

FELICIANO CASANOVA GUASCH*Abogado**Máster en Tributación y en Práctica Jurídica por el CEF***Extracto:**

EL presente trabajo pretende analizar las figuras que tienden a evitar los negocios calificados como anómalos desde la perspectiva jurídico-tributaria, recogiendo la doctrina y jurisprudencia acaecida sobre este tema e intentar dar un poco de claridad sobre el significado real de cada una de las diferentes figuras estudiadas.

Hay que tener en cuenta que uno de los pilares en los que la Administración Tributaria se va a amparar en el futuro va a ser precisamente en los nuevos artículos 25 y 28 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria, tras la redacción dada por la Ley 25/1995, de 20 de julio, y que, a buen seguro, va a dar origen a una abundante literatura doctrinal y jurisprudencial, sobre todo si tenemos en cuenta que la frontera entre la calificación de un negocio como anómalo o amparado bajo el concepto de la economía de opción no suele estar en ocasiones lo suficiente claro. Por lo tanto, una buena hermenéutica acerca de las figuras que tienen como finalidad contrarrestar los efectos que producen tales negocios se hace como imprescindible tanto a los profesionales como estudiosos de las cuestiones jurídico-tributarias.

Sumario:

- I. Fraude de ley.
- II. Simulación.
- III. Negocio indirecto.

En el tráfico diario, los sujetos realizan negocios jurídicos que producen efectos en la esfera jurídico-tributaria. Ocurre, sin embargo, que estos negocios pueden ser realizados con infracción de las normas tributarias, entrando en el ámbito, según la definición de DE CASTRO (1), de los negocios anómalos. Los medios que tratan de evitar los efectos que producen este tipo de negocios son los siguientes:

- a) **El fraude de ley**, según establece SAINZ DE BUJANDA (2), se articula mediante la utilización de una ley -ley de cobertura-, que haya sido dictada con una finalidad distinta para conseguir el resultado previsto por otra ley -ley defraudada-.
- b) **La simulación**, siguiendo a ALBALADEJO (3), existe cuando, de común acuerdo, las partes entre sí -o, si el negocio es unilateral, de acuerdo el declarante con el destinatario- emiten una declaración (o declaraciones) no coincidentes con la voluntad interna, con el fin de engañar a los terceros.
- c) **El negocio indirecto**, de acuerdo con LACRUZ (4), a veces las partes, mediante un negocio que conserva su figura típica, consiguen ulteriormente un resultado propio de otros tipos negociales, siendo lo más característico en estos negocios que en los aspectos sustanciales se les debe aplicar el régimen del contrato cuyos efectos tratan de alcanzar por vía indirecta.

Las tres figuras anteriores tienen un mismo fin: evitar la exención fiscal por la utilización de fórmulas que no corresponden a la finalidad realmente pretendida por las partes con el consiguiente perjuicio para la Hacienda Pública.

I. FRAUDE DE LEY

La definición del *frau legis*, en nuestro ordenamiento jurídico positivo, viene dada en el artículo 6.º 4 del Código Civil, que dice al respecto:

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

(1) Para DE CASTRO, la anomalía consiste en una deformación de una figura negocial, querida por quienes lo crean y hecha para escapar de la regulación normal de los negocios, de la prevista y ordenada por las leyes. (DE CASTRO. *El negocio jurídico*. Página 329. Edición 1991. Civitas).

(2) F. SAINZ DE BUJANDA. *Lecciones de Derecho Financiero*. Página 72. 9.ª Edición. Facultad de Derecho Universidad Complutense.

(3) M. ALBALADEJO. *Derecho Civil I*, Volumen 2.º. Página 243. 10.ª Edición. Librería Bosch.

(4) J.L. LACRUZ BERDEJO y Otros. *Elementos de Derecho Civil I*, Volumen 3.º. Página 228. Bosch.

Aunque de la redacción de la norma pudiera desprenderse que se precisa una intención o propósito de violar la norma (= elemento subjetivo), la doctrina opina que no es necesaria dicha intención o propósito. Así, la Sentencia de 13 de junio de 1959, recogiendo la mejor doctrina (DE CASTRO), declaró que no es necesario que la persona que realice el acto o actos en fraude tenga la intención o conciencia de burlar la ley, ni consiguientemente la prueba de la misma, porque el fin último de la doctrina del fraude es la defensa del cumplimiento de las leyes, no la represión del concierto o intención maliciosa de que se encargan otras instituciones (5).

En el plano tributario, el fraude de ley viene regulado en el artículo 24 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT), según la redacción dada por la Ley 25/1995, de 20 de julio. Dice este artículo:

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 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.

La nueva redacción intenta establecer que sólo es necesario que se den elementos objetivos para calificar el expediente como en fraude de ley. Ésa es la intención del legislador por la supresión del participio *probado*. Sin embargo, y siguiendo a PALAO TABOADA (6), el intento es, sin embargo, de enorme ingenuidad, pues es obvio que si el fraude se basa esencialmente en tal propósito y éste se entiende como un elemento de hecho, su existencia deberá probarse pese a esta supresión.

Ahora bien, lo fundamental de la existencia o no del fraude no es tanto el propósito fraudulento como la habilidad objetiva del instrumento jurídico utilizado y, en consecuencia, la determinación de que existe fraude de ley es, más que una cuestión de prueba, una cuestión de calificación. Sirva como ejemplo la Sentencia anteriormente citada de 13 de junio de 1959.

El fraude de ley ha sido criticado por la doctrina, pues tiene como figura enfrentada a la *economía de opción*. Los sujetos tienen la posibilidad de realizar los negocios típicos que el Derecho ofrece y dentro del abanico de negocios ofertados, los particulares pueden utilizar aquellos que más ventajas les produzcan e incluso llegar a crear negocios carentes de normativa propia (negocios atípicos), en virtud del principio de autonomía de la voluntad recogido en el artículo 1.255 del Código Civil, con el límite del respeto a la ley, la moral y al orden público.

(5) L. DIEZ PICAZO y A. GULLÓN. *Sistema de Derecho Civil*, Volumen 1. Página 217. 7.ª Edición. Tecnos.

(6) C. PALAO TABOADA. «Notas a la Ley 25/1995, de 20 de julio, de modificación parcial de la Ley General Tributaria (II)». *Revista «Estudios Financieros» de Contabilidad y Tributación* núm. 155, febrero 1996, núm. 6/1996.

Los contribuyentes pueden, legítimamente, acogerse a las fórmulas que el ordenamiento jurídico les brinde para la consecución de objetivos que persigan, sin que deba rechazarse, en términos absolutos, que esa elección pueda estar motivada por un coste tributario favorable. Semejante proceder (economía de opción) es legítimo, si la fórmula elegida no pone de manifiesto una maquinación fraudulenta, esto es, un conjunto de circunstancias que revelen el propósito de eludir el pago del tributo que normalmente correspondería a la operación realizada (7).

Por consiguiente, ambas figuras -fraude de ley *versus* economía de opción- concuerdan en que se busca el ahorro fiscal, pero divergen en que la economía de opción no atenta a lo querido por la ley, mientras que el fraude de ley infringe lo establecido por ésta.

El fraude de ley precisa para su declaración, la utilización de un expediente especial con audiencia al interesado. El Real Decreto 1919/1979, de 29 de junio, regulador del procedimiento de declaración del fraude de ley en materia tributaria, se encargaba de establecer las normas a seguir en este proceso. Este Real Decreto ha sido derogado por la disposición derogatoria única del Real Decreto 803/1993, de 28 de mayo, por el que se modifican determinados procedimientos tributarios, por lo que a partir de la entrada en vigor de este último Real Decreto, los expedientes de declaración del fraude de ley deberán tramitarse de conformidad con lo establecido en la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, por la que se aprueba la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (8).

Las consecuencias del fraude de ley son las siguientes:

- a) **Aplicación de la norma tributaria eludida (art. 24.2 LGT):** es la principal consecuencia de esta figura y no es otra cosa que someter a los administrados a la norma burlada, evitando que el defraudador logre conseguir su propósito y exigiéndole el impuesto correspondiente a la calificación jurídica del negocio realizado.
- b) **Liquidación de los intereses de demora que correspondan (art. 24.3 LGT):** pues tal como tiene establecido el Tribunal Supremo (9), estos intereses tienen una función compensadora del incumplimiento, o del incumplimiento tardío, sin tener carácter sancionatorio (10).

(7) SAINZ DE BUJANDA, *op. cit.*, *supra*.

(8) Esto por lo que se refiere al Territorio Común, pues para los Territorios Históricos existen normas específicas para la declaración de esta institución. Así, el Decreto Foral 93/1993, de 17 de diciembre, por el que se aprueba el procedimiento de declaración de fraude de ley en materia tributaria para el Territorio Histórico de Guipúzcoa o el Decreto Foral 74/1997, de 13 de mayo, para el Territorio Histórico de Vizcaya.

(9) Sentencias de fecha 2 de noviembre de 1987, 6 de noviembre de 1990 y 5 de septiembre de 1991, entre otras. La configuración del interés de demora como compensatorio del incumplimiento de la obligación del contribuyente ha sido también puesta de manifiesto por el Tribunal Constitucional. La STC de 26 de abril de 1990 dice que los intereses de demora no tienen naturaleza sancionadora, sino exclusivamente compensatoria o reparadora del perjuicio causado por el retraso en el pago de la deuda tributaria (...). Más que una penalización en sentido estricto, son una especie de compensación específica, con arreglo a un módulo objetivo, del coste financiero que para la Administración Tributaria supone dejar de disponer a tiempo cantidades dinerarias que le son legalmente debidas. (Sentencia citada por L.A. MALVÁREZ PASCUAL. *La Nueva Regulación del Impuesto sobre Sociedades. El Régimen General*. Pág. 202 y ss. Editorial Estudios Financieros).

(10) No obstante, PALAO TABOADA, *op. cit.*, *supra*, opina que la exigencia de este interés es un grave error del legislador, pues, con arreglo al principio de irretroactividad de los actos administrativos, la declaración del fraude de ley tiene solamente efectos *ex nunc*. Tal exigencia, continúa diciendo, podría ser inconstitucional en la medida en que dicho principio tenga respaldo en el artículo 9.º 3 de la Constitución Española.

- c) **No imposición de sanciones (art. 24.3 LGT):** cosecha de las manifestaciones efectuadas por la doctrina y del Derecho comparado en virtud del principio de libertad de pactos que tienen las partes a la hora de negociar y concluir los negocios jurídicos que tengan a bien realizar. Este espíritu ya se recogía en el citado Real Decreto 1919/1979, con el objeto, según su Exposición de Motivos, de garantizar la estricta observancia del principio de autonomía de la voluntad en Derecho privado y el derecho a los administrados a la seguridad jurídica.

II. SIMULACIÓN

El artículo 25 de la LGT, de acuerdo con la redacción dada por la Ley 25/1995, recoge la figura de la simulación de negocios en los siguientes términos:

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.

La regulación de la simulación también la encontramos en el Código Civil, si bien tampoco se trata de una regulación completa. Éste dedica dos artículos, dentro de la Sección correspondiente a la causa de los contratos, en concreto los artículos 1.275 y 1.276 del citado texto legal, a las consecuencias que se deriven de los contratos simulados. Con carácter general, el segundo de los artículos citados establece la nulidad del contrato simulado, solución lógica si tenemos en cuenta que el Código Civil es fiel a la teoría de la causa, pues en él falta la voluntad interna de las partes en celebrar efectivamente el negocio jurídico que han querido sacar a la luz (11).

Con el negocio simulado se persigue, pues, un fin de engaño utilizando como medio una declaración divergente de la querida por las partes, que se fija a través del acuerdo simulatorio. Tres, pues, son los puntos que se pueden destacar:

El **fin** perseguido es el engaño a terceros (en el ámbito jurídico-tributario es la Hacienda Pública el sujeto perjudicado); el **medio** utilizado es la declaración divergente de la voluntad realizada conscientemente (de ahí su diferencia con el error obstativo, pues en éste la discrepancia entre la declaración y la voluntad se produce inconscientemente); el **acuerdo** simulatorio por el que se establece que lo declarado no es realmente querido.

El ejemplo propio de un negocio simulado sería la factura falsa: las partes, de manera consciente, realizan un negocio carente de causa con la intención de perjudicar a la Administración y lograr la elusión fiscal.

(11) La jurisprudencia ha sentado en sus fallos la construcción de esta institución en el campo del Derecho, poniendo de relieve las dificultades que entraña el calificar un negocio como simulado. Así, por ejemplo, la STS de fecha 16 de septiembre de 1991 establece que la simulación contractual se produce cuando no existe la causa que nominalmente expresa el contrato, por responder éste a otra finalidad jurídica distinta... y si los hechos, datos y signos admiten diversas interpretaciones, en la duda, es de estimar que el acto jurídico es verdadero y eficaz mientras que la ficción no se pruebe -STS 16-4-1964-, ya que el título lleva en sí la presunción de legitimidad.

Se suelen distinguir dos clases de simulación: la simulación *absoluta*, según falte todo negocio jurídico detrás (v. gr. factura por prestación de servicios y realmente no se han prestado esos servicios); la simulación *relativa*, según se oculte un negocio de manera parcial, pudiendo afectar sobre el propio negocio, sobre el objeto o sobre los sujetos intervinientes (v. gr. sujeto que aparece como celebrante de un negocio o destinatario del mismo, siendo otro sujeto el verdadero receptor de los derechos y obligaciones del negocio celebrado).

El problema que se plantea es la distinción entre la figura de la simulación con la del fraude de ley, puesto que los efectos jurídico-tributarios son distintos en una u otra figura. Hay que tener presente que la declaración de la simulación no precisa la utilización de un proceso especial como en el fraude de ley, por lo que no será de extrañar que la Administración intente calificar que el negocio se ha realizado de forma simulada o que existe un negocio indirecto -se tratará en el siguiente epígrafe- y así evitar la iniciación del expediente especial necesario para la declaración del *frau legis*. Todo ello, además, con una consecuencia: la imposición de sanciones para el administrado, en el supuesto de que exista simulación o negocio indirecto.

La distinción entre ambas figuras, desde el plano teórico, no es complicada: en el negocio fraudulento, éste es verdadero y querido por las partes, mientras que el negocio simulado es sólo una apariencia de negocio que se utiliza para violar la ley. El núcleo para diferenciar ambas instituciones se encuentra, por lo tanto, en la intención de las partes en querer o no el negocio jurídico.

Mayores dudas puede plantear la diferencia entre el *frau legis* y la simulación relativa. En este sentido encontramos opiniones divergentes; así, mientras FERREIRO es de la opinión de que el nuevo artículo 25 de la LGT sólo es aplicable a la simulación absoluta, identificando simulación relativa con fraude de ley, PALAO TABOADA, por contra, afirma que nada apoya a esta tesis y que en la redacción del citado artículo caben las dos clases de simulación. La discusión tiene una consecuencia capital, pues como se ha manifestado anteriormente, se exige en el *frau legis* la utilización de un expediente especial sin imposición de sanciones.

La simulación relativa, dice la STS de fecha 22 de diciembre de 1987, se caracteriza, en materia contractual, por encubrir un convenio, con inexistencia real, otro con inexistencia causal, lo que permite la aplicación del artículo 1.276 del Código Civil, declarar la nulidad del negocio simulado o ficticio y mantener la validez del negocio simulado cuando éste obedece a una causa verdadera y lícita.

De lo hasta aquí expuesto, se puede concluir que de lo mandado por el artículo 25 de la LGT no puede extraerse que no se encuentra también comprendida la simulación relativa por cuanto este artículo establece que el hecho imponible gravado será *el efectivamente realizado por las partes* y dentro de esta expresión tiene cabida tanto la falta de todo negocio (simulación absoluta) como la existencia de otro fingido (simulación relativa).

Además, existen diferencias entre ambas figuras, pues mientras en el negocio en fraude de ley la causa de éste coincide con la voluntad de las partes (v. gr. se quiere transmitir un bien a un tercero y, para ello, se aporta el bien a una sociedad con pérdidas a cambio de acciones con posterior disolución y adjudicación del mismo a un tercero), pero se utiliza una norma de cobertura (aportación del bien a una sociedad) para eludir el pago del tributo por el hecho imponible producido (ITP o IVA), en la simulación relativa existe un disfraz: se realiza un negocio que no es querido por las par-

tes -la causa es distinta a la realidad-, permaneciendo oculta la verdadera intención (v. gr. se formaliza una compraventa que no se quiere para encubrir una donación -que es la verdadera causa de la transmisión-). La diferencia es sustancial; el negocio simulado no puede ampararse en el artículo 1.255 del Código Civil. El negocio está viciado y si se prueba que existe otra verdadera y lícita causa producirá la nulidad del negocio aparente, desplegándose los efectos del negocio encubierto en tanto no perjudique los intereses legítimos de terceros (12).

Por lo tanto, la aplicación de sanciones en el tema de la simulación, en todas sus clases, tiene su fundamento al no ampararse la actividad de los administrados en el principio de la autonomía de la voluntad ni existir una posibilidad de elección en su actuación que es el fundamento de la economía de la opción (13).

III. NEGOCIO INDIRECTO

El negocio indirecto es una figura de creación doctrinal y jurisprudencial. No existe ningún texto legal que contemple esta figura en su articulado. Como dice DÍEZ PICAZO (14), la doctrina ha abandonado ya la posibilidad de que el negocio indirecto sea una categoría dogmática con plena sustantividad, dado lo heterogéneo de los supuestos que podrían agruparse en esa denominación.

En esta figura, la causa del negocio típico ha de ser querida efectivamente por las partes, pero lo que distorsiona al mismo es la alteración de los fines propios del negocio concluido. En una compraventa con precio irrisorio existiría causa (el cambio de cosa por precio), mas hay un elemento que perturba al negocio típico de la compraventa. ¿Cómo se puede entender la transmisión de un inmueble por un precio de cincuenta mil pesetas cuando su valor de mercado es muy superior?

La jurisprudencia ha entendido por negocio indirecto que es aquel en que las partes celebran un contrato típico y regulado en el ordenamiento jurídico con un fin distinto al que le es propio y específico. Así pues, en este tipo de negocios se hace preciso diferenciar entre sus efectos directos, que son los que corresponden a la causa del contrato típico celebrado, y los efectos indirectos, que son los realmente queridos por las partes, y que obedecen a una intención final o resultado que no podría ser conseguido a través de aquel negocio o contrato típico. Es decir, en este tipo de negocios el contrato o contratos típicos -como es el caso que nos ocupa- resultan ser una simple «pantalla jurídica» o medio en la consecución de los fines buscados por las partes (15).

(12) En este sentido, STS de fecha 20 de octubre de 1966.

(13) El artículo 79 c) de la LGT establece como infracción grave, disfrutar u obtener indebidamente beneficios fiscales, exenciones, desgravaciones o devoluciones. Por su parte, el artículo 82.1 c) del citado texto legal dispone que las sanciones tributarias se graduarán atendiendo, entre otras causas, a la utilización de medios fraudulentos en la infracción o comisión de ésta por persona interpuesta. A estos efectos, se considerarán principalmente medios fraudulentos los siguientes: la existencia de anomalías sustanciales en la contabilidad y el empleo de facturas, justificantes u otros documentos falsos o falseados.

(14) L. DÍEZ PICAZO y A. GULLÓN, *op. citada supra*.

(15) Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de fecha 30 de noviembre de 1994. El objeto del proceso contemplado en esta Resolución trataba sobre un *lease-back*, donde una de las partes enajenaba una serie de máquinas valoradas muy por encima de su valor real, obteniendo un incremento de patrimonio que, no obstante, por aplicación

En el ámbito jurídico-tributario, los efectos indirectos que persiguen las partes es la obtención de un beneficio fiscal, utilizando para ello un negocio típico pero que no obedece a su verdadera finalidad con el consiguiente perjuicio para la Hacienda Pública, que es el interés jurídico a proteger.

El negocio indirecto presenta rasgos parecidos con el fraude de ley hasta el punto de que pueden conducir a la confusión de ambas figuras, mas como establece la citada Resolución del TEAC, se diferencian en que mientras en el negocio indirecto la causa jurídica se deduce del juego recíproco y contradictorio de sus partes, cualquiera que sean sus motivos inmediatos (evitar la rigidez contractual, eludir leyes prohibitivas, contravenir leyes fiscales, etc.), por el contrario, en el fraude de ley se precisa la concurrencia de dos normas y la utilización de una de ellas, denominada de cobertura, para eludir la aplicación de otra, y obtener así un resultado prohibido o contrario al conjunto del ordenamiento jurídico.

También se diferencia el negocio indirecto de la simulación: con la simulación absoluta porque en ésta no existe causa y, por lo tanto, no hay negocio jurídico; con la simulación relativa porque, como ya se dijo, el negocio no es querido tal como aparece, pues oculta la verdadera intención de las partes, mientras que el negocio indirecto sí es querido y además con los elementos estipulados mas por la alteración de alguno de estos elementos, se debe perseguir el negocio celebrado y así evitar que produzca efectos.

Precisamente son esos fines indirectos los que las partes, en la esfera tributaria, buscan para conseguir el beneficio fiscal, que de haberse producido los elementos típicos del negocio no se habrían conseguido, sin que puedan éstas ampararse siempre en el principio de la autonomía de la voluntad, pues la utilización abusiva de este principio no puede conducir a resultados en perjuicio de terceros. La Sentencia de la Audiencia Nacional de fecha 5 de marzo de 1997, que confirma la doctrina de la Resolución del TEAC comentada, distingue en su Fundamento de Derecho Noveno dos planos: las consecuencias jurídico-civiles buscadas y queridas por las partes, en las que la fijación del precio es, inicialmente, fruto de la libre y espontánea concurrencia de voluntades, y los efectos jurídico-tributarios en los que, dado el carácter de Derecho necesario que tienen estas normas, no podrán producirse consecuencias desfavorables para los intereses públicos derivados de una aplicación «cuando menos oportunista» (16) del principio de la autonomía de la voluntad.

Al igual que ocurre con la simulación, el negocio indirecto trae como consecuencia la imposición de sanciones al sujeto infractor. Ahora bien, cabría preguntarse si es correcta esta actuación por cuanto que, en el negocio indirecto, las partes están haciendo uso del principio de autonomía de la voluntad ya comentado. Si la imposición de sanciones en el fraude de ley se fundamenta en la aplicación de ese principio general y en aras a la seguridad jurídica, ¿no podría extenderse la misma argumentación al negocio aquí comentado? A fin de cuentas, en el negocio indirecto las partes quieren el negocio celebrado con el añadido de que no se utiliza una norma de cobertura para vulnerar lo man-

del artículo 15.8 de la derogada Ley 61/1978, quedaba exento por reinversión al celebrar inmediatamente un contrato de arrendamiento financiero sobre los mismos bienes.

Esta Resolución ha sido confirmada recientemente por la Audiencia Nacional en Sentencia de fecha 5 de marzo de 1997. Publicada en la *Revista «Estudios Financieros» de Contabilidad y Tributación (Legislación, Consultas, Jurisprudencia)* núm. 170, de mayo de 1997.

(16) Las comillas figuran en la propia sentencia.

dado por la ley. Aquí lo que ocurre es una utilización de manera capciosa de un principio general del Derecho que, efectivamente, merece su persecución por cuanto existen intereses jurídicos a proteger, debiendo el sujeto infractor satisfacer lo que no pagó en su día e indemnizar a la Hacienda Pública con intereses de demora, mas los argumentos esgrimidos en favor de la no imposición de sanciones en el *fraus legis* pueden trasladarse al negocio indirecto. Si los argumentos en favor de la imposición de sanciones en este negocio es la voluntariedad-culpabilidad de las acciones amén de reprimir la finalidad perseguida -el disfrute de beneficios fiscales-, estos argumentos pueden aplicarse también en favor de la imposición de sanciones en el *fraus legis*. ¿Es que acaso en un negocio calificado en fraude de ley las partes no realizan su actuación de forma voluntaria con la intención de obtener beneficios fiscales? ¿En qué puede quedar la validez de los pactos entre partes independientes?

Seguramente, la respuesta a tales preguntas llegue por la vía de que si no se sancionan conductas que tienen como única finalidad el perjuicio para la Administración, se estarían amparando intereses particulares por encima del interés general de protección de los ingresos tributarios. Además, el negocio indirecto supone, en definitiva, una transgresión del principio de autonomía de la voluntad, pues se quieren amparar bajo este principio negocios que tienen como única finalidad el beneficio propio en perjuicio de terceros.

Por otra parte, cabe preguntarse si la LGT, tras la reforma por Ley 25/1995, recoge la posibilidad de reprimir los efectos del negocio indirecto. Antes de la reforma se venía utilizando el artículo 25.3, que decía al efecto:

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

Aunque el citado artículo ha sido derogado, sin embargo, el legislador ha dotado a la Administración de un artículo que, en su núcleo, responde a la misma finalidad que el derogado artículo 25.3. Se trata del nuevo artículo 28.2 de la LGT, que dice:

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.

Lo que subyace en este artículo es la posibilidad de que los negocios jurídicos celebrados por los administrados se califiquen atendiendo a la verdadera naturaleza del negocio proyectado y con independencia de la forma o título dado por los interesados, siendo ésta una expresión similar a la utilizada por la anterior redacción -con independencia de las formas jurídicas que se utilicen (art. 25.3 *in fine*)- y que conduce, en definitiva, a la represión de los actos anómalos en beneficio de la Hacienda Pública.