónimas contempla la valoración de las acciones tanto con cotización oficial como sin ella, cuando se trata de valorar las primeras frente a la Hacienda Pública, que es tercero respecto de la Sociedad, no puede prescindirse del tipo de cotización oficial, sobre todo cuando –como en el presente caso– no se han dado las razones por las que se dice haber adquirido las acciones por un "precio convenido" superior en más de tres al de su cotización oficial, ni se dan tampoco para explicar su venta con arreglo a esta última, es decir, con una pérdida de más de dos tercios del precio de adquisición. Téngase en cuenta que los órganos gestores de la Sociedad recibieron el mandato solamente de los socios, no de la Hacienda Pública, lo cual ha de estar, a todos los efectos, a las cotizaciones o valores oficiales cuando éstos existen, como ocurre en el caso debatido, ya que, como razona el apelado, en otro caso, quedaría a la libre disponibilidad de los ciudadanos la determinación de los gastos deducibles, y por lo tanto, se burlaría el mandato constitucional de participación proporcional ante el sostenimiento de las cargas públicas».

Por su parte, la STS (Sala de lo Contencioso) de 22-03-1996, en la que se plantea si puede constituir fraude de ley del artículo 6.4 del Código Civil un supuesto de agrupación registral de un solar no edificable para excluir el hecho imponible del Impuesto Municipal sobre Solares, y señala que:

«El resultado es que o la voluntad del particular se acomoda a las prescripciones legales o, de lo contrario, irrumpe en la ilegalidad al burlar sus deberes utilizando facultades jurídicas –agrupar fincas, en este caso– que, en el ámbito urbanístico y fiscal, pueden resultar, por sus consecuencias, contrarias al ordenamiento jurídico. Realmente, intentar eludir el Impuesto sobre Solares por la vía indirecta de "agrupar parcelas" constituye un evidente fraude de ley: ampararse en la facultad del artículo 44 del Reglamento Hipotecario genera, o es susceptible de generar, un resultado contrario al ordenamiento fiscal –es decir, contrario, en concreto, al art. 42.1, a), en relación con el 44.1, del Real Decreto 3250/1976, y a los arts. 2 y 4 de la Ordenanza Fiscal Tipo de 20 diciembre 1978–.

Cabe, como hemos dejado sentado, que el titular de solares colindantes los agrupe. Lo que no es factible es que, con ello, eluda el Impuesto que tiene como hecho imponible los solares inedicados».

- 126 RUIZ TOLEDANO, J.I. *ob. cit.* pág. 227.
- 127 FERREIRO LAPATXA, J.J. «Economía de opción, fraude de ley, sanciones y delito fiscal», *Revista Técnica Tributaria*, n.º 52, enero-marzo 2001, edita Asociación Española de Asesores Fiscales, págs. 9 y ss.
- 128 LÓPEZ MOLINO, «Los negocios en fraude de ley tributaria, los negocios simulados y los negocios indirectos (arts. 24, 25 y 28-2 LGT)», *Crónica Tributaria*, n.º 85, 1998, pág. 174.
- 129 DE CASTRO Y BRAVO, F. *El negocio jurídico, ob. cit.* págs. 330 y ss.
- 130 El Proyecto de ley reproduce sin variación el texto del artículo 13 del Anteproyecto de LGT.
- 131 Sería suficiente con decir «*En el ejercicio de sus prerrogativas y derechos la Administración Tributaria podrá calificar los hechos, actos o negocios realizados, cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hayan dado y prescindiendo de los defectos que pudieran afectar a su validez.*».
- 132 Se mantiene la propuesta del Anteproyecto, con ligeras variaciones de redacción en el apartado tercero que no afectan al sentido del precepto.
- 133 Esta previsión se introdujo en el texto del Anteproyecto una vez cerrado el Informe de la Segunda Comisión de expertos.
- 134 Frente a dicha regulación el artículo 15.3 del Anteproyecto disponía: «*En las liquidaciones que se realicen como resultado de lo dispuesto en este artículo se exigirá el tributo aplicando la norma eludida o eliminando las ventajas fiscales obtenidas, y se liquidarán intereses de demora, sin perjuicio de la sanción, que en su caso, proceda de acuerdo con lo dispuesto en la letra d) del apartado 1 del artículo 185 de esta Ley.*». La posibilidad de sancionar estos supuestos causó cierta sorpresa ya que no se contemplaba en el informe de la segunda Comisión para el estudio de borrador del Anteproyecto de la nueva LGT. Quizá chocaba con la tradición legislativa en la regulación del fraude de ley, ahora bien, quizá se precise el establecimiento de esta posibilidad, ya que el supuesto de hecho del artículo 15 del Anteproyecto era más amplio que el del fraude de ley, y permitía acoger los supuestos de concurrencia de negocios anómalos en los que no pueda probar claramente la simulación, o bien en los que ésta no constituya el núcleo de la operación de ingeniería fiscal practicada.
- 135 El artículo 159 del Anteproyecto no regulaba el número de miembros de la Comisión y su procedencia, en el Proyecto se refuerza la posición de la Dirección General de Tributos en dicha Comisión, que al asumir, uno de los miembros de esta procedencia la presidencia sin duda podrá decidir con el voto de calidad del Presidente las cuestiones más conflictivas.
- 136 En el Anteproyecto el plazo podía ser ampliado por otro de tres meses.
- 137 El Anteproyecto añadía que «*el informe también deberá contener un pronunciamiento de carácter no vinculante, sobre la procedencia o no de imponer sanción en el caso concreto planteado.*».
- 138 PALAO TABOADA, C. «Los "motivos económicos válidos" en el régimen fiscal de reorganizaciones empresariales», *Revista de Contabilidad y Tributación (Comentarios y Casos Prácticos)*, n.º 235 62/2002), Ed. Estudios Financieros, pág. 63 y ss.
- 139 La sentencia dispone en su PÁRRAFO 32: «*Cuando la normativa nacional se atiene, para resolver una cuestión interna, a las soluciones aplicadas en el Derecho comunitario, (...) existe un interés comunitario manifiesto en que, con el fin de evitar futuras divergencias de interpretación, las disposiciones o conceptos tomados del Derecho comunitario reciban una interpretación uniforme, cualesquiera que sean las condiciones en que tengan que aplicarse.*».
- 140 PALAO TABOADA, C. «Los motivos...» *ob. cit.* pág. 75.
- 141 Juez británico, «Artificial Tax Avoidance, The English an American Approach» en *British Tax Review*, 1986, pág. 330.
- 142 CHIRELSTEIN, M.A. (en «Learned Hand's Contribution to the Law of Tax Avoidance», *The Yale Law Journal*, vol. 77, 1968, pág. 452.
- 143 PALAO TABOADA, C. *Los motivos económicos...*, *ob. cit.* págs. 81 y 82.