



Universidad de Valladolid

Facultad de Derecho

Grado en Derecho.

La conflictividad de la calificación en materia tributaria.

Presentado por:

Diego Crespo García.

Tutelado por:

Marta Villarín Lagos.

Valladolid, 10 de septiembre de 2020

RESUMEN.

El presente trabajo tiene por objeto dos aspectos: en primer lugar, el estudio de elementos y requisitos necesarios para la calificación de un acto, hecho o negocio y, en segundo lugar, el análisis de los distintos instrumentos reconocidos legamente mediante la Ley 58/2003 de 17 de diciembre, General Tributaria, a través de los cuales la Administración va a tener la capacidad de calificar los hechos realizados por los obligados tributarios con independencia de cual sea la calificación realizada por los contribuyentes.

PALABRAS CLAVE.

“Calificación”, “Administración”, “contribuyente”, “LGT”, “actos, hechos o negocios”, “conflicto en la aplicación de la norma tributaria”, “simulación”.

ABSTRACT.

The purpose of this bachelor's thesis is twofold: Firstly, study of the elements and requirements necessary for the qualification of an act, fact or business and secondly, the analysis of the different instruments legally recognized through the Law 58/2003 from December 17th (General Tributaria), through which the Administration will have the capacity to qualify the facts carried out by taxpayers regardless of the qualification made by them.

KEY WORDS.

“Calcification”, “Administration”, “Taxpayer”, “LGT”, “acts, facts or legal business”, “conflict in the application of the rule”, “simulation”.

ÍNDICE.

1. INTRODUCCIÓN.....	6
2. CALIFICACIÓN EN EL DERECHO TRIBUTARIO.	
2.1 Calificación e interpretación.....	7
2.2 Elementos de la calificación.....	14
3. ECONOMÍA DE OPCIÓN Y FRAUDE FISCAL.....	16
4. LOS NEGOCIOS ANÓMALOS.	
4.1 Introducción.....	22
4.2 Los negocios en fraude de ley.....	25
4.3 Los negocios indirectos.....	26
4.4 Los negocios fiduciarios.....	27
5. CONFLICTO EN LA APLICACIÓN DE LA NORMA TRIBUTARIA.	
5.1 Concepto.....	29
5.2 Fraude de ley.	31
5.3 Requisitos establecidos en el artículo 15 LGT.....	32
5.4 Procedimiento	35
5.5 Consecuencias	37

6. SIMULACIÓN.

6.1 Concepto de simulación recogido en el artículo 16 de la Ley General Tributaria.	41
6.2. Prueba de la simulación.....	45
6.3. Efectos de la simulación.....	46

7. RECALIFICACIÓN

7.1 Calificación como instrumento antielusorio.....	47
7.2 Límites de la recalificación.....	49
7.3 Movimiento de la Administración a la recalificación.....	51

8. CONCLUSIONES.....55

9. BIBLIOGRAFÍA.....59

LISTADO DE ABREVIATURAS.

- LGT: Ley General Tributaria

- CC: Código Civil.

- CE: Constitución Española.

- S: Sentencia.

- TS: Tribunal Supremo.

- AN: Audiencia Nacional.

- Art: Artículo.

- Vid: véase

1. INTRODUCCIÓN.

En este trabajo voy a hablar de la conflictividad en la calificación en materia tributaria.

En primer lugar, voy a desarrollar en qué consiste la función de calificación de la norma. En este sentido, es importante entender que la calificación de la norma se desglosa en dos funciones importantes: la calificación fáctica, es decir, la calificación de los hechos, y la calificación jurídica, es decir, la interpretación de la norma. Por tanto, cuando hablamos de calificación en un sentido general nos estamos refiriendo a dos funciones: calificación e interpretación.

Esta labor de calificación y de interpretación debe ser ejecutada, en primer lugar, por los propios contribuyentes, ya que son estos los que, mediante la presentación de autoliquidaciones o bien a través de la consignación de datos para que la Administración realice la correspondiente liquidación, determinan si una actuación que han realizado en un periodo impositivo concreto tiene consecuencias fiscales, a efectos de tributar, y por el contrario, excluyen aquellas actuaciones realizadas por estos que, después de llevar a cabo la función de calificación de los hechos e interpretación de las normas, entienden que no tiene consecuencias fiscales.

Sin embargo, los contribuyentes no son los únicos que tienen la capacidad de calificar los hechos e interpretar las normas para determinar la sujeción o no de una actuación realizada, a la norma tributaria. De hecho, es cierto que a estos les corresponde la primera ejecución de estas dos funciones, pero, en segundo lugar, le corresponde a la Administración Tributaria asegurarse de la correcta ejecución por parte del obligado tributario. Por tanto, la Administración va a tener que calificar los hechos e interpretar las normas

para cerciorarse de que el contribuyente ha realizado una correcta labor calificadora e interpretativa.

Es aquí cuando puede surgir el conflicto, cuando existe una divergencia entre la calificación e interpretación llevada a cabo por el contribuyente y la otorgada por la Administración Tributaria.

Por tanto, además de desarrollar en que consiste la calificación de la norma (calificación e interpretación), voy a tratar los distintos instrumentos que el ordenamiento jurídico configura para que la Administración Tributaria pueda corregir aquellas situaciones en las que determina una calificación distinta a la otorgada por el obligado tributario a un acto, hecho o negocio jurídico realizado por este último.

En cuanto a la estructura del trabajo, voy a dividirlo en 6 apartados, en primer lugar, voy a hablar, como he mencionado anteriormente, de la calificación jurídica, en un sentido amplio, donde trato tanto de la calificación como de la interpretación.

En segundo lugar, voy a hablar de la economía de opción y del fraude de ley, porque hay veces que, el obligado tributario puede elegir entre varias opciones que, aun no siendo las típicas (entendiendo por tal las previstas por el legislador para un acto, hecho o negocio jurídico concreto) para la consecución del resultado obtenido, son legales y se adaptan a sus intereses de una manera mas adecuada que si hubiese empleado las formas o modos previstos por el legislador para ese acto, pero no por ello esta vulnerando ninguna norma. En estos casos la Administración no puede sancionar o corregir al obligado tributario por escoger una opción que, aunque no sea la prevista por el legislador, el ordenamiento permite para aquella situación. Sin embargo, la línea entre la economía de opción y el fraude de ley es muy fina, por ello, en este mismo punto también analizaré cómo la Administración

puede detectar que el obligado tributario esta tratando de eludir la ley, mediante la realización de actuaciones impropias y fraudulentas para conseguir un resultado distinto y mejor que el que pudiera conseguir utilizando los modos que se hubieran configurado legalmente para ese mismo resultado.

Para finalizar, los tres últimos puntos del trabajo hablan de los instrumentos que la Ley configura en favor de la Administración para tratar de solventar estas conductas fraudulentas llevadas a cabo por el obligado tributario. Estos instrumentos son tres: la declaración del conflicto en la aplicación de la norma, la simulación y la recalificación.

Para el desarrollo del tema, me he apoyado en varios libros, manuales y artículos de revistas jurídicas de distintos juristas distinguidos, así como de numerosa jurisprudencia tanto del Tribunal Supremo, Tribunal Constitucional y Audiencia Nacional.¹

2. CALIFICACIÓN JURÍDICA.

2.1 Calificación e Interpretación.

Comenzando con el desarrollo del tema, como he mencionado antes, es cierto que la calificación jurídica, es decir, la calificación de los hechos y la interpretación de las normas, son funciones que deben ser realizadas en primer lugar por los obligados tributarios, ya que son actuaciones previas necesarias para elaborar las autoliquidaciones correspondientes a un hecho imponible realizado determinado, o al entregar los datos relevantes para la cuantificación de la deuda tributaria a la Administración para que esta elabora

¹ Todo ello establecido en la bibliografía de este trabajo (punto 9, pág. 58)

la liquidación correspondiente, también tienes que realizar este doble análisis (fáctico y jurídico). Pero es la Administración Tributaria la que va a determinar la veracidad o exactitud de la ejecución de estas dos funciones por parte de los obligados tributarios.

Como afirma GARCÍA NOVOA², *“la función calificadora de la Administración ha de tomar como punto de partida una primera evidencia que es la transformación operada en las relaciones entre el sujeto pasivo y la Administración a partir del fenómeno de la masificación.”*

La actividad calificadora de la Administración sería consecuencia de sus posibilidades de regularizar la situación declarada y calificada por el contribuyente (ya que se le ha confiado al mismo tanto la aplicación de la ley como la cuantificación y cumplimiento espontáneo de las obligaciones). Así, la Administración podrá recalificar la calificación realizada por el contribuyente de los hechos o datos comunicados”

Por tanto, en los apartados siguientes, voy a referirme a esta función centrándome en la tarea que va a llevar a cabo la Administración Tributaria.

¿En qué consiste la calificación jurídica?

En el proceso de aplicación del Derecho, se analizan los hechos en un doble plano: por un lado, se examinan los hechos en un sentido fáctico, esto es, analizar y determinar en un caso concreto que es lo que, dentro de lo posible, sucedió realmente. Por otro lado, hay que analizar los hechos en un sentido jurídico, que consiste en saber determinar cuáles son las consecuencias que establece la ley ante la determinación de un hecho concreto.

Estos dos análisis son diferentes e independientes el uno del otro. La cuestión fáctica hace referencia a los hechos probados y valorados extrajudicialmente,

² GARCÍA NOVOA, C. (2005). *“Las potestades de calificación y recalificación como mecanismos antielusorios en el derecho español”*. Dialnet. pp. 17-19.

mientras que la cuestión jurídica se refiere al derecho aplicable. La independencia entre ambos análisis podría peligrar cuando la persona que va a determinar las consecuencias jurídicas de los hechos es la encargada de determinar a la vez si estos hechos han ocurrido, o no, pues podría enfocar la determinación de la existencia de estos hechos directamente a las consecuencias jurídicas de los mismos.

Distinguir por tanto entre la interpretación (análisis jurídico) y la calificación de los hechos (análisis fáctico) puede ser complicado. La Sala Primera del Tribunal Supremo³ ofrece un buen ejemplo para la separación estos conceptos al decidir en un caso de sucesión testamentaria y diferenciar la interpretación de la voluntad del causante (que quería que se le entregase un piso a una persona determinada), de la calificación jurídica del escrito donde recogía esa voluntad (que considero que se trataba de un autentico testamento).

Mas adelante (f.d.4) establecía el Alto Tribunal que la cuestión controvertida en el caso, no era interpretar el texto cuyas palabras eran claras, sino calificarlas como “*disposiciones de ultima voluntad, que coincide con el concepto de testamento que da el artículo 667 CC*” ...

Lo importante de esta sentencia, abstrayéndonos ahora del contenido de la misma, es la distinción que hace entre la calificación de los hechos, y la interpretación de la norma jurídica.

Pues bien, desde el punto de vista tributario, ahora vamos a ver cómo la Administración Tributaria califica los hechos y determina las consecuencias tributarias que va a llevar la realización de estos.

³ STS núm.682/2014, de 25 de noviembre, Sala Primera, de lo Civil, núm. recurso 682/2014. FJ 3.

Cuando hablamos de calificación en materia tributaria, nos volvemos a referir tanto al análisis jurídico (interpretación de las normas) como al análisis fáctico (calificación de los actos, hechos o negocios)

Con respecto a la interpretación, el artículo 12 Ley General Tributaria (en adelante LGT) establece lo siguiente:

“1. Las normas tributarias se interpretarán con arreglo a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 3 del Código Civil.

2. En tanto no se definan por la normativa tributaria, los términos empleados en sus normas se entenderán conforme a su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda.

3. En el ámbito de las competencias del Estado, la facultad de dictar disposiciones interpretativas o aclaratorias de las leyes y demás normas en materia tributaria corresponde al Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas y a los órganos de la Administración Tributaria a los que se refiere el artículo 88.5 de esta Ley.

Las disposiciones interpretativas o aclaratorias dictadas por el Ministro serán de obligado cumplimiento para todos los órganos de la Administración Tributaria.

Las disposiciones interpretativas o aclaratorias dictadas por los órganos de la Administración Tributaria a los que se refiere el artículo 88.5 de esta Ley tendrán efectos vinculantes para los órganos y entidades de la Administración Tributaria encargados de la aplicación de los tributos.

Las disposiciones interpretativas o aclaratorias previstas en este apartado se publicarán en el boletín oficial que corresponda.

Con carácter previo al dictado de las resoluciones a las que se refiere este apartado, y una vez elaborado su texto, cuando la naturaleza de las mismas lo aconseje, podrán ser sometidas a información pública.”

El principal problema de la interpretación es determinar cuál es su alcance y si

la Administración tiene la capacidad para aplicar una interpretación extensiva o si, por el contrario, debe limitarse a una interpretación restrictiva.

Si nos decantamos por la interpretación más extensiva, la línea que diferenciaría esta interpretación de la analogía sería en muchas ocasiones muy difícil de distinguir. Se puede entender la analogía como el proceso de integración del derecho en virtud del cual, el mandato de una norma se aplica a un supuesto no expresamente previsto en ella ni regulado en el ordenamiento jurídico, proceso que se lleva a cabo porque existe una identidad de razón entre ambos supuestos (el que se halla expresamente previsto en la norma jurídica y el que no está previsto en el ordenamiento jurídico).⁴

Hoy en día la mayoría de la doctrina se decanta por la interpretación literal o estricta, manifestando que, en caso de duda, la ley tiene que interpretarse en contra de la Administración. Y esto es así porque entienden principalmente que, al tener las leyes un carácter impositivo es necesario que exista un apego estricto a la ley y a su letra, pues las leyes fiscales suponen una injerencia en la esfera de la libertad y propiedad individual.

El artículo 14 de la LGT establece lo siguiente: *“no se admitirá la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible, de las exenciones y demás beneficios o incentivos fiscales”*. Por tanto, no solo la doctrina, sino que la propia norma jurídica incita a una interpretación más restrictiva de la norma.

Con respecto a la calificación, mientras que la interpretación se hace del contenido abstracto de la norma jurídica para determinar su auténtico significado, la calificación es una labor que requiere poner en contacto dicha

⁴ ESEVERRI MARTÍNEZ, E. Y LÓPEZ MARTÍNEZ, J. (1999): *Manual práctico de derecho tributario*, TIRANT LO BLANCH. Pp. 45-46

norma con los hechos contenidos en el mundo real, a fin de determinar si los mismos quedan englobados por aquella.

El artículo 13 de la LGT establece: *“Las obligaciones tributarias se exigirán con arreglo a la naturaleza jurídica de los actos, hechos o negocios realizados, cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hubieren dado y prescindiendo de aquellos defectos que pudieran afectar a su validez.”*

En un momento posterior, hablaré de este artículo como un instrumento que la Ley General Tributaria configura en favor de la Administración para tratar de solventar las situaciones irregulares en las que se puede encontrar un obligado tributario determinado, que pueden dar lugar a la realización de conductas elusivas. Ahora hago referencia a este artículo como método para determinar la interpretación y la calificación de los hechos que afectan a las obligaciones tributarias.

Voy a desglosar este artículo normativo en dos partes. Con respecto a la primera (*las obligaciones tributarias se exigirán con arreglo a la naturaleza jurídica del acto hecho o negocio realizado, cualquiera que fuese la forma o denominación que los interesados le hubieren dado*), el problema se encuentra en cómo encuadrar las distintas situaciones en las categorías jurídicas. Esta dificultad se da principalmente porque hay ciertas categorías jurídicas contractuales que son muy similares entre sí, siendo difícil distinguirlas en numerosas ocasiones.

Con respecto a los actos y hechos, la Administración tributaria debe comprobar en primer lugar, si el obligado tributario ha realizado algún hecho o acto que pueda producir efectos tributarios y posteriormente debe

determinar cuales son las consecuencias tributarias que la ley vincula con la realización de ese hecho.

La Ley General Tributaria establece en su artículo 20 la figura del hecho imponible, entendiendo por tal, el presupuesto fijado por la ley para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria principal. Por tanto, deberá analizar en primer lugar si se ha realizado algún acto u hecho que origine el nacimiento de la obligación tributaria (ya sea obligación formal o material) y posteriormente cuales son las consecuencias jurídicas que el ordenamiento prevé.

Con respecto a los contratos (negocio jurídico), la Administración a la hora de la calificación deberán atender en primer lugar, a la terminología empleada por los contratantes. Pero esta terminología, como ya menciona el propio artículo, puede ser ignorada, puesto que la adopción de una terminología impropia no provocará la exclusión de una operación jurídica de la categoría a la que pertenece por su esencia íntima, y corresponde al juez descubrir esa naturaleza contractual.

Tal y como establece el Tribunal Supremo⁵ en materia contractual, *“los contratos son lo que son y no lo que las partes dicen que son”*

Esta calificación va a ser siempre estrictamente jurídica. La Administración va a prescindir del nombre del acto o contrato o de sus defectos, y va a atender a su esencia, y esto se permite siguiendo la interpretación que hace prevalecer el espíritu sobre la naturaleza de los contratos, contenida en los artículos 1281 y 1283 del Código Civil, que establecen lo siguiente:

Artículo 1281: *Si los términos de un contrato son claros y no dejan duda sobre la intención de los contratantes, se estará al sentido literal de sus cláusulas.*

⁵ STS núm. 693/2019, de 18 de diciembre de 2019, Sala Primera de lo Civil.

Si las palabras parecieren contrarias a la intención evidente de los contratantes, prevalecerá ésta sobre aquéllas.

Artículo 1283: *Cualquiera que sea la generalidad de los términos de un contrato, no deberán entenderse comprendidos en él cosas distintas y casos diferentes de aquellos sobre que los interesados se propusieron contratar.*

Con respecto a la segunda parte del artículo (prescindiendo de aquellos defectos que puedan afectar a su validez), la Administración, en el ejercicio de su función calificadora deberá comprobar si concurren los requisitos necesarios para que el negocio gravado sea válido desde el punto de vista de la rama del ordenamiento jurídico que corresponda. Esta segunda parte del artículo 13 establece que estos negocios tributarán aun cuando resulten ineficaces para otros sectores del Derecho, eso si, siempre que no hayan sido declarados previamente ineficaces por los órganos de la jurisdicción competente.

Cuando hablamos de los defectos que puedan afectar a su validez, estamos aplicando la normativa civil recogida en el artículo 1300 del CC, que dispone:

“Los contratos en que concurren los requisitos que expresa el artículo 1.261 pueden ser anulados, aunque no haya lesión para los contratantes, siempre que adolezcan de alguno de los vicios que los invalidan con arreglo a la ley) y 1301 (La acción de nulidad caducará a los cuatro años. Ese tiempo empezará a correr

1.º En los casos de intimidación o violencia, desde el día en que estas hubiesen cesado.

2.º En los de error, o dolo, o falsedad de la causa, desde la consumación del contrato.

3.º Cuando la acción se refiera a los contratos celebrados por los menores, desde que salieren de la patria potestad o la tutela.

4.º Cuando la acción se refiera a los contratos celebrados por personas con discapacidad prescindiendo de las medidas de apoyo previstas cuando fueran precisas, desde la celebración del contrato.

5.º Si la acción se dirigiese a invalidar actos o contratos realizados por uno de los cónyuges sin consentimiento del otro, cuando este consentimiento fuere necesario, desde el día de la disolución de la sociedad conyugal o del matrimonio salvo que antes hubiese tenido conocimiento suficiente de dicho acto o contrato.”

Esto ya lo recogía el antiguo artículo 25 de la LGT de 1963 (artículo antecesor al artículo 13 de la actual Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria) cuando establecía “...los defectos intrínsecos que pudieran afectar a la validez de los actos y negocios”. Entre esos defectos intrínsecos se encuentran la intimidación, violencia, error, dolo o falsedad de la causa, contratos celebrados por menores, incapacitados, etc.

Uno de los principales problemas que surgen en la calificación tributaria, es determinar por qué esta legitimada la Administración Tributaria para calificar los actos, hechos o negocios jurídicos realizados por los obligados tributarios.

Esta facultad que tiene la Administración para calificar tiene su fundamento en la ley. La Administración va a interpretar el acto que se presenta, a combinar sus cláusulas para descubrir la verdadera sustancia y a desarrollar un trabajo de racionamiento jurídico distinto de una simple constatación.

El fundamento de esta potestad de la Administración tributaria puede basarse en dos teorías:

Para la primera teoría, esta potestad se justifica en los principios generales del derecho, se aplica el principio de que la Administración es un tercero, y, por tanto, al ser un tercero, los actos de parte no son oponibles. La Administración no se encuentra vinculada por el tenor aparente de los actos y la calificación otorgada por las partes. Así, la Administración puede restituir a los actos su verdadero carácter.

También puede entenderse que la Administración no es un tercero, sino que su justificación estaría en el principio de Derecho Civil donde la denominación de un acto no puede aceptarse siempre que esté en

contradicción con las estipulaciones que contiene, que es el principio recogido en materia de interpretación de contratos.

2.2 Elementos que influyen en la calificación.

La Administración, a la hora de la calificación para la aplicación de la norma tributaria va a atender a tres elementos: el efecto querido del contrato, el objeto y la causa.

A) Efecto querido en el contrato.

A la hora de calificar un acto, hecho o negocio jurídico, la Administración, en lo primero en que se va a fijar es en qué efecto ha producido o va a producir este acto, hecho o negocio jurídico.

Por efecto de un contrato hay que entender dos aspectos distintos: por un lado, el efecto que el contrato efectivamente produce, y el efecto que las voluntades individuales de los participantes en la realización del contrato quisieran que produjera.

Es importante diferenciar estos dos posibles efectos. El primer efecto es el que va a prescindir de la calificación aportada por las partes. Esto es, los contratos objetivamente producen unos efectos, pero esos efectos se producen como consecuencia del contrato, sin importar cuál era la voluntad de las partes.

Con respecto al efecto querido, entendiendo por tal, el efecto previsto por las partes, la Administración no se encuentra vinculada a este. Es decir, tal y como establece el artículo 13 de la LGT, la Administración califica los actos, hechos o negocios jurídicos realizados, cualquiera que sea la denominación o forma que los obligados le hubieren dado.

B). Objeto.

El segundo requisito que influye en la calificación del contrato es el objeto de este. Por objeto nos referimos a los bienes, derechos y, sobre todo, obligaciones sobre las que recae el contrato.

La influencia del objeto a la hora de la calificación ha tenido mucha trascendencia. No solo abarca el objeto en el sentido previamente mencionado, sino que, de cara a la calificación también se incluirá dentro de este, las condiciones que afecten a su validez y eficacia.

Actualmente se entiende el objeto del contrato como elemento suficiente para calificar un contrato entre dos o mas personas. La naturaleza de los contratos se determina no por los términos en que se ha redactado, ni por la forma exterior que revisten, ni por la calificación que le han otorgado las partes, sino que por el objeto de las convenciones que cobija.

C) Causa.

En el derecho de las obligaciones la causa de la obligación del deudor es el fin inmediato y directo que lo induce a comprometerse. Se opone a la causa, así definida, el motivo, que es un móvil personal, subjetivo y lejano. La causa, por el contrario, es objetiva; necesaria para la validez de los actos jurídicos, es siempre la misma para cada categoría de actos. Así, por ejemplo, hay que distinguir de la causa de los contratos de compraventa, que es la entrega de una cosa a cambio de un precio, y cuál es la razón por la que las partes han decidido realizar ese contrato de compraventa.

A pesar de las controversias que este elemento ha generado como instrumento que influye en la calificación de los hechos, actualmente sí que está reconocido como condición de validez de los contratos.

La teoría clásica de la causa se fundamenta en una dualidad de la causa; esto es, que la causa se divide en dos: de un lado se encuentra la causa de la

obligación o causa objetiva, y de otro lado se encuentra la causa del contrato o causa subjetiva, donde se comprueba la licitud de la causa y, por tanto, la del contrato.

A raíz de esta teoría clásica, el concepto de causa ha ido evolucionando, teniendo como resultado una subjetivación de la causa objetiva, en el sentido de que la ausencia de causa se aprecia de un modo más o menos subjetivo teniendo en cuenta el fin perseguido por las partes, y sin que se analice exclusivamente la exigencia tradicional de la contrapartida atendiendo al contrato.

3. ECONOMÍA DE OPCIÓN Y FRAUDE FISCAL.

Una de las principales causas por las que la Administración se ve obligada a ejercer su potestad de calificación es, cuando los obligados tributarios, tal y como menciona el artículo 13 de la LGT, otorgan a un acto, hecho o negocio jurídico una forma o denominación inusual para la consecución del fin perseguido. Pero esto no significa que cada vez que el obligado tributario opte por una modalidad que aparentemente no es la típica para la consecución del resultado, esté cometiendo un hecho ilícito o fraudulento.

En este sentido, tenemos que diferenciar si estamos ante una situación fraudulenta y, en estos casos, cual es la forma en que la Administración va a tratar de resolver esta situación, ateniendo a las circunstancias a en las que nos encontremos, o si, por el contrario, el obligado tributario, en su libertad de elección, ha optado por una formalidad que, de entre aquellas que podía lícitamente elegir, ha escogido la que a su juicio ha considerado más adecuada.

Por tanto, en este primer apartado voy a hablar de la diferencia entre la economía de opción y el fraude o elusión y, tratándose de éstos, cuales son los distintos instrumentos que el ordenamiento jurídico configura en favor de la Administración Tributaria para tratar de solventar esta situación.

Hay que diferenciar, por tanto, estas distintas situaciones.

El término de economía de opción no es un término jurídico como tal, pues el legislador no ha regulado este concepto en ninguna norma jurídica. El concepto de economía de opción se extrae tanto de la doctrina como de la jurisprudencia.

Según LINARES GIL, M (director del Servicio Jurídico de la AEAT), *“en la elusión fiscal no se infringe la ley tributaria, sino que se soslaya a su aplicación. En la evasión fiscal, se vulnera directamente, normalmente mediante ocultación, dicha ley; en la economía de opción se elige lícitamente entre diversas alternativas jurídicas en función de su menor carga fiscal. La elusión se diferencia con la economía de opción en que, en el primer caso, el ordenamiento jurídico quiere que la tributación tenga lugar a pesar de emplearse actos o negocios jurídicos válidos. La evasión fiscal puede identificarse con el fraude fiscal o engaño, que es firmemente perseguible por la Administración tributaria y que suele conllevar la imposición de sanciones administrativas penales”*⁶

La economía de opción se produce cuando el propio ordenamiento jurídico ofrece o admite la posibilidad de que el obligado tributario opte de entre las distintas posibilidades lícitas para obtener un resultado determinado, aquella que le permita conseguir unos beneficios fiscales, esto es, conseguir reducir la carga fiscal. El contribuyente en estos casos no realiza un negocio concreto, sino que opta por otro negocio que tiene unas consecuencias fiscales más beneficiosas, o sencillamente opta por no realizar ninguno. Ahora bien, esa opción de la que dispone el contribuyente, orientada a conseguir un mejor resultado fiscal, ha de producirse dentro de un marco perfectamente tasado.

En una sentencia, el Tribunal Supremo establece que los obligados tributarios pueden elegir, de las posibilidades que les ofrece el ordenamiento jurídico,

⁶ LINARES GIL, Maximino. (2004): *El conflicto en la aplicación de la norma tributaria en la Ley 58/2003 de 17 de diciembre, General Tributaria*. InDret.

aquellas que le sean mas beneficiosas, siempre y cuando no se vulnere ninguna disposición legal.⁷

En la misma línea, el Tribunal Supremo, establece lo siguiente: “... *el uso alternativo de las normas fiscales, con la finalidad de abonar impuestos menos gravosos, es enteramente lícito, siempre que se utilicen figuras contractuales auténticas y no se trate de eludir el pago de impuestos que sean procedentes conforme a las mismas...*”⁸

En el ámbito privado, esta figura no da lugar a dudas, acudiendo para ello al artículo 1255 del Código Civil que consagra el principio comúnmente conocido de autonomía de la voluntad, al declarar que “*los contratantes pueden establecer los pactos, cláusulas y condiciones que tengan por conveniente, siempre que no sean contrarios a las leyes, a la moral ni al orden público*”.

Sin embargo, esto en el Derecho Público no se puede dar por supuesto, dado el evidente carácter imperativo de las normas tributarias, frente al carácter dispositivo de muchas normas del Derecho Privado.

El Tribunal Supremo señalo “... *el fraude de ley busca eludir el pago del tributo u obtener varias ventajas económicas por medio de una anomalía en relación con el fin perseguido por las partes, mientras que, en la economía de opción, fundada en el principio de autonomía de la voluntad, en la libertad de contratación establecida en el artículo 1255 CC, produce un aborro fiscal a las partes que no resulta contrario al ordenamiento jurídico...*”⁹

En una relación muy estrecha a la economía de opción, es necesario mencionar el supuesto de las lagunas legales.

Las lagunas legales consisten en la ausencia de regulación legislativa en una materia concreta. Es una situación de vacío en la ley que ha sufrido una

⁷ Sentencia del Tribunal Supremo de 2 de noviembre de 2002, Sala Tercera, de lo Contencioso-Administrativo. Núm. de recurso 9712/1997.

⁸ Sentencia del Tribunal Supremo de 24 de mayo de 2003, Sala Tercera de lo Contencioso Administrativo.

⁹ STS de 22 de marzo de 2005, Sala Tercera de lo Contencioso-Administrativo, núm. de recurso 4040/2000

patología al omitir en su texto la regulación concreta de una determinada situación, parte o negocio que no tiene respuesta legal específica.

Pues bien, en el ámbito del Derecho Tributario, si un contribuyente aprovecha una laguna legal, ¿puede ser sancionado por la Administración, o puede ser reconducido a una situación tipificada similar?

Así, parece evidente que no es posible entender que la existencia de alguna laguna legal hallada por el contribuyente pueda corregirse de forma alguna cuando el mismo, en uso de su libertad de actuación, pretende proveerse del ahorro fiscal provocado por ese olvido.

En sentido opuesto, podría entenderse y con igual fundamento, que tales lagunas son queridas y aceptadas por el legislador, haciendo válida la expresión de que lo que no está prohibido por el ordenamiento debe entenderse por permitido.

Para fundamentarlo, el propio artículo 14 de la LGT, como he mencionado anteriormente, impide la aplicación de la analogía, esto es, la reconducción a una situación tipificada de otra que no encuentra respuesta legal.

Así, la opción del obligado tributario por no realizar un hecho imponible, sino otro hecho que no esté gravado no puede entenderse que esto violente principio de ninguna clase, ni debería corregirse a posteriori pretendiendo argumentar que esa opción no está expresamente prevista en el ordenamiento, puesto que incluso en estos casos podríamos pensar que nos hallamos, no ya ante una economía de opción “implícita”, sino “explícita”, ya que no se está prohibiendo su utilización.

En definitiva, con lo relativo a las lagunas legales, prima el principio de seguridad jurídica, firmemente unido al de legalidad tributaria, los cuales no se pueden torcer contra el contribuyente cuando este pretenda buscar el fin de la seguridad jurídica.

Volviendo a la economía de opción, aunque parece clara la diferencia de esta figura con la elusión o fraude fiscal, en la práctica muchas veces cuesta distinguir la diferencia entre estas distintas situaciones.

La economía de opción termina donde empieza el fraude de ley, de modo que si la economía de opción se basa en las posibilidades derivadas de la libertad de configuración negocial, que abarcaría la facultad de celebrar negocios con la finalidad de obtener una ventaja fiscal, es necesario, como apunta la Audiencia Nacional, *“evitar, con un sentido práctico, que esa absoluta libertad de configuración, al menos formal y aparente, del contenido de los negocios jurídicos, pueda, de hecho desvirtuar la correcta y natural aplicación de las normas tributarias”*.¹⁰

En relación con el fraude de ley, Como establece RODRÍGUEZ-RAMOS LADARIA, *“el fraude de ley supone uno o varios actos que originan un resultado contrario a una norma jurídica, amparados en otra norma dictadas con distinta finalidad”*.¹¹

La consecuencia del fraude de ley es el sometimiento del acto a la ley defraudada y a la sanción que ésta imponga (nulidad, anulabilidad, rescisión, etc.). Mediante la figura del fraude de ley, se trata de defender el cumplimiento de las leyes, por lo que no es requisito del fraude de ley la intención de eludir la misma.

En la Sentencia del Tribunal Supremo de 13 de junio de 1959, se afirma que: *“del examen de los hechos expuestos, se induce según las reglas del criterio humano, la existencia de un evidente fraude de ley...ya que concurren los requisitos señalados por la doctrina: 1º, acto o actos que contrarían la finalidad típica de la norma defraudada,*

¹⁰ Sentencia de la Audiencia Nacional de 5 de Marzo de 1997, dictada en el recurso contencioso-administrativo 2/202/95.

¹¹ RODRÍGUEZ-RAMOS LADARIA, Luis. (2010), *“Negocios anómalos y figuras afines en el derecho tributario: Infracciones administrativas y delito fiscal”*, Valencia, Tirant Lo Blanch, pp. 29-46.

suponiendo su violación efectiva, entendiendo los autores que el acto “in fraudem legis” será nulo siempre que la ley, según recta interpretación quisiera evitar la realización del resultado practico obtenido, pero no si solo quisiera prohibir el medio elegido para la realización del resultado. 2º, que la ley en que se ampara el acto o actos (ley de cobertura) no tenga el fin de protegerlos por no constituir el supuesto normal, o ser medio de vulnerar abiertamente otras leyes, o perjudicar a un tercero, no siendo necesario que la persona que realiza el acto o actos en fraude tenga intención o conciencia de burlar a la ley, ni consiguientemente, la prueba de la misma, porque el fin único 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...por el art. 4 del Código Civil, la nulidad de pleno derecho de los actos realizados en fraude de ley...”¹²

Por lo tanto, para que se produzca un autentico fraude de ley, es necesario que la norma no le otorgue protección suficiente. Ya que, si el acto se realiza con amparo en una norma que le otorga suficiente protección, se producirá el supuesto de concurrencia o choque de leyes que habrá de resolverse con la respectiva jerarquía que entre sí tengan tales leyes según los principios generales del Derecho.

4. LOS NEGOCIOS ANÓMALOS.

4.1 Introducción.

En relación con estos conceptos de economía de opción y fraude fiscal, cabe hablar de estos negocios anómalos como otra figura próxima a estas dos anteriores situaciones, de las que debemos distinguir.

¹² BURLADA ECHEVESTE, José Luis. *“El fraude de ley en el derecho tributario”*, Aranzadi Thomson Reuters. Pp.23-24.

Se entiende por negocio anómalo *“aquellos que presentan una anomalía que deforma la figura negocial, deformación que es querida por las partes y hecha para escapar de la regulación normal de los negocios, de la prevista y ordenada por las leyes”*.¹³

Los negocios anómalos no están condenados por el Derecho en todo caso; dar satisfacción a intereses queridos por las partes no implica necesariamente realizar algo prohibido; el empleo de tales negocios puede quedar dentro del ámbito del ejercicio de la autonomía de la voluntad (1255 CC: *Los contratantes pueden establecer los pactos, cláusulas y condiciones que tengan por conveniente, siempre que no sean contrarios a las leyes, a la moral ni al orden público.*) sin que ello impida el control judicial sobre el fin práctico que se pretenda conseguir, ni signifique dejar de lado el principio general de la buena fe.

La deformación del negocio puede tener un diferente significado:

a) Encubrir intencionadamente una determinada realidad jurídica creando una apariencia de negocio.

b) Perseguir una finalidad en fraude a la ley.

c) Suplir una deficiencia del Derecho positivo que no ofrece la forma de negocio correspondiente a la finalidad pretendida, o bien la ofrece ligada a dificultades e inconvenientes que las partes pretenden salvar.

Por tanto, aunque no todos los negocios anómalos tienen que ser ilícitos, si que existen una serie de negocios que pueden dar pie a la actuación por parte de la Administración Tributaria para tratar de corregir estas situaciones irregulares. Podemos clasificar estos negocios ilícitos en los siguientes: los negocios simulados, los negocios fiduciarios, los negocios indirectos y los negocios realizados en fraude de ley.¹⁴

¹³ RODRÍGUEZ-RAMOS LADARIA, Luis. (2010), ob. cit., pp. 11-14,

¹⁴ De los negocios simulados hablaré en el punto 6 de este trabajo (la simulación)

4.2 Los negocios realizados en fraude de ley.

Sin extenderme en esta modalidad de negocios, puesto que ya he hablado de ellos en el punto anterior (economía de opción y fraude de ley), son negocios fraudulentos aquellos que se utilizan para eludir la norma dictada para regular otro negocio, aquel, precisamente, cuya regulación es la que corresponde al resultado que se pretende conseguir con la actividad puesta en práctica.

El hecho de que la norma de cobertura, aisladamente considerada proteja el acto fraudulento, no es suficiente para concederle eficacia. Por lo tanto, la unidad del ordenamiento jurídico impone su valoración conjunta. Al aplicar una regla hay que tener en cuenta las demás normas, que se refieren a la realidad social que en verdad resulte de aquella situación. En este caso, cabe afirmar que el acto, hecho o negocio realizado es subsumible tanto en la norma de cobertura (porque lo ampara o lo protege aparentemente), como en la norma defraudada (que los prohíbe o los considera contrarios a ella)

4.3 Los negocios indirectos.

El negocio indirecto podrá definirse en principio como, aquel negocio real, es decir, querido por las partes, pero a través del cual se pretenden conseguir unos fines que no son propios del mismo, en la medida en que difieren de los típicos de la estructura de dicho negocio.¹⁵

Por lo tanto, lo relevante en el negocio indirecto será la intención del particular de querer realizar el negocio efectivamente llevado a cabo como un mero instrumento para realizar otro distinto.

¹⁵ GARCÍA NOVOA, César. *“La cláusula antielusiva en la nueva Ley General Tributaria”*, Marcial Pons, Madrid. pp. 55-57.

En este sentido, nos encontraríamos por un lado ante unos “efectos directo” que son los que corresponden a la causa del contrato típica celebrado. Y, por otro lado, ante unos “efectos indirectos” que se identifican con la intención final o resultado buscado realmente por los contratantes.

Tras estos matices, podemos decir que, el concepto de “negocio indirecto” abarcaría en un sentido amplio a todos aquellos negocios jurídicos en los que, los fines perseguidos por las partes se apartan en alguna medida de su causa típica.

Si la causa típica del contrato es ilícita, determinaría la nulidad del contrato por exceder de los límites de la tutela de la autonomía privada, al incluir una cláusula contraria a las leyes y a la moral (artículo 1255 CC). Y en tanto sirviese para conseguir un “resultado contrario al ordenamiento jurídico o prohibido por el”, podría llegar a conceptuarse como un instrumento de fraude de ley.

De forma que, el negocio indirecto se contempla exclusivamente en su condición de instrumento de otros negocios anómalas; en especial, el negocio en fraude de ley y el negocio simulado.

4.4 Los negocios fiduciarios.

El negocio fiduciario se define como un negocio unitario con una propia y peculiar causa. Es la denominada “causa fiduciae” la cual, es una causa “más débil que la norma del negocio utilizado”. Por este motivo, el rasgo más caracterizador del negocio fiduciario es una desproporción entre el medio jurídico empleado y el fin práctico que las partes pretenden alcanzar”.¹⁶

El negocio fiduciario ha girado tradicionalmente entorno a la distinción entre la fiducia “cum amico” y la fiducia “cum creditore”

¹⁶ GARCÍA NOVOA, Cesar. ob. cit., pp. 57-61

A través de la primera, el negocio fiduciario se venía utilizando para que el fiduciario *“utilice la cosa o derecho mediante la referida asignación, para la finalidad que ambos pactaron (fiduciante y fiduciario) con la obligación de transmitirlos al fiduciante o a un tercero, cuando se hubiera cumplido la finalidad prevista”*. En cambio, en el segundo caso, existe una transmisión de bienes a favor del fiduciario, dotando a dicha transmisión de una finalidad de garantía de una obligación o préstamo.

La idea de que en el negocio jurídico fiduciario se formaliza una adquisición aparente, dio pie a un intento de identificar este negocio fiduciario con el simulado. Así lo ha hecho alguna sentencia del Tribunal Supremo (la más reciente de 15 de junio de 1999), sin embargo se concluye que, aunque en la utilización práctica del negocio fiduciario no suele haber verdadera voluntad ni siquiera de provocar esos efectos más débiles sino lo que cabría denominar una “apariencia de fiducia que equipararía el negocio fiduciario con el simulado” lo cierto es que, teóricamente el negocio fiduciario es un negocio real y no aparente, traslativo de dominio, con efectos frente a terceros y no simulado.

4.5 Los negocios simulados.

Los negocios simulados son (como desarrollo en el punto de la simulación) aquellos negocios que tienen fines lícitos o ilícitos y se oculta bajo la apariencia de un negocio jurídico normal otro propósito negocial, ya sea este contrario a la existencia misma (simulación absoluta), ya sea el propio de otro tipo de negocio (simulación relativa).

En definitiva, estos negocios anómalos, que suelen ser inusuales, no tienen por qué ser siempre impropios, pero la diferencia entre lo inusual y lo ilícito en muchos de estos casos es muy difusa. Es por ello por lo que la Administración debe realizar la labor de cerciorarse de que, en este caso, los

obligados tributarios no han sobrepasado la ley para la consecución de sus resultados esperados.

El problema surge cuando la Administración Tributaria detecta un posible intento de elusión o fraude fiscal por parte del obligado tributario, y, por tanto, debe acudir a los instrumentos que el ordenamiento jurídico configura para solventar estas situaciones.

5. CONFLICTO EN LA APLICACIÓN DE LA NORMA TRIBUTARIA.

5.1 Concepto

Tanto en este punto como en los dos siguientes, voy a tratar los distintos instrumentos que el ordenamiento jurídico configura en favor de la Administración, recogidos en la Ley General Tributaria (art. 13, 15 y 16, los cuales mencionaré a continuación) para tratar de solventar la elusión o el fraude fiscal cometido por el obligado tributario.

Desde la Ley General Tributaria de 1963 hasta la presente Ley General Tributaria de 2003, el legislador ha tratado de especificar medidas referentes a la elusión fiscal con el objeto de combatir la utilización perversa de la norma tributaria para fines fiscales o situaciones que no se relacionasen con esta.

La declaración de conflicto en la aplicación de la norma se da cuando el obligado a satisfacer un tributo, realiza un acto amparándose en una norma tributaria cuyo fin es distinto al desarrollado por el legislador. De esta forma, consigue minorar la base o la deuda tributaria, o lo que viene a ser lo mismo, consigue la finalidad de pagar menos impuestos.

La actual Ley General Tributaria contiene en su artículo 15, el conflicto en la aplicación de la norma tributaria, estableciendo lo siguiente:

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

a) Que, individualmente considerados o en su conjunto, sean notoriamente artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido.

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

2. Para que la Administración tributaria pueda declarar el conflicto en la aplicación de la norma tributaria será necesario el previo informe favorable de la Comisión consultiva a que se refiere el artículo 159 de esta ley.

3. En las liquidaciones que se realicen como resultado de lo dispuesto en este artículo se exigirá el tributo aplicando la norma que hubiera correspondido a los actos o negocios usuales o propios o eliminando las ventajas fiscales obtenidas, y se liquidarán intereses de demora.”

Como señala PALAO TABOADA, supone que un determinado resultado económico, cuya consecución, por medios jurídicos normales acarrearía el nacimiento de una deuda tributaria, se consigue por medios jurídicos que, natural y primariamente, tienden al logro de fines diversos, y que o bien no estén gravados, o bien lo están en una medida mas reducida.¹⁷

5.2 Fraude de Ley.

Lo que ahora conocemos como el conflicto en la aplicación de la norma tributaria, en la redacción de las anteriores leyes, esta figura no se conocía

¹⁷ PALAO TABOADA, C. *La aplicación de las normas tributarias y la elusión fiscal*. Lex Nova, Valladolid, 2009. Pp. 54-59.

como tal, sino que existía otra denominada fraude de ley. La primera mención del fraude de ley tiene su origen en el artículo 24 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria, que establecía lo siguiente:

“Uno. No se admitirá la analogía para extender mas allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible o el de las exenciones o bonificaciones.

Dos. 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, actos o negocios jurídicos realizados con el propósito 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 aporta por la Administración la prueba correspondiente y se de audiencia al interesado.”

Esta primera definición conllevaba diferentes problemas en cuanto a la aplicación del fraude de ley o a la extensión que esta figura pudiese abarcar, pues de la redacción del artículo mencionado puede entenderse que se aplicaba el fraude de ley como excepción de la analogía para gravar actos mediante la extensión del hecho imponible. La doctrina no tardó en manifestarse contraria a esta posición.

El segundo principal problema era la finalidad del contribuyente. La intención de la que parte el sujeto, a sido criticada a lo largo de toda la evolución normativa del fraude de ley o conflicto en la aplicación. Este artículo mencionaba “el propósito” del sujeto destacando así el ámbito subjetivo como un requisito para declarar la existencia del fraude de ley.

Atendiendo a estos distintos problemas, el legislador vio la necesidad de reformar este artículo. Por ello, se elabora la Ley 25/1995, de 20 de julio, que, en su artículo único, modifica el artículo 24 de la Ley General Tributaria de 1963, estableciendo lo siguiente:

“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 tributario, 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 tributario 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».

Así, en un primer plano se elimina la referencia a la analogía, solventando las posibles dudas que se podrían generar en cuanto a la extensión del hecho imponible.

En cuanto a la crítica del propósito, el legislador apostó por seguir establecido ese ámbito subjetivo, en relación con el espíritu de la norma.

Es cuando, como consecuencia de la difícil aplicación del fraude de ley, el legislador opta, en la Ley General Tributaria de 2003, por establecer la figura del conflicto en la aplicación de la norma en su artículo 15, con la intención de flexibilizar su aplicación y tratar de acabar con las críticas que ha soportado la figura del fraude de ley tributario.

5.3 Requisitos para la aplicación del Conflicto en la aplicación de la norma.

Son dos los requisitos que se necesitan para poder declarar el conflicto en la aplicación de la norma tributaria.

En primer lugar, es necesario detectar una artificiosidad en los actos o negocios realizados por el contribuyente.

En segundo lugar, es preciso también que de su utilización no resulten efectos jurídicos o económicos significativos más que el ahorro fiscal.

Es necesario que estos requisitos se den simultáneamente, sin que ninguno de los dos pueda servir sin el otro para la declaración del conflicto.

Por tanto, como señala GARCIA NOVOA, para poder declarar este conflicto es necesario en primer lugar *“que la forma buscada desborde los límites razonables de la autonomía de la voluntad y la libertad de configuración, para revelarse como un instrumento impropio para obtener el resultado económico que persigue y para el cual el ordenamiento habilita otro tipo negocial. Por otro lado, también se tiene que dar el hecho de que el uso inadecuado de formas jurídicas se haga para evitar o mitigar la carga fiscal y que el negocio como tal no tenga ninguna viabilidad económica, al margen del aborro fiscal”*.¹⁸

A) Actos notoriamente artificiosos.

Pues bien, si el primer requisito que he mencionado es la realización artificiosa de actos o negocios por el contribuyente, hay que establecer, qué se entiende por actos artificiosos.

Cuando la LGT habla de negocios impropios, esta admitiendo que, para la producción de determinados efectos económicos, el ordenamiento establece unos negocios jurídicos estándar típicos. Por lo tanto, cuando se utiliza un negocio artificioso, es cuando el contribuyente utiliza un negocio distinto al que el legislador había previsto para la consecución de esos fines económicos.

No se debe confundir impropio con inusual. Es cierto que los negocios impropios, por lógica, suelen ser inusuales, puesto que como he mencionado anteriormente, el propio legislador no los considera como negocios típicos para la consecución del fin perseguido. Sin embargo, no se puede afirmar que todos los negocios inusuales son impropios, pudiendo el contribuyente utilizar

¹⁸ GARCÍA NOVOA, César. *“Las potestades de calificación y recalificación como mecanismos antielusorios en el Derecho Español.”* THEMIS: Revista de Derecho. Pp. 66-73.

una estructura poco común, pero no por ello inválida, o no reconocida para la consecución del fin perseguido.

La clave, radica en la igualdad de efectos derivados de ambas construcciones jurídicas: la prevista por el legislador y la ideada por el contribuyente. No hay nada que aporte esta última a la prevista por el legislador, ni desde el punto de vista jurídico, ni desde el económico más que la diferente tributación que lleva una respecto de la otra.

Distinto es cuando el contribuyente no encuentra entre las figuras típicas, aquella que se adapte a sus pretensiones. En estos casos sí que podrá configurar, en el ejercicio de su libertad contractual, una estructura comercial que sea suficiente para cumplir los objetivos previstos. De esta forma, aunque no se utilicen las modalidades contractuales previstas por el legislador, no se podrá entender que cumple el requisito establecido en el artículo 15 de la LGT.

B) Inexistencia de los efectos relevantes distintos del ahorro fiscal.

Con respecto a este segundo requisito, hay que mencionar que el ahorro fiscal no es en sí mismo contrario a Derecho, sino que es perfectamente legítimo que el contribuyente busque conseguir un ahorro fiscal. El problema está cuando la búsqueda de dicho ahorro tiene como consecuencia la realización de actos o negocios jurídicos, cuya única consecuencia es el ahorro fiscal, de tal manera que, si esos actos no conllevaran un ahorro fiscal, carecerían de interés en cuanto a su realización.

Sin embargo, si además del ahorro fiscal existen otros motivos económicos válidos que justifiquen la realización de esos actos o negocios, de tal manera que, a pesar de que esos actos o negocios no supusiesen un ahorro fiscal, seguirían teniendo interés para el contribuyente por los demás motivos

económicos, estos no podrían clasificarse dentro del ámbito de actuación del artículo 15 de la LGT.

5.4. Procedimiento.

Como menciona el apartado segundo del artículo 15 de la LGT, para que la Administración tributaria pueda declarar que los actos o negocios se han realizado en conflicto de aplicación de la norma tributaria es necesario un informe previo y favorable de la Comisión Consultiva a la que hace referencia el artículo 159 de la LGT.

Este informe ya suponía un problema con el fraude fiscal. Se regula en el seno de las normas de la LGT referidas al procedimiento inspector, por lo que se puede deducir que el conflicto solo puede ser aplicado por los órganos encargados de la inspección de los tributos y, además, durante un procedimiento de inspección, quedando vetada la posibilidad de apreciarlo durante la tramitación de otros procedimientos tributarios.

Esto significa que, como ya ocurría con el fraude de ley, para la declaración del conflicto en la aplicación de la norma se va a tener que seguir necesariamente un procedimiento complejo, que dificulta en muchas ocasiones la utilización del artículo 15 de la LGT para calificar correctamente los hechos y evitar la elusión y el fraude, desviándose la Administración a otros medios reconocidos legalmente para hacer frente a estas situaciones (como la recalificación de los hechos reconocida en el artículo 13 de la LGT)

El procedimiento que debe seguirse es el siguiente:

- Cuando el órgano de inspección que esté tramitando el procedimiento estime que pueden concurrir las circunstancias previstas en el artículo 15.1 de la LGT lo notificará al obligado tributario y le concederá un plazo de alegaciones de 15 días.

- Una vez recibidas las alegaciones y, en su caso, practicadas las pruebas procedentes, el órgano que esté tramitando el procedimiento emitirá un informe sobre la concurrencia o no de las circunstancias previstas que se remitirá junto con el expediente al órgano competente para liquidar.
- En caso de que el órgano competente para liquidar estimase que concurren dichas circunstancias remitirá a la Comisión consultiva a que se refiere el artículo 159 LGT, el informe y los antecedentes. La remisión se notificará al obligado tributario con indicación de la suspensión del cómputo del plazo del procedimiento inspector.
 - La suspensión del cómputo del plazo de duración del procedimiento se producirá por el tiempo que transcurra desde la notificación al interesado hasta la recepción del informe por el órgano competente para continuar el procedimiento o hasta el transcurso del plazo máximo para su emisión. Dicha suspensión no impedirá la práctica de las actuaciones inspectoras que durante esta situación pudieran desarrollarse en relación con los elementos de la obligación tributaria no relacionados con los actos o negocios analizados por la Comisión consultiva.
- La Comisión consultiva emitirá un informe en el que, de forma motivada, se indicará si procede o no la declaración del conflicto en la aplicación de la norma tributaria. Dicho informe se comunicará al órgano competente para liquidar que hubiese remitido el expediente, que ordenará su notificación al obligado tributario y la continuación del procedimiento de inspección. El informe de la Comisión consultiva vinculará al órgano de inspección sobre la declaración del conflicto en la aplicación de la norma.

- 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.
- Transcurrido el plazo para emitir el informe sin que la Comisión consultiva haya emitido el informe, se reanudará el cómputo del plazo de duración de las actuaciones inspectoras, manteniéndose la obligación de emitir dicho informe, aunque se podrán continuar las actuaciones y, en su caso, dictar liquidación provisional respecto a los demás elementos de la obligación tributaria no relacionados con las operaciones analizadas por la Comisión consultiva.
- En caso de que el órgano competente para liquidar estimase motivadamente que no concurren dichas circunstancias devolverá la documentación al órgano de inspección que esté tramitando el procedimiento, lo que se notificará al obligado tributario.

El efecto principal del informe que emita la Comisión Consultiva es que éste va a tener carácter vinculante para la Inspección, adquiriendo con ello firmeza la declaración por la que se aprecia (o no) conflicto en la aplicación de la norma tributaria en esta fase del procedimiento administrativo.

5.5. Consecuencias

Las consecuencias que se derivan de una declaración de conflicto en la aplicación de la norma tributaria se recogen en el artículo 15.3 LGT, y son principalmente las siguientes:

En primer lugar, en la liquidación que se realice como resultado de la aplicación de lo dispuesto en este artículo, se exigirá el tributo aplicando la norma que hubiera correspondido a los actos o negocios usuales o propios eliminando las ventajas fiscales obtenidas.

En segundo lugar, se le aplicarán los intereses de demora. El artículo 26 LGT establece que los intereses de demora son una prestación accesoria que se exigirá a los obligados tributarios y a los sujetos infractores, cuando se den una serie de circunstancias reconocidas en este artículo. Pues bien, el artículo 15 LGT establece que, cuando se declare el conflicto en la aplicación de la norma, además de exigir el tributo que la norma exige en relación con el acto, hecho o negocio jurídico realizado, se exigirá esta prestación accesoria al obligado tributario.

En tercer lugar, pese a que no aparece como tal en el artículo 15 LGT, se le podrá imponer una sanción al sujeto obligado en algunos casos a los que me referiré más adelante.

Con la figura del fraude de ley, el ordenamiento jurídico no permitía que se le impusiese al contribuyente una sanción por la comisión de ese fraude. Se entendía que, como el obligado tributario no había intentado simular u ocultar el verdadero acto, hecho o negocio jurídico mediante la realización de otras actuaciones que lo encubriesen, sino que simplemente había utilizado un negocio impropio que la ley no permite para la consecución de ese resultado, se le aplicaba la norma que verdaderamente correspondiese, además de los intereses de demora. Pero no daba lugar a la imposición de la sanción.

En la actual LGT, hasta la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre General Tributaria, el artículo 15.3 estaba redactado de la siguiente manera: *“En las liquidaciones que se realicen como resultado de lo dispuesto en este artículo se exigirá el tributo aplicando la norma que hubiera correspondido a los actos o negocios usuales o propios o eliminando las ventajas fiscales obtenidas, y se liquidarán intereses de demora, sin que proceda la imposición de sanciones”*

Pero es a través de ley previamente mencionada, por la que en su artículo tercero, se modifica este apartado y elimina la parte que establece “sin que

proceda la imposición de sanciones”, quedando redactado como se encuentra actualmente.

Es decir, a partir de la Ley 34/2015 se permite que la imposición de sanciones en determinados casos como consecuencia de la declaración del conflicto en la aplicación de la norma.

El artículo 206 bis LGT, introducido por la referida Ley 34/2015, desarrolla esta infracción tributaria en supuestos de conflicto en la aplicación de la norma tributaria, donde establece que es lo que constituye la infracción tributaria, qué requisitos se tienen que cumplir, y cuáles son las cuantías establecidas para la sanción.

Artículo 206 bis:

“1. Constituye infracción tributaria el incumplimiento de las obligaciones tributarias mediante la realización de actos o negocios cuya regularización se hubiese efectuado mediante la aplicación de lo dispuesto en el artículo 15 de esta Ley y en la que hubiese resultado acreditada cualquiera de las siguientes situaciones:

a) La falta de ingreso dentro del plazo establecido en la normativa de cada tributo de la totalidad o parte de la deuda tributaria.

b) La obtención indebida de una devolución derivada de la normativa de cada tributo.

c) La solicitud indebida de una devolución, beneficio o incentivo fiscal.

d) La determinación o acreditación improcedente de partidas positivas o negativas o créditos tributarios a compensar o deducir en la base o en la cuota de declaraciones futuras, propias o de terceros.

2. El incumplimiento a que se refiere el apartado anterior constituirá infracción tributaria exclusivamente cuando se acredite la existencia de igualdad sustancial entre el caso objeto de regularización y aquel o aquellos otros supuestos en los que se hubiera establecido criterio administrativo y éste hubiese sido hecho público para general conocimiento antes del inicio del plazo para la presentación de la correspondiente declaración o autoliquidación.

A estos efectos se entenderá por criterio administrativo el establecido por aplicación de lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 15 de esta Ley.

Reglamentariamente se regulará la publicidad del criterio administrativo derivado de los informes establecidos en el apartado 2 del artículo 15 de esta Ley.

3. La infracción tributaria prevista en este artículo será grave.

4. La sanción consistirá en:

a) Multa pecuniaria proporcional del 50 % de la cuantía no ingresada en el supuesto del apartado 1.a).

b) Multa pecuniaria proporcional del 50 % la cantidad devuelta indebidamente en el supuesto del apartado 1.b).

c) Multa pecuniaria proporcional del 15 % de la cantidad indebidamente solicitada en el supuesto del apartado 1.c).

d) Multa pecuniaria proporcional del 15 % del importe de las cantidades indebidamente determinadas o acreditadas, si se trata de partidas a compensar o deducir en la base imponible, o del 50 % si se trata de partidas a deducir en la cuota o de créditos tributarios aparentes, en el supuesto del apartado 1.d).

5. Las infracciones y sanciones reguladas en este artículo serán incompatibles con las que corresponderían por las reguladas en los artículos 191, 193, 194 y 195 de esta Ley.

6. En los supuestos regulados en este artículo resultará de aplicación lo dispuesto en el artículo 188 de esta Ley.”

Este artículo ha sido ampliamente criticado, puesto que este, en la práctica, no aporta nada que no se regulase ya en otros artículos, como en los artículos 191 a 195 de la LGT. Realmente estas conductas realizadas en conflicto en la aplicación de la norma tributaria, una vez eliminada de la LGT la imposibilidad de sancionarlas, hubieran podido “castigarse” de acuerdo con las normas que regulan las infracciones y sanciones que se establecen en la LGT, particularmente en sus artículos 191 a 195. De esta forma, se “hubieran

obligado a interpretar por parte de la Administración en qué casos una falta de ingresos o solicitud de devolución u otros beneficios fiscales conllevaba un grado de dolo o culpa suficiente para que resultase el obligado tributario merecedor de una sanción” lo que sin duda, redundaría en el respeto al principio de igualdad que informa nuestro derecho tributario.

Además del artículo 296 bis, el artículo 179 de la LGT, que regula el principio de responsabilidad, establece que las acciones u omisiones tipificadas en las leyes no darán lugar a responsabilidad por infracción tributaria en distintos supuestos de los que, a efectos del conflicto en la aplicación de la norma tributaria, solo voy a mencionar los que hacen referencia a ella:

a) Cuando concurra fuerza mayor

b) Cuando se hayan puesto las diligencias necesarias para el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

Sin embargo, en el mismo apartado del artículo establece que, cuando se trate de una situación prevista en el artículo 206 bis LGT, no podrá considerarse, salvo prueba en contrario, que existe concurrencia de fuerza mayor ni diligencia debida, por tanto, salvo que se pueda probar, en el conflicto en la aplicación de la norma tributaria, tanto la alegación de concurrencia de fuerza mayor como la de diligencia del debido cumplimiento no exoneran de responsabilidad a los sujetos infractores.

La consecuencia principal que tiene todo lo mencionado anteriormente de la declaración del conflicto en la aplicación de la norma es que en la práctica y como prueba de la dificultad de aplicación de este instrumento, desde la configuración de esta figura, solo ha habido dos informes de la Comisión Consultiva en los que se ha determinado la existencia del conflicto en la aplicación de la norma.

El Conflicto nº1 fue publicado en 2018. Este informe se llama “Conflicto nº1. Impuesto de sociedades. Gastos financieros de financiación intragrupo”.

En este caso, la Comisión Consultiva determina lo siguiente: *“De las distintas circunstancias reflejadas en el presente informe, se concluye que el GRUPO realizó una serie de operaciones que mermaron considerablemente la tributación en sede de la jurisdicción fiscal española, siendo su principal efecto estrictamente tributario. La artificiosidad de las operaciones, consideradas en su conjunto, la inexistencia de efectos económicos relevantes que justifiquen llevar a cabo las referidas operaciones y el aborro fiscal alcanzado a través de estas permiten concluir que concurren las circunstancias previstas en el artículo 15 de la LGT.*

Nos encontramos ante meras operaciones de reordenación intragrupo, sin que se haya visto alterada la estructura ni el funcionamiento del GRUPO y sin que la creación de la entidad SOCIEDAD 1 S.L. ESP y la posterior adquisición de sendas filiales operativas (española y portuguesa), haya tenido un sentido económico distinto de la generación del préstamo intragrupo y los consiguientes gastos financieros en sede de SOCIEDAD 1 SLESP. Dichas operaciones carecen de efectos jurídicos o económicos relevantes, al margen de permitir la generación de gastos deducibles en el Impuesto sobre Sociedades español. Así pues, en el ejercicio 2011, no existen necesidades de financiación reales; antes bien, éstas se han creado artificiosamente, por medio de la asignación de participaciones sociales intragrupo.

A la falta de argumentos sólidos que justifiquen, desde un punto de vista económico, la adquisición societaria llevada a cabo (bien vía aportación no dineraria, distribución de dividendos en especie, bien vía adquisición intragrupo apalancada), se suma el hecho objetivo de que el único efecto relevante obtenido como consecuencia de dichas operaciones ha sido el de minorar la carga fiscal soportada en España por las actividades comerciales de la filial operativa española y del grupo fiscal español (2011), evitando tributar correctamente en España por la base imponible legalmente correspondiente del Impuesto sobre Sociedades.”

Así, la Comisión consultiva concluye declarando la concurrencia de los requisitos establecidos en el artículo 15 de la LGT.

En el segundo y último caso, en mayo de 2021, la Comisión Consultiva emite el denominado “Conflicto no 2. Impuesto sobre Sociedades. Recapitalización de filial e inmediata dilución de la participación a favor de su matriz”.

En este caso, la Comisión establece lo siguiente: *De los hechos y circunstancias contenidos en el presente informe, puede concluirse que SOCIEDAD LIMITADA ESPAÑOLA realizó un conjunto de operaciones que mermaron considerablemente la tributación en sede de la jurisdicción fiscal española, siendo su principal efecto de naturaleza estrictamente tributaria. La artificiosidad de las operaciones, globalmente consideradas, la inexistencia de efectos económicos relevantes que justifiquen llevar a cabo las referidas operaciones y el ahorro fiscal obtenido a través de estas permiten concluir que concurren las circunstancias previstas en el artículo 15 de la LGT.*

Nos encontramos ante un conjunto de operaciones societarias realizadas todas ellas en el mismo día con la única finalidad de deducir en el IS una pérdida considerable derivada de la participación en una entidad de la que a su vez se transmite el 90% de la misma. Resulta notoriamente artificioso e impropio que el contribuyente realice una inversión tan importante con el fin de sanear las pérdidas acumuladas por la entidad en la que participa al 100% y que ha acumulado principalmente como consecuencia de un proceso de reconversión de entidad fabricante a entidad distribuidora, si su intención es transmitir inmediatamente el 90% de la misma, asumiendo así una cuantiosa pérdida que solo puede comprenderse en caso de que quien la asuma pueda recuperar la inversión en periodos futuros a través de los beneficios que obtenga la entidad ya saneada y reconvertida.

Dicha operación no produce efectos jurídicos o económicos relevantes, más allá del ahorro fiscal y de los que se obtendrían en el caso de que MATRIZ ALEMANA hubiera asumido directamente la capitalización de FILIAL FRANCESA, pues es dicha entidad matriz quien, gracias a las operaciones societarias indicadas, se convierte en propietaria del

90 % de la entidad y, en consecuencia, tiene derecho a participar en tal proporción de sus beneficios futuros.”

Estos son los dos únicos casos en los que, desde la elaboración del artículo 15 de la LGT, se ha conseguido declarar el conflicto en la aplicación de la norma tributaria.

6. SIMULACIÓN.

6.1 Declaración de simulación como instrumento antielusorio.

Igual que el conflicto en la aplicación de la norma, la simulación es otro mecanismo configurado en favor de la Administración a través del cual, mediante la declaración de la existencia de esta, puede corregir las situaciones fraudulentas que hubiese realizado el obligado tributario.

La simulación está regulada en el artículo 16 de la LGT que establece lo siguiente:

- 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 procesa como consecuencia de la existencia de simulación se exigirán los intereses de demora y, en su caso, la sanción pertinente.*

Esta no es la primera vez que se regula la figura de la simulación en el ámbito tributario, pues ya se hizo en anteriores leyes, como en el art. 25 de la Ley General Tributaria de 1963, modificado parcialmente por la Ley 25/1995, de 20 de julio, que la definió estableciendo “*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...”

El Tribunal Supremo ha definido la simulación de la siguiente manera: “... *la esencia de la simulación radica en la divergencia entre la causa real y la causa declarada; y que aquella puede ser absoluta, lo que sucede cuando tras la apariencia creada no existe causa alguna, o relativa, que se da cuando tras la voluntad declarada existe una causa real de contenido o carácter diverso, esto es, cuando tras el negocio simulado existe otro que es el que corresponde con la verdadera intención de las partes...*”¹⁹

¿Qué se entiende por negocio simulado?

Como señala LACRUZ, “*el acto fraudulento no pretende engañar como lo hace el simulado, sino aprovechar resquicios de la ley para alcanzar un resultado prohibido por ella. Mientras que, el negocio simulado no es querido por las partes y no es un medio para eludir la ley sino, para ocultar su violación; en cambio, los negocios “in fraudem” son serios, reales y realizados en tal forma por las partes para conseguir un resultado prohibido*”²⁰

Otro autor, PONT CLEMENTE definió los negocios simulados como “*aquellos que tienen una apariencia contraria a la realidad, bien porque no existe en absoluto, bien porque es distinto de como aparece*”.²¹

Aunque el objetivo principal de la simulación como instrumento para lograr el efectivo cumplimiento de las obligaciones tributarias conforme a Derecho se orienta a evitar la ocultación de un hecho o negocio concreto, no hay que limitarlo solo a esto. La simulación también debe entenderse encaminada a evitar que se alteren otros elementos con trascendencia tributaria que o bien modifican la configuración del hecho imponible, o bien, violan obligaciones de tipo instrumental relacionadas con la determinación de la obligación

¹⁹ Sentencia de 20 de septiembre de 2005, Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo, F.J. 5.

²⁰ LACRUZ BERDEJO, José Luis. “*Elementos de derecho civil T. II. Volumen I. Derecho de obligaciones. Parte general. Teoría general de la contratación*”. Editorial Dykinson. Pp.- 247-262.

²¹ PONT CLEMENTE, Joan Francesc.: “*La simulación en la nueva LGT*”. pp-33-35

tributaria (fecha y lugar de realización del negocio, identificación de los sujetos, precio del negocio...)

Las distintas teorías en materia tributaria sobre la simulación se construyen sobre la base de la teoría del negocio jurídico.²²

En la teoría del negocio jurídico la simulación deriva de la causa, pues para que exista simulación se precisa que no exista causa (simulación absoluta) o, existiendo, dicha causa encubra la causa verdadera (simulación relativa).

Es decir, en la simulación absoluta, el negocio que aparece ante los terceros no existe, mientras que, en la simulación relativa, el negocio existe, pero la causa es distinta. No obstante, en las reglas generales de la simulación se especifican al tratar de la causa falsa, entendida esta como disfrazada o fingida (1276 CC), y no como aquella respecto de la que se haya incurrido en algún error (1301 CC).

Junto con la causa falsa, el otro elemento de la simulación negocial es la existencia del acuerdo simulatorio. Pues la simulación lleva dentro de sí misma la idea de ocultación o engaño. Por tanto, se podrá alegar que existe ocultación aun que no se haya llegado a conseguir el resultado, basta con demostrar que se ha intentado proceder a la misma. Dicho acuerdo tiene un doble sentido: por una parte, se dará sobre la inmediata finalidad de la simulación -ya sea aquella la de que no pretenda resultado negocial alguno o la de que se busque un resultado negocial que se oculta- y, por otra parte, se establece sobre lo que se persigue con la misma simulación.

En la práctica, la simulación absoluta es la más simple. Supone haber creado la apariencia de un nuevo negocio, al que, en realidad, no se quiso dar vida. Sin embargo, en la simulación relativa puede ser mas compleja de identificar y distinguir de otros negocios anómalos, y eso exige tener en cuenta, no solo el negocio simulado y el acuerdo simulatorio, sino también el negocio jurídico

²² RODRÍGUEZ-RAMOS LADARIA, Luis. ob. cit. pp. 26-46

ocultado y la influencia que el negocio simulado ejerce sobre el ocultado, pues será determinante para la validez de este.

En cuanto a los efectos de la declaración de simulación sobre los negocios empleados, en el caso de declararse simulación absoluta, su apreciación determinará que se declare nulidad o inexistencia por falsedad de la causa (1261 y 1275 del CC), mientras que en caso de que se declare la simulación relativa, la validez del negocio ocultado dependerá de si, a pesar de la simulación, se cumplen los requisitos para su existencia y validez.

Atendiendo únicamente a la causa, no puede ser clasificado un negocio como fraude de ley o como simulación relativa, aunque esta diferencia en el ámbito civil no es muy relevante ya que, en el caso del negocio simulado, la vigencia del negocio simulado aplicando la norma que sea propia sino es contraria a las normas del orden público y la aplicación de la norma que se pretendió eludir, en el caso de fraude de ley. En cambio, en el Derecho Tributario o en el Derecho Penal sí que tiene más importancia la correcta calificación de estos negocios.²³

6.2. Prueba de la simulación.

Probar que existe una simulación no es de fácil demostración. Como afirma J. ZORZONA PÉREZ, *“el negocio simulado suele cumplir con todos los requisitos aparentes de legalidad y el acuerdo simulado suele permanecer oculto a terceros”*.²⁴

Para poder aplicar este artículo 16, es necesario que la Administración pruebe la inexistencia efectiva del negocio simulado si es una simulación absoluta, o si nos encontramos ante una simulación relativa, la Administración deberá además demostrar cual es el negocio jurídico que se ha tratado de ocultar.

²³ RUIZ ZAPATERO, Guillermo Gonzalo. (2004), *“Simulación Negocial y Delito Fiscal. Comentario a las sentencias del Tribunal Supremo de 15 de julio de 2002 y 30 de abril de 2003”*, Pamplona, Aranzadi.

²⁴ ZORZONA PÉREZ, Juan. (2010), *“La simulación en Derecho Tributario”* Aranzadi S.A. pp-553 579

La práctica hace ver que la Administración va a tener muchas dificultades para conseguir estas pruebas y poder demostrar que hay una simulación, por lo que, como ya se ha venido reconociendo en numerosas sentencias la simulación admite prueba indirecta o indicios que permitan entender suficientemente acreditada la conducta simulatoria de los contribuyentes. Bastará en su caso, el correspondiente acto de liquidación, donde se regularice la situación tributaria del sujeto pasivo, a través de la cual se va a aplicar el régimen correcto al negocio disimulado.

6.3 Efectos de la simulación.

El artículo 16.3 de la LGT establece que se exigirán intereses de demora y la sanción pertinente. A efectos de determinar la simulación, artículo 184.2 de la Ley General Tributaria establece que *“...existe ocultación de datos cuando no se presenten declaraciones o se presenten declaraciones en las que se incluyan hechos u operaciones inexistentes o con importes falsos, o en las que se omitan total o parcialmente operaciones, ingresos, rentas, productos, bienes o cualquier otro dato que incida en la determinación de la deuda tributaria.....”*

Cuando se realiza esta simulación, es muy común que se empleen algunas de estas conductas tipificadas como infractoras del ordenamiento tributario.

En cuanto a la aplicación de la simulación, cabría discutir si la Administración Tributaria podría aplicar por sí misma los efectos derivados de la aplicación del artículo, o si necesitaría de una previa decisión judicial que así lo permitiese. Parece claro, y así coincide la gran parte de la doctrina, en que no será necesario que se establezca una previa decisión judicial de la simulación.

En principio, los efectos de la simulación son efectos únicamente tributarios. Sin embargo, si la cantidad defraudada superase el límite objetivo del Código Penal, tendría que remitirse al Juzgado y podría dar lugar a un delito fiscal.²⁵

7. RECALIFICACIÓN.

7.1 La recalificación como instrumento antielusorio.

Si bien al comienzo de este trabajo me he referido a la calificación reconocida en el artículo 13 como la función o facultad que deben llevar a cabo tanto los obligados tributarios (en primer lugar) como la Administración Tributaria, para la valoración jurídica y fáctica de los actos, hechos o negocios jurídicos realizados, ahora voy a referirme a la misma como un instrumento antielusorio que la Ley General Tributaria le va a reconocer a la Administración para tratar de solventar situaciones atípicas en que incurran los obligados tributarios, que supongan la realización de conductas fraudulentas o elusorias.

Analizando más específicamente la función calificadora-recalificadora como mecanismo para combatir la elusión fiscal, hay que limitar esta facultad al análisis del hecho imponible, ya que, la elusión fiscal, en su versión mas genuina, consiste en evitar la realización del hecho imponible que en ocasiones se lleva a través de la manipulación de figuras negociales.

La cuestión que se ha discutido es si la Administración Tributaria es capaz de declarar por la vía de la calificación-recalificación del artículo 13 de la LGT, la incorrecta utilización de modalidades contractuales para conseguir una elusión fiscal. Dicho de otra manera, significa saber si es posible determinar la existencia, por ejemplo, de una simulación a través de la recalificación de los actos hechos o negocios, en vez de acudir al instrumento establecido en el

²⁵ PELÁEZ MARTOS, José María. (2006) *“Todo procedimiento tributario”*. CISS. Pp-140-157.

artículo 16 de la LGT, sobre la simulación, o si podrá apreciar la existencia de un conflicto en la aplicación de la norma de la misma manera, en vez de seguir el instrumento recogido en el artículo 15 de la LGT (figuras a las que me he referido en apartados anteriores)

Actualmente no se duda de la facultad calificadora de la Administración.

Además de estar fundamentada esta capacidad de recalificación en el artículo 13 de la LGT, también esta reconocido en otros artículos, como en el procedimiento de comprobación limitada (136 a 140 de la LGT).

De hecho, en la capacidad que tiene la Administración Tributaria para emitir liquidaciones provisionales a partir de los datos consignados por los obligados tributarios, así como las que deriven de la aplicación de la estimación indirecta, se esta reconociendo la potestad que tiene la Administración para recalificar esos datos.

CASADO OLLERO considera que las potestades de comprobación que se reconocen a la Administración tributaria en el artículo 136.1 LGT, incluyen implícitamente unas potestades de calificación para exigir el tributo en los términos que ordena el artículo 13 de la LGT.²⁶

Pero también se puede recalificar el acto o negocio civil o mercantil del que la renta proceda, teniendo en cuenta que el acto de “calificación” efectuado por la Administración va a influir en el régimen fiscal de las consecuencias derivadas del mismo.

Esta recalificación va a plantear mayores problemas, porque puede verse afectada por la autonomía del particular para escoger la posibilidad jurídica y tributaria de realizar la actividad de que se trate de la manera en que, realizada legalmente, le resulte menos oneroso (economía de opción).

²⁶ CASADO OLLERO, G. (1995). “*Curso de derecho financiero y tributario*”. Tecnos. Sexta edición. Pp.-28-43.

Pero en la teoría esta calificación se encuentra plenamente justificada desde el punto de vista teórico, si entendemos que la Administración, a partir del carácter puramente fáctico del hecho imponible, debe atender a la “realidad de los hechos” y en lo concerniente a los hechos imponibles que consistan en actos, hechos o negocios jurídicos, a lo que el negocio es de acuerdo con su verdadera naturaleza jurídica, al margen de las denominaciones que las partes le hubiesen atribuido.

7.2 Límites a la recalificación.

Ahora bien, esta facultad calificadora o recalificadora que puede llevar a cabo la Administración Tributaria tiene unos límites importantes. Para algunos autores, la falta de desarrollo de esos límites es lo que justifica el rechazo a la utilización de la “calificación” por parte de la Administración Tributaria. Para otro sector más crítico con este instrumento, solo el reconocimiento de ciertos límites puede dar a la calificación una señal de respetabilidad.

El principal límite es la tipicidad. La calificación ha de hacerse desde la ley y con los límites que la ley impone. Así, teniendo en cuenta la significación puramente fáctica del hecho imponible, cuando el mismo consista en un acto o negocio jurídico, la calificación habrá de llevarse a cabo en términos jurídicos partiendo de la que proceda con arreglo al Derecho Privado, lo que supondrá intentar reconducir el acto o negocio realizado a alguna de las características tipificadas en la hipótesis normativa. Pero si la norma tributaria incluye una definición de la realidad o de alguno de sus aspectos -que no tienen por qué coincidir con la que le ofrecen otros sectores del ordenamiento- la calificación habrá de ajustarse inexorablemente a esta tipificación de la realidad.

Por tanto, si la ley tributaria acoge como imponible un determinado negocio jurídico tipificado en algún sector del ordenamiento privado, será dicho

negocio jurídico el que habrá de gravarse y no la posible relación subyacente. Por el contrario, si la calificación difiere de la que procede de haberse efectuado desde una norma de Derecho Privado, ocurrirá como dice CARRASQUER CLARI, M.L. que lo que las partes han celebrado como un contrato de un determinado tipo, tenga que ser calificado tributariamente como un contrato de otro tipo.²⁷

Cuando el artículo 13 establece “*prescindiendo de aquellos defectos que puedan afectar a su validez*” ahí está incluyendo otra limitación sobre la Administración. Lo que va a hacer esta cláusula es que la Administración Tributaria, y en su caso la jurisdicción contencioso-administrativa, en el momento de ejercer esta función recalificadora, no pueda entrar a valorar la validez o no de los negocios, que corresponderá en exclusiva a los tribunales civiles. A la hora de calificar, la Administración que se encuentra ante un “hecho” consistente en un acto o negocio jurídico no debe enjuiciar su validez, en la medida en que no tiene que examinar la regularidad del consentimiento o la licitud del objeto a los efectos de apreciar si el negocio es válido, porque eso le corresponde a los jueces y tribunales civiles.

Una vez analizados los distintos instrumentos que la Ley General Tributaria entrega a la Administración para salir al paso de comportamientos de los obligados que se podrían considerar como fraudulentos o elusorios, podemos observar que, de entre todos estos, la Administración se ha decantado en los últimos años por utilizar preferentemente el instrumento de la recalificación.

²⁷ CARRASQUER CLARI, María Luisa. “*El problema del fraude a la ley en el Derecho Tributario*”. Valencia: Tirant Monografías. 2002. p. 310.

7.3 Movimiento de la Administración a la recalificación.

Como ya he mencionado cuando he hablado de la recalificación, existe un problema y es determinar si la Administración a través de la recalificación fundamentada en el artículo 13 de la LGT puede reconducir las situaciones que deberían tramitarse por el artículo 15 y 16 de la LGT. Es decir, si la Administración, cuando aprecia la posible existencia de un conflicto de la aplicación de la norma o una simulación, puede resolver este asunto simplemente recalificando los actos, hechos o negocios jurídicos a los que entiende son los correctos para la consecución del resultado.

A pesar de que a la recalificación la he identificado primeramente como un instrumento antielusivo de la Administración, si observamos esta figura con detenimiento, la función calificadora se incardina en el procedimiento de comprobación e investigación tributario, cuyo objeto es constatar la realidad de los hechos acaecidos sobre la base de los datos declarados por el contribuyente y de aquellos que por otras vías tenga constancia la Administración. Por tanto, esta “regularización” tendrá como consecuencia enervar una actuación elusiva del particular, de modo que este efecto antielusorio será una consecuencia más de la labor comprobadora de la Administración.

En este sentido, la actividad calificadora no es en sí misma un instrumento de evitación de la elusión, aunque el uso normal de las potestades aplicativas del tributo pueda llevar a este efecto.

Para entender por qué la Administración se decanta más por la recalificación, en vez de aplicar los demás instrumentos antielusivos, hay que hacer referencia a estos.

Con respecto al conflicto en la aplicación de la norma, el legislador no ha conseguido, como ya he reflejado anteriormente en las consecuencias de esta figura, que este instrumento tenga éxito. Ya cuando esta figura se configuró

como fraude de ley tenía el mismo problema. El trámite necesario que debe seguirse para que la Administración pueda declarar esta existencia del conflicto en la aplicación de la norma (o antes el fraude de ley) es demasiado complicado. Además, en caso de que se declare la existencia de este conflicto (como he mencionado anteriormente, solo ha habido dos declaraciones del conflicto en la aplicación de la norma desde la redacción del artículo 15 de la LGT), si bien sí que es posible, para que la Administración pueda imponer sanciones a los que han tratado de eludir la norma, tienen que cumplir unos requisitos muy concretos, impidiendo en muchas situaciones que se pueda proceder a la imposición de las mismas, sin perjuicio de que sí que se exijan intereses de demora.

En definitiva, a la Administración para la declaración del conflicto en la aplicación de la norma le supone unos recursos que, probablemente en muchos casos, concluya con la mera regularización de la situación sin que puedan imponerse sanciones pecuniarias, por lo que opta por la utilización de otros instrumentos.

Con respecto a la simulación, el principal problema, como reconoce el Tribunal Constitucional en la Sentencia de 4 de abril de 2012 *"El problema de la simulación es la prueba de la misma; las propias partes, al ir de común acuerdo, no siempre dejan pruebas o, al menos, indicios claros de su presencia, por lo que normalmente será preciso acudir a la prueba de presunciones (así lo expresa la Sentencia de 11 de febrero de 2005)."*

Es decir, la Administración aprecia que existe una divergencia entre la causa real y la causa declarada en la que el obligado tributario ha tratado de simular un negocio, con la intención de obtener los beneficios económicos o jurídicos, pero el problema es que no tiene en muchas ocasiones medios para poder demostrarlo.

Pues bien, ante esto, la Administración ha optado, y así se deduce de sus actuaciones, por utilizar el artículo 13 LGT realizando una labor de recalificación notificada al obligado tributario mediante liquidaciones provisionales, en vez de acudir a los procedimientos para la determinación del conflicto en la aplicación de la norma o la simulación.

Sin embargo, hay un problema. Si la Administración puede calificar cualquier actuación por parte de los particulares no tendría ningún sentido ni el conflicto en la aplicación de la norma ni la simulación.

PALAO TABOADA afirma que para *“determinar hasta dónde se puede llegar por vía de calificación y el límite a partir del cual, para recalificar un negocio es necesario utilizar uno de estos “remedios extraordinarios”, es sumamente impreciso”*²⁸

En este sentido, cabe hablar de una sentencia, concretamente la Sentencia del Tribunal Supremo, Sala de lo Contentioso-Administrativo, Sección segunda, de 2 de julio de 2020, recurso nº 1429/2018. En la sentencia impugnada se dan por probados unos hechos que, básicamente consisten en considerar que una determinada actividad no se realizó por cuatro empresarios, sino por uno solo para el que trabajaban los otros tres, emitiendo sus facturas para él como falsos autónomos, calificación que llegó a la Inspección tras las oportunas actividades de comprobación. Pero no son los hechos en si mismos sino la calificación llevada a cabo la que es objeto del recurso. Lo que se pide al Tribunal Supremo es que aclare y fije jurisprudencia sobre si la Administración Tributaria puede -exclusivamente haciendo uso de las facultades que se derivan del artículo 13 LGT y por entender que lo efectivamente realizado es algo distinto de lo aparente- considerar como real una actividad diferente de la que aparentemente tiene lugar y extraer las consecuencias fiscales inherentes a la económicas formalmente declaradas por personas físicas.

²⁸ PALAO TABOADA, Carlos. Ob. Cit. Pp.- 65-69

Pues bien, a juicio del Tribunal Supremo, una actividad de esa naturaleza es algo más que una simple calificación de los hechos, actos o negocios realizados, conforme a su verdadera naturaleza, aunque solo sea porque el acuerdo de liquidación incorpora expresiones compatibles con tan genérica potestad, como -por ejemplo- la de estar en presencia de *“aparentes empresarios individuales”* o la existencia de *“empresas artificioosamente creadas de las que son titulares los Sres. X”* o la finalidad constatada de *“aliviar la carga tributaria que debería soportar aquella entidad a los efectos del impuesto de sociedades y del IVA”*.

En su opinión, de considerar acertado (lo que evidentemente no hace), la Administración no necesitaría incoar los procedimientos previstos en los artículo 15 y 16 de la Ley General Tributaria (conflicto en la aplicación tributaria y simulación) prácticamente en ningún caso, pues le bastaría con calificar las situaciones de hecho que encontrara en la practica y ajustarlas a la legalidad aplicando la normativa correspondiente, pues su potestad calificadora de los *“actos hechos o negocios”* sería prácticamente absoluta y omnicomprensiva de cualquiera situación imaginable, lo que tendrá consecuencias de cara a la aplicación del Derecho sancionador tributario al evitar la aplicación de la figura de simulación (y tras la reforma de 2015 en la que se incluye la sanción en el conflicto en la aplicación de la norma)

Como señala la sentencia, una cuestión de calificación podría quedar amparada por la ausencia de negligencia o por una interpretación de la norma a fin de excluir la existencia de infracción tributaria, lo que no sería posible con las otras figuras.

En definitiva, a pesar de que la Administración se haya encaminado por aplicar el artículo 13, dada la facilidad en cuanto a los trámites que esto le reporta, tiene una serie de limitaciones.

8. CONCLUSIONES.

Al término de este trabajo sobre la calificación de la norma tributaria y los distintos instrumentos de los que dispone la Administración para evitar las conductas antielusivas, llegamos a las siguientes conclusiones:

1. La calificación es una tarea muy importante llevada a cabo por el aplicador del tributo (la Administración Tributaria). Los actos, hechos o negocios realizados por el particular, si no están tipificados como hechos imposables por la ley, no originarán el nacimiento de la obligación tributaria. No obstante, previamente tendremos que haber interpretado la ley, para saber su sentido real. Existe un mandato normativo para exigir las obligaciones tributarias “con arreglo a la naturaleza jurídica del hecho, negocio o acto que las desencadene, por encima de la intención de las partes o de la denominación que le hubieran dado.

2. Dada la importancia que tiene esta función calificadora, esta se encuentra perfectamente limitada tanto en su concepto (límites establecidos en el artículo 13 LGT) como en su aplicación a través principalmente del principio de tipicidad y mediante la jurisprudencia que limita la utilización de este mecanismo.

3. Tanto el concepto de elusión fiscal como el de economía de opción o planificación fiscal, han generado mucha polémica. En ciertos ámbitos puede entenderse vulnerada la libertad que poseen los particulares de decidir según su capacidad para la libre elección. El límite entre estos conceptos dependerá en última instancia de lo que estime cada ordenamiento jurídico en particular.

En este sentido, hay que otorgar gran importancia al principio de tipicidad, como principio garante de los derechos de los ciudadanos, entendiendo que no puede castigarse al individuo por la realización (o no realización) de un acto, hecho o negocio jurídico al que el legislador no le haya establecido ningún efecto. En esta misma línea, y para garantizar más la seguridad jurídica de los ciudadanos, tampoco podrá reconducirse aquellos actos, hechos o negocios jurídicos realizados carentes de legislación, a otros que sean similares y que sí estén regulados por el ordenamiento jurídico, ya que el artículo 14 LGT prohíbe la analogía siempre en lo relativo, entre otros, al hecho imponible.

4. Los negocios anómalos constituyen una categoría negocial atípica que, igual que ocurre con la economía de opción y el fraude fiscal, la línea que separa la libertad del particular de elegir por la modalidad contractual que mas se adapte a sus intereses sin vulnerar la ley, del fraude o elusión fiscal a través de modalidades ciertamente impropias para la consecución de un resultado, es muy pequeña.

Como se ha dicho antes, existen cuatro clases de negocios anómalos: el fiduciario, el simulado, el negocio en fraude de ley y el indirecto. De estos cuatro, se tiende a utilizar como instrumento de otros, tanto el fiduciario como el indirecto.

5. La figura del conflicto en la aplicación de la norma tributaria, recogida en el artículo 15 LGT, ha variado significativamente respecto a la técnica que empleó el legislador en la LGT de 1963, para referirse a la misma cautela. Sin embargo, a pesar de las modificaciones experimentadas a lo largo de los años, este instrumento antielusivo sigue contando con uno de los principales problemas que ha tenido siempre esta figura: a la Administración le supone muchos recursos para poder declararla, puesto que los trámites para la

declaración de esta son muy complejos. La Comisión Consultiva solo ha podido establecer dos conflictos desde la redacción del artículo 15 LGT.

Además, aunque pudiesen conseguir declarar la existencia del conflicto en la aplicación de la norma, los requisitos establecidos en el artículo 206 bis de la LGT para poder sancionar estas conductas son muy concretos y limitados, por lo que, incluso aun declarando dicho conflicto, la Administración no podría siempre interponer sanciones pecuniarias al obligado tributario. En definitiva, esta figura ha fracasado porque la Administración tiene que invertir muchos recursos para no conseguir muchas veces el resultado que pretendía alcanzar.

6. Con respecto a la simulación, esta figura antielusiva tiene un principal problema: en muchas ocasiones la Administración aprecia que existe una simulación en alguna actuación llevada a cabo por el obligado tributario, pero no es capaz de obtener las pruebas suficientes y necesarias para poder demostrarla. Esta es otra de las razones por las que la Administración, en los últimos años se ha decantado por sustituir esta figura por la recalificación del artículo 13 LGT, dada su facilidad en la aplicación.

7. Con respecto a la calificación como instrumento antielusivo, observamos que realmente la recalificación no es como tal un instrumento para evitar las conductas antielusivas, sino que esta recalificación es consecuencia de alguna de las labores de comprobación que puede realizar la Administración.

El principal problema que surge con respecto a la recalificación es el abuso en su utilización por parte de la Administración dada su especial facilidad en cuanto a la tramitación.

Esta capacidad que tiene la Administración Tributaria para recalificar no puede ser absoluta. A mi juicio, el Tribunal Supremo acierta cuando en la

sentencia mencionada anteriormente limita esta facultad, pues de no hacerlo, se permitiría una inseguridad jurídica que no debe darse en esta rama jurídica.

8. Es necesario corregir o limitar el evidente movimiento que esta realizando la Administración en la aplicación de los artículos 13, 15 y 16 LGT, puesto que, de no hacerse, se estarían desvirtuando al conflicto en la aplicación de la norma y a la simulación, otorgando a la Administración demasiada capacidad para valorar los actos, hechos o negocios jurídicos realizados por los particulares sin seguir los procedimientos establecidos para los otros dos instrumentos.

10. BIBLIOGRAFÍA.

- ALMAGRO MARTÍN, Carmen, (2020), *Elusión fiscal: “conflicto en la aplicación de la norma tributaria y simulación y economía de opción.”*
- BURLADA ECHEVESTE, José Luis, “*El fraude de ley en el derecho tributario*”, Dialnet.
- CARRERAS MANERO, Olga, (2019) “*La problemática tributaria de la interposición de sociedades en la realización de actividades profesionales*”, Reus.
- CASADO OLLERO, Gabriel (1995), “*Curso de derecho financiero y tributario*”. Tecnos.
- CASERO BARRÓN, Ramón. “*Aplicación de la norma tributaria: conflictos de calificación*”. Aranzadi
- GARCÍA NOVOA, Cesar, (2005) “*Las potestades de calificación y recalificación como mecanismos antielusorios en el Derecho Español.*”
- GARCÍA NOVOA Cesar, (2004), “*La clausula antielusiva en la nueva Ley General Tributaria*”.
- ESEVERRI MARTÍNEZ, Ernesto y LOPEZ MARTÍNEZ, Juan (1999): *Manual práctico de derecho tributario*, TIRANT LO BLANCH.

- LINARES GIL, Maximino (2004), *“El conflicto en la aplicación de la norma tributaria en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria”*
Universitat Pompeu Fabra
- PALAO TABOADA, Carlos, (2009) *“La aplicación de las normas tributarias y la elusión fiscal”*. Lex Nova S.A.
- PONT CLEMENTE, Joan Francesc.: *La simulación en la nueva LGT*.
Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales. 2006.
- RODRÍGUEZ-RAMOS LADARIA, Luis. (2010), *“Negocios anómalos y figuras afines en el derecho tributario: Infracciones administrativas y delito fiscal.”*
Tirant lo Blanch
- ZORZONA PÉREZ, Juan. (2010), *“La simulación en Derecho Tributario”*
Aranzadi S.A. pp-553 579

JURISPRUDENCIA.

- STS de 2 de noviembre de 2002, Sala Tercera de lo Contencioso Administrativo. Núm. recurso 9712/1997.
- STS de 24 de mayo de 2003, Sala Tercera de lo Contencioso-Administrativo.

- STS de 15 de julio de 2002, Sala Tercera, de lo Contencioso-Administrativo. Núm. Recurso 6171/1996
- STS de 30 de abril de 2003, Sala Tercera, de lo Contencioso-Administrativo. Núm. Recurso 2648/1997.
- STS de 20 de septiembre, sección segunda de la sala de lo Contencioso-Administrativo.
- STS núm. 693/2019, Sala Primera, de lo Civil. Núm. recurso 693/2019
- STS 682/2014, de 25 de noviembre, Sala Primera, de lo Civil. Núm. recurso 3095/2012.
- STS de 13 de junio de 1959, de 02 de marzo de 1959. Sala Primera, de lo Civil
- STS de 11 de febrero de 2005, Sala Tercera, de lo Contencioso-Administrativo. Núm. recurso 3518/1999
- STS de 4 de abril de 2012, Sala Primera, de lo Civil.
- STS de 2 de julio de 2020, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección segunda, recurso núm. 1429/2018.
- SAN de 5 de marzo de 1997, dictada en el recurso contencioso-administrativo 2/202/95.

