

Dos visiones de la causa jurídica: el derecho fiscal y el derecho privado

BLANCA BAGO ORIA

Profesora Asociada de Derecho mercantil
Universidad Autónoma de Madrid

RESUMEN

El estudio de un negocio jurídico que implique una atribución patrimonial entre dos sujetos pone de manifiesto que existen diferencias entre el Derecho fiscal español y el Derecho privado a la hora de analizarlo. La razón es que ambos sectores del Ordenamiento jurídico examinan el comportamiento de los sujetos que intervienen con distinta finalidad. Esta diferencia de enfoque hace posible, por ejemplo, que ante un negocio causalmente nulo, un experto en Derecho tributario pueda llegar a analizar la conveniencia de uno u otro gravamen, y por lo tanto, a aceptar de forma implícita que esa conducta existe y que puede producir efectos jurídicos. La diferencia de criterio es posible por el distinto significado que tienen para ambos sectores jurídicos conceptos tales como «calificación», «fraude de ley» e «interpretación» de las conductas. A primera vista, esta diferencia pondría de manifiesto un error inadmisibile en el funcionamiento unitario del Ordenamiento jurídico a la hora de calificar una misma (y única) conducta privada. Como se intenta argumentar a continuación, la conclusión más coherente es la siguiente: que la separación puede acortarse reconociendo que las reglas sobre la calificación están en el Derecho privado, ciertamente, pero que el Derecho tributario tiene mejores medios para desmontar la simulación negocial cuando se trate de conductas que obedezcan de forma exclusiva a un ahorro impositivo y cuando, sobre todo, sea factible excluir la nulidad causal. Con todo, los arts. 13 y ss de la LGT no se refieren realmente a la calificación de los negocios jurídicos porque esta cuestión es exclusiva de la jurisdicción civil.

PALABRAS CLAVE

Interpretación contractual, calificación contractual, negocio jurídico, Derecho Privado, Derecho Tributario, LGT, causa del negocio jurídico, nulidad contractual, fraude de ley, conflicto normativo.

ABSTRACT

The study of a contract involving an attribution ownership between two subjects shows that there are differences in its analysis between the Spanish Tax and Private Laws. The reason is that both sectors of the Legal System examine the behavior of the subject involved with different purposes. This difference in approach makes it possible, for example, that before a contract that is void by its consideration, an expert in Tax Law is likely to analyze the advisability of imposing a certain tax; and, implicitly to accept the legal effects of such behaviour. Both perspectives are possible by the different meaning associated to the concepts of fraud, and «contract interpretation». At first glance, this difference would reveal an error affecting the unity of the Legal System while qualifying the same private conduct. As suggested below, the more consistent conclusion is as follows: the gap may be shortened by recognizing that the substantial interpretation belongs to Private Law, but that the Tax Law is more adequate to break up the simulation bargaining in deals that are exclusively aimed to obtain tax savings. This is particularly true, if it is feasible to exclude avoid of contract consideration. However, the articles 13 LGT and following do not refer to the legal interpretation of the contract because this issue is exclusive to the Civil Jurisdiction.

KEYWORDS

Contract Interpretation, Formal Interpretation, Substantial Interpretation, Contract Law, Private Law, Tax Law, Spanish Tax Law, Contract Consideration, Contract Avoid, Legal Fraud, Tax Conflict of Law.

SUMARIO: I. *La calificación y la interpretación de las normas fiscales. La irrelevancia de las «formas jurídicas». Influencia comparada.* II. *La «autonomía encubierta» del Derecho Tributario. 1. El «conflicto de aplicación» o «fraude a la Ley tributaria» como aspecto diferenciador del Derecho tributario. 2. La supuesta independencia del Derecho tributario. Objetivos fiscales vs. Derecho privado.*

El estudio de un negocio jurídico que implique una atribución patrimonial entre dos sujetos permite poner de manifiesto serias discrepancias entre el Derecho fiscal y el Derecho privado a la hora de analizarlo¹. La razón es que ambos sectores del Ordenamiento jurídico examinan el comportamiento de los sujetos que intervienen con distinta finalidad. Mientras el Derecho privado califica el negocio conforme a las reglas positivas de las obligaciones y de los

¹ Este trabajo ha podido ser realizado gracias a la financiación del proyecto de investigación del Ministerio de Educación y Ciencia dirigido por el prof. Paz-Ares, Derecho Mercantil y Análisis Económico del Derecho V (REF. DER2008-049779/JUR1). La necesidad de profundizar en este tema surgió durante la preparación de mi estudio B. BAGO ORIA, *Los dividendos encubiertos*, Madrid, 2004.

contratos, el Derecho tributario realiza una investigación de esa conducta que muchas veces resulta independiente de la calificación privada anterior y que tiene el único objetivo de bloquear las pretensiones de elusión fiscal. Esta diferencia de enfoque hace posible que un mismo comportamiento negocial pueda resultar, al mismo tiempo, inexistente para el Derecho privado, y defraudador –y por lo tanto existente–, para el Derecho tributario. Un ejemplo ilustrativo sería el siguiente. Imaginemos que en la compraventa de un inmueble entre dos sociedades anónimas el consentimiento de una de las partes no fuese válido por faltar la autorización de un órgano social en un supuesto de autocontratación y que este defecto se pusiese de manifiesto como advertencia por parte del notario en el momento de la escritura pública. Si se confirma la advertencia con posterioridad, y la compraventa resultase ser nula ¿cómo actuaría la Administración tributaria? En este ejemplo –real y discutido en nuestra jurisprudencia–, la Administración podría entender que el acto notarial es título suficiente para la transmisión, que ésta se ha realizado y que es competencia exclusiva suya la decisión sobre exigir o no el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales². Es decir, ante un negocio causalmente nulo, un experto en Derecho privado no continuaría su indagación, mientras que el fiscalista analizaría la conveniencia de uno u otro gravamen y, por lo tanto, aceptaría de forma implícita que esa conducta existe y puede producir efectos jurídicos.

La diferencia de criterio es posible, como se expone a continuación, por el distinto significado que tienen para ambos sectores jurídicos conceptos tales como «calificación», «fraude de ley» e «interpretación» de las conductas. A primera vista, esta diferencia pondría de manifiesto un error inadmisibles en el funcionamiento unitario del Ordenamiento jurídico a la hora de calificar una misma (y única) conducta privada. Como intentaremos argumentar a continuación, la conclusión que nos parece más coherente es la siguiente: que la separación puede acortarse reconociendo que las reglas sobre la calificación están en el Derecho privado, ciertamente, pero que el Derecho tributario tiene mejores medios para desmontar la simulación negocial cuando se trate de conductas que obedezcan de forma exclusiva a un ahorro impositivo y cuando, sobre todo, sea factible excluir la nulidad causal.

² STSJ de Cantabria de 3 de noviembre de 2000, Id Cendoj 39075330012000100378. En el caso examinado, el comprador era apoderado de la sociedad vendedora, cuyos órganos sociales negaron con posterioridad su consentimiento necesario para la celebración de la compraventa.

I. LA CALIFICACIÓN Y LA INTERPRETACIÓN DE LAS NORMAS FISCALES. LA IRRELEVANCIA DE LAS «FORMAS JURÍDICAS». INFLUENCIA COMPARADA

Cuando se intenta analizar una infracción tributaria, la primera afirmación a la que se llega es que resulta una operación compleja. Este sector del Derecho realiza una interpretación de los negocios que llama la atención porque su funcionamiento es «independiente» de la calificación jurídico-privada. Y también parecen serlo los instrumentos interpretativos que utiliza, aunque el punto de partida sea común.

1. Los métodos generales de interpretación y de aplicación del Derecho se emplean también en el sector tributario. De hecho, el art. 12 de la vigente Ley General Tributaria del año 2003 (en adelante LGT) contiene una remisión expresa al art. 3 CC y desplaza de esta forma la referencia genérica a «los criterios admitidos en Derecho» del art. 23.1 de la Ley General Tributaria de 1963 (en adelante LGT 1963). Pero la divergencia de calificaciones con el Derecho civil sigue siendo posible a pesar de ese primer reconocimiento de la preeminencia civil³.

Una de las razones de esa divergencia es histórica en cuanto la legislación tributaria y su doctrina han conformado a lo largo de los años una forma particular de analizar e interpretar los actos y contratos que producen transmisiones patrimoniales. Una perspectiva singular en la interpretación y calificación que se diferencia en aspectos importantes de la visión civil. Así y para empezar, la legislación tributaria establece una prohibición legal de la analogía en el art. 14 LGT (antiguo art. 23.3 LGT 1963, precepto al que se refiere gran parte de la bibliografía), y esta prohibición ha llevado a discutir si también está vetada la interpretación extensiva. La mayoría de la doctrina ha concluido con buen criterio que la respuesta es positiva.

En este punto parece adecuado recordar que los civilistas suelen equiparar a la analogía con la interpretación extensiva⁴. Ambas son actividades creadoras y «amplían» el alcance de la regla jurídica para incluir todos aquellos supuestos a los que se refiere la fina-

³ Téngase en cuenta la fecha de introducción en la LGT del art. 23: 1963. El art. 3 CC entró en vigor más tarde, en 1974. En su contexto, el artículo 23 LGT fue necesario para acabar con las dudas sobre el carácter jurídico de las normas tributarias, exigir la aplicación de los métodos generales de interpretación del Derecho, y limitar el presupuesto de la aplicación restrictiva del ordenamiento jurídico-tributario; F. PÉREZ ROYO, y A. AGUALLO AVILÉS, *Comentarios a la Reforma de la LGT*, Pamplona, 1996, pp. 31-32.

⁴ También para el prof. Palao, v. C. PALAO TABOADA, *La aplicación de las normas tributarias y la elusión fiscal*, Valladolid, 2009, pp. 77-78.

lidad de la norma⁵. Los autores del Derecho tributario acogerían con gusto esta doctrina que presenta a la analogía como un medio de interpretación más, si no fuera porque el art. 14 LGT la prohíbe expresamente. Sus términos se suavizaron ya antes al pasar de la redacción del art. 24.1 al 23.3 LGT 1963, pero tras la segunda reforma el significado no ha variado. La doctrina especializada critica la norma actual (art. 14 LGT) porque impide que el principio tributario de igualdad se haga efectivo⁶.

Para evitar la prohibición, algunos especialistas sortean directamente el problema de la interpretación extensiva. Pero en cambio, insisten en la versión teleológica de los métodos interpretativos como una vía de escape más acorde con la prohibición formal. Se trata de una idea muy fecunda en el Derecho comparado. Sus efectos prácticos en nuestro Ordenamiento vienen a ser respetar formalmente la prohibición pero permitir una vía más flexible y casi paralela⁷. Porque el problema es que tal interpretación teleológica está vinculada en este sector del ordenamiento a la denostada «interpretación económica». Una tesis que sorprende porque significa, especialmente en el Derecho comparado, el predominio del resultado económico sobre las «formas jurídicas»⁸. Se trata de una

⁵ F. DE CASTRO Y BRAVO, *Derecho civil de España*, t. I, Madrid, 1984, pp. 474, 482-483, que se limitó a indicarlo. Puede verse M. ATIENZA, *Sobre la analogía en el Derecho. Ensayo de análisis de un razonamiento jurídico*, Madrid, 1986, p. 59. También nos parece ilustrativa la exposición de P. SALVADOR CODERCH; A. AZAGRA, y A. FERNÁNDEZ CRENDE, «Autonomía privada, fraude de Ley e interpretación de los negocios jurídicos», *InDret*, W.p. n.º 229, Barcelona, julio 2004, pp. 1-33, pp. 13-14.

⁶ El Derecho tributario es uno de los sectores más formalistas del ordenamiento. La prohibición, en cierto modo, legitima conductas que, sin ser claramente contrarias a la letra de la Ley, podrían implicar una trasgresión a su espíritu. Y de hecho, este problema es el que plantea el concepto de elusión (a diferencia del de evasión que es claramente ilícito); v. C. PALAO TABOADA, «Tipicidad e igualdad en la aplicación de las normas tributarias (La prohibición de la analogía en Derecho tributario)», en *La vinculación del juez a la Ley, Anuario Facultad de Derecho U.A.M.*, Madrid, 1997, pp. 219-243, pp. 232-233; PÉREZ ROYO, y AGUALLO AVILÉS, en *Reforma de la LGT*, pp. 35-36. En general, estos especialistas afirman que si el campo de la analogía se limita a las normas restrictivas, este método resultaría inaceptable en el Derecho tributario. Sólo podría admitirse desde la necesidad de certeza y seguridad jurídica que, no obstante, no son parámetros absolutos.

⁷ Los tribunales emplean esta solución con frecuencia tanto a favor como en contra de los contribuyentes. Es más, esta interpretación recoge un consenso generalizado de la doctrina a la hora de rechazar la prohibición de la analogía en el Derecho tributario como una decisión legislativa criticable. Muchos fallos judiciales lo reconocen de forma tácita y mencionan la «interpretación» extensiva en decisiones perjudiciales para el contribuyente; v. W. R. WALZ, *Steuergerechtigkeit und Rechtsanwendung*, Heideberg, 1980, pp. 149-150, citado por PALAO TABOADA, en «Tipicidad e igualdad. Prohibición de la analogía», pp. 242-243. Algo que, en realidad, parece la consolidación de la interpretación analógica.

⁸ V. E. COMBARROS, «La interpretación económica como criterio de interpretación jurídica. (Algunas reflexiones a propósito del concepto de «propiedad económica» en el Impuesto sobre el Patrimonio)», REDF, 44 (1984), pp. 485-536, p. 496.

También v. M. CORTÉS, *Ordenamiento tributario español*, I, 4.ª ed., Madrid, 1985, pp. 136-137, y 139-142. Aclara que el legislador no sabía lo que era el fraude de Ley (lo que es elevar a un grado exagerado su presunta ignorancia). Sorprendentemente afirma que el art. 24.2 LGT anterior reflejaba la llamada «economía de opción» (vía lícita y previa a otras dos más dudosas: elusión y evasión). Más acertada parece la descripción del «cambio

teoría que se conoce como la *irrelevancia general de las formas jurídico-civiles para el Derecho tributario* o «*allgemeinen Irrelevanz der zivilistischen Formen*». Su finalidad no es otra que permitir al intérprete ignorar la calificación jurídico-privada de las operaciones que tienen «un contenido económico», estableciendo la supremacía de la valoración económica⁹.

2. La doctrina de la *irrelevancia de las «formas» privadas* da entrada a una interpretación económica que va más allá de la interpretación extensiva. Es una tesis extraña a los fundamentos causalistas de nuestro sistema jurídico. La atención al resultado económico no persigue, contra lo que pudiera suponerse, identificar el negocio jurídico y la voluntad real de las partes para gravar la actuación de acuerdo a su auténtica naturaleza. Al contrario, lo que se quiere es gravar el resultado económico al margen de la «naturaleza jurídica» del negocio; es decir, como si «naturaleza jurídica» y «resultado económico» pudiesen disociarse, lo que claramente no es posible en nuestro sistema pues implicaría un funcionamiento del sector tributario paralelo y distinto al Derecho de las obligaciones y de los contratos.

La interpretación de la «irrelevancia» se introdujo en la anterior redacción de los arts. 23 y 25 LGT 1963, preceptos que, es verdad, fueron criticados como fuente de arbitrariedades¹⁰. Las críticas se fundaban sobre todo, en la idea de que la verdadera pretensión del legislador tributario había sido reservar al intérprete la capacidad calificadora de los hechos económicos al margen del Derecho privado y posibilitar la aplicación analógica del elenco de presupuestos normativos. Y con razón. El art. 25 LGT era, tal y como estaba redac-

de realidad» que explica J. ALMENER BELENGUER, y D. RIPLEY SORIA, «Comentario al art. 15 LGT», en *Comentarios a la Ley General Tributaria*, [J. M. HERRERO DE EGAÑA (Coord.)], vol. I, Pamplona, 2008, pp. 177-190, pp. 180-181.

⁹ El Derecho alemán ha conocido también la reacción contraria: el predominio del ordenamiento jurídico sobre las circunstancias económicas; v. W. FLUME, «Der gesetzliche Steuertatbestand und die Grenzstatbestände mit Steuerrecht und Steuerpraxis», *Steuerberater Jahrbuch*, 19 (1967/1968), pp. 63 ss., p. 69. Parece consagrada por diversos párrafos de la AO, cuando afirma que el Derecho tributario sólo tiene que atender al resultado económico para imponer y exigir el gravamen. Por esa razón, la nulidad absoluta que el § 134 BGB atribuye a los negocios jurídicos celebrados contra una prohibición legal o contra su finalidad, son indiferentes a efectos de la imposición. La redacción del anterior § 40 AO indica: «*Ist ein Rechtsgeschäft unwirksam oder wird es unwirksam, so ist dies für die Besteuerung unerheblich, soweit und solange die Beteiligten das wirtschaftliche Ergebnis dieses Rechtsgeschäfts gleichwohl eintreten und bestehen lassen*»; v. en general, H.W. KRUSE, *Lehrbuch des Steuerrechts. Allgemeiner Teil*, vol.I, München, 1991, p pp. 135-136.

¹⁰ L. MARTÍN RETORTILLO, «La interpretación de las normas según la LGT», *RDF*, 14 (1964), I, pp. 343-378, p. 355. También v. F. SAINZ DE BUJANDA, «Naturaleza del hecho imponible», *Hacienda y Derecho*, t. IV, Madrid, 1966, pp. 569 ss. La crítica es originariamente suya. Señaló que cualquier supuesto de hecho que reflejen las normas tributarias es de naturaleza jurídica por eso mismo. Con independencia de su origen puramente económico o de que se corresponda con un fenómeno ya regulado en las leyes privadas. También C. PALAO TABOADA, «El fraude a la Ley en el Derecho tributario», *RDF*, 16 (1966), II, pp. 677-695, pp. 687-688.

tado, un amplificador del «poder legislativo» de la Administración tributaria. Le autorizaba a buscar la «verdadera naturaleza jurídico económica del hecho imponible». El también modificado art. 24 LGT reforzaba dicha tesis al tipificar en su párrafo segundo la figura del fraude de ley como una excepción a la prohibición general de la analogía de su párrafo primero¹¹. Para emplear el mecanismo, la Administración estaba obligada a aportar la prueba del fraude y a incoar un expediente especial¹². Pero el inconveniente de la prueba (para el Fisco, que no para el contribuyente) podía salvarse acudiendo al entonces art. 25 LGT, por lo que el art. 24 anterior no se llevó a la práctica¹³. Con posterioridad, la Ley vigente suprimió razonablemente las referencias al fraude de Ley sustituyéndolas por el mecanismo de la simulación (v. art. 16 actual LGT) y por el actual y más sorprendente «conflicto de aplicación» (art. 15 LGT).

Razonablemente la mención directa de aquella tesis se suprimió en la reforma de la LGT de 1995 a favor de una interpretación estrictamente jurídica y contraria a la consideración autónoma de los hechos económicos¹⁴.

3. Con todo, los términos actuales distan de estar claros y el panorama anterior sigue siendo similar al que acabamos de describir. Los defensores de la autonomía de la calificación tributaria de

¹¹ MARTÍN RETORTILLO, RDF, 14 (1964), I, p. 352; v. también J.L. PÉREZ DE AYALA, *Las ficciones en el Derecho tributario*, Madrid, 1970, p. 191. Finalmente lo ha admitido también el prof. PALAO en C. PALAO TABOADA, «Interpretación y aplicación de las normas tributarias», RCT, 155 (1996), pp. 5-20, pp. 11-12: este excelente autor sostuvo una opinión distinta en su célebre artículo de 1966 en RDF, 16 (1966), II, pp. 692-693; pero ahora excluye la procedencia de cualquier sanción por razones similares al resto de la doctrina. Advierte que esta equiparación es compatible con otra distinción que también es de procedencia alemana: el fraude predetermina la realidad, el supuesto de hecho; mientras que la analogía se «inventa» el supuesto normativo, la previsión positiva; v. KRUSE, *Lehrbuch des Steuerrecht*, I, p. 1

¹² V. comentario al Real decreto regulador 19191/1979, de 29 de junio, en C. ALBIÑANA, *Derecho financiero y tributario, Escuela de inspección financiera y tributaria*, Madrid, 1979, pp. 395-398.

¹³ El artículo 25 tal y como antes estaba redactado era un verdadero cajón de sastre al servicio del Fisco; v. MARTÍN RETORTILLO, RDF, 14 (1964), I, p. 348. Para este autor, su naturaleza no era la de una norma de interpretación, sino de «determinación del presupuesto de hecho del impuesto». Frente a los abusos que originó la norma, ALBIÑANA la justificó como válvula de escape en la lucha entre los principios tributarios de legalidad y capacidad económica (v. *Derecho financiero*, pp. 392). V. también PALAO TABOADA, «Tipicidad e igualdad. Prohibición de la analogía», pp. 241-242. Por otra parte, el artículo 24.2 no contó hasta 1979 con un reglamento que desarrollara el supuesto expediente obligatorio necesario para declarar un fraude de Ley; v. PÉREZ ROYO, y AGUALLO AVILÉS, *Reforma de la LGT*, pp. 51-53. Los autores señalan que antes de 1979 y después de 1993 fecha en la que se derogó el Real Decreto 1919/1979, era imposible aplicar el artículo 24.2 LGT por falta de indicación reglamentaria respecto al supuesto expediente obligatorio. Por otra parte, la jurisprudencia convirtió el artículo 24.2 LGT en una medida extrema o de último recurso, a fin de justificar su apoyo continuo en el artículo 25.3 LGT; v. sentencias del TS y resoluciones del TEAC citadas y ampliamente expuestas por los últimos autores.

¹⁴ Por todos, ve correctó el abandono de la visión economicista del Derecho en términos generales, E. PÉREZ TORRES, «Comentarios a los artículos 11 a 14, y 16 LGT», en *Comentarios a la Ley General Tributaria*, [J. M. HERRERO DE EGAÑA (Coord.)], vol. I, Pamplona, 2008, pp. 172 ss., pp. 173-175.

las conductas se basan ahora en la redacción actual del art. 13 LGT (anterior art. 28 LGT 1963). Es verdad que el precepto parece admitir la unidad calificadora con el Derecho privado, reconociendo que el tributo se exigirá «*con arreglo a la naturaleza jurídica del hecho, acto o negocio realizado*». Pero hay un «doble fondo» y la norma positiva matiza enseguida su enunciado al sostener que la Ley establece obligaciones tributarias «*prescindiendo de los defectos que pudieran afectar a su validez*». Toda una declaración de intenciones que reproduce los términos del párrafo segundo del antiguo art. 28 LGT 1963. Es decir, que si una pretendida compraventa no es válida causalmente, por ejemplo, el art. 13 LGT permitiría gravar la conducta particular como si lo fuese. Con independencia de que exista en realidad otro negocio jurídico o nada en absoluto.

Además, aunque se derogó el primer párrafo del ex art. 28 LGT 1963 que ligaba la imposición de las obligaciones tributarias a presupuestos «*de naturaleza jurídica o económica*» (de forma similar a su problemático antecedente ex art. 25), podría decirse que el art. 15 de la LGT mantiene el mismo sentido aunque la expresión haya mejorado al hablar de «*conflictos normativos*» y evitar la noción de «*fraude*». Es decir, la calificación tributaria puede fundarse sólo en el resultado económico, por lo que se ha conseguido introducir por la ventana la doctrina de la irrelevancia de las *formas jurídicas* que la reforma había arrojado por la puerta¹⁵.

La doctrina consensuó el significado del ex art. 28.1 LGT 1963 en un sentido más concreto como el elemento material del presu-

¹⁵ Para más detalle, v. epígrafe siguiente. Para esta metáfora he utilizado la expresión del prof. F. DE CASTRO Y BRAVO, *El negocio jurídico*, reimp., Cívitas, Madrid, 1991, p. 175, al hablar del problema de la causa en el Derecho alemán.

En realidad, no es posible separar el abuso de las formas jurídicas del problema de la interpretación económica del Derecho tributario ni de la irrelevancia de la calificación privada. Se trata de cuestiones vinculadas que se justifican mutuamente. Quizás por eso también encontramos pronto una figura simétrica en el Derecho alemán: el mecanismo del «*Mißbrauch von rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts*» del § 42 de la Ordenanza tributaria alemana de 1977, (*Abgabeordnung* o AO). El párrafo no puede entenderse sin los dos anteriores. Ya hemos hecho referencia a uno de ellos al mencionar la doctrina de la «*allgemeinen Irrelevanz der zivilistischen Formen*». El § 42 AO corresponde a la tradición del § 6 StAnpG y determina tres presupuestos para su aplicación: 1) que los contratantes celebren un negocio jurídico inadecuado (lo que precisa tanto de un proceder torpe o indirecto en función de la finalidad pretendida y de la relación económica subyacente, como de que no se utilicen figuras jurídicas tipificadas que sean usuales en el tráfico económico para alcanzar esas finalidades); 2) la identidad de resultados con aquellos que hubieran derivado del empleo de una forma jurídica típica; y, 3) la ausencia de desventajas tributarias por la vía elegida, o en su defecto, su sobrada compensación con las ventajas alcanzadas. Véase, en general, K. TIPKE, y W. KRUSE, *Abgabeordnung, Finanzgerichtsordnung. Kommentar zur AO 1977 und FGO*, t.I, 15ª ed., Köln, 1965/1994, § 42 AO, pp. 121 ss.

Pero si en el Ordenamiento alemán puede comprenderse una figura semejante, no ocurre así en nuestro Ordenamiento donde lo impide la herramienta de la causa jurídica tal y como está definida.

puesto de hecho al que la Ley atribuía la condición de hecho imponible¹⁶. Y al mismo tiempo, intentó reducir las posibilidades de discrepancia con la calificación jurídica sosteniendo que la norma autorizaba la «ignorancia» de la forma *sólo* cuando existiesen posibilidades de fraude a la Ley tributaria porque las partes hubiesen «abusado» «de las posibilidades de configuración jurídica del Derecho civil común»¹⁷. Es decir, de nuevo, la «irrelevancia de las formas».

4. Es interesante señalar que la doctrina de la irrelevancia de la forma no es la única que implica la «independencia» calificadora del Derecho tributario. La tendencia a primar las circunstancias económicas también aparece en el Derecho comparado anglosajón de la «*substance over form*»¹⁸. Sus consecuencias son similares aunque nació para lo contrario: para decidir cuándo los tribunales sólo tenían que atender de forma exclusiva a las «formas jurídicas»

¹⁶ PÉREZ ROYO, y AGUALLO AVILÉS, *Reforma de la LGT*, pp. 81-82.

¹⁷ Así, el prof. PALAO TABOADA, RCT, 155 (1996), p. 7, que ya defendió su aplicación en RDF, 16 (1966), II, pp. 689-690.

¹⁸ R. A. POSNER, *Economic Analysis of the Law*, 4.ª ed., Boston, 1992, p. 487.

La doctrina se extendió al Derecho inglés. La decisión de la *House of Lords* sobre el caso *Furniss –v– Dawson* (sentencia 153, de 9 de Febrero de 1984), concretó el denominado «the Dawson Principle». Su sector tributario ya lo había esbozado en tres casos anteriores, especialmente el *Ramsay –v– IRC* STC 174 de 1981; v. los pormenores de la doctrina y el detalle de los casos jurisprudenciales en el estudio oficial titulado *The Revenue Law Committee of the Law Society of England and Wales, Tax Law in the melting pot. A Study by the Revenue Law Committee of the Law Society of the Ramsay Doctrine, after Furniss –v– Dawson, with Proposals*, London, 1985, pp. 10-12.

En *Ramsay*, el contribuyente había ideado un complicado sistema para «producir» una pérdida de capital artificial que pudiera contrarrestar su efectiva ganancia de capital. La Casa de los Lores dispuso que en adelante se atendiera a los diferentes documentos o transacciones para decidir si el conjunto era una operación genuina o mera apariencia («sham»), y en este último caso, «means that while professing to be one thing, it is the fact something different».

En el caso *Furniss –v– Dawson*, la familia Dawson deseaba vender sus acciones a Wood Bastow. Planeó una elusión de impuestos (no una evasión). Adquirieron la sociedad *Greenjacket*, intercambiaron acciones (exenta de impuestos por una Act de 1965), y ésta última vendió en efectivo las que recibió a Wood Bastow. Dado el escaso tiempo transcurrido entre la adquisición de las acciones y su venta por *Greenjacket*, esta sociedad no tuvo que satisfacer ningún impuesto por ganancias de capital. La sociedad adquirida y vendedora de las acciones, no se había obligado a actuar como lo hizo; pero a la vez, estaba bajo el control de la familia, por lo que el Crown se preguntó si no había actuado como un representante en nombre propio pero por cuenta de Dawson. *The Court of Appeal* no recogió esta última tesis del Crown, y éste recurrió a la *House of Lords*, señalando en su apelación, que no se trataba de ignorar una de las transacciones como si Dawson hubiera vendido directamente las acciones al último adquirente, sino de admitir que los dos pasos se habían planeado para entregar las acciones a Wood Bastow, que «those two steps being planned and implemented as the component elements of a single transaction, together constituting the relevant disposal for the purpose of capital gains tax».

En el mencionado estudio pueden encontrarse otros muchos casos igualmente interesantes. Destacan también el caso de «*piercing the corporate veil*» en *Littlewoods Mail Order Stores Ltd. –v– Mac Gregor* (1969) 45 TC 519; y en un sentido contrario porque recogió las propuestas de los contribuyentes, el famoso *IRC –v– Duke of Westminster*, STC 490 de 1935: donde se defendió que «*the payment for continuing service ejusdem generis with wages or salaries*» no tenían técnicamente el carácter de salario ni de mensualidad, sino de un pago anual distinto. No se trataba de amparar la «forma» de la operación, sino el conjunto de derechos y obligaciones contractuales que eran, en sí mismos, la sustancia.

que las partes declarasen, sin poder entrar a analizar objetivos ni resultados económicos.

Esta doctrina aparece tras una larga evolución en el estudio de los comportamientos negociales continuados o no unitarios. Da respuesta a los contribuyentes que demandaban a los tribunales una atención exclusiva a la «forma» de las operaciones complejas o formadas por varias operaciones individuales y, por lo tanto, un gravamen correspondiente a cada transacción o paso separado, en vez del impuesto que hubiera correspondido a un resultado económico global. Hay que aclarar que la carga impositiva era mucho mayor para los interesados si se consideraba que había una sola operación, que si se admitía la autonomía de cada «forma» jurídica.

En su propio sistema es coherente. Utilizan un método de lógica económica para elegir el tratamiento más adecuado a la conducta privada, rechazando los comportamientos simulatorios e identificando un propósito práctico último. Sus efectos, por consiguiente, son interpretativos. La doctrina permite analizar la conducta y determinar cuál es el objetivo que explica la negociación. Las exigencias de los sujetos pasivos sólo se atienden cuando la elección de diferentes transacciones tiene beneficios económicos potenciales distintos del simple ahorro impositivo, y por lo tanto, implica un «aumento real de valor». Ocurre así, por ejemplo, cuando la operación reduce los costes de agencia o traslada los recursos hacia una utilización más beneficiosa. Las rechazan, en cambio, cuando la comparación entre la suma de los contratos formales intermedios y el resultado de la operación sustitutiva no arroja un saldo neto positivo a favor de los primeros. Y no porque aquellas transacciones sean ilícitas, sino porque son redistributivas y no merecen el amparo del Derecho. El ahorro privado se consigue merced a un incremento de costes de transacción que terminará repercutiendo en el precio de los bienes o servicios que produce la sociedad, y, por lo tanto, será el consumidor quien los soporte¹⁹. Se presume que la actuación de los sujetos se ha complicado mediante un rodeo con el único fin de lograr una calificación fiscal más benigna. De forma indirecta, llegan a un concepto similar a nuestra causa jurídica.

Esta perspectiva de política legislativa está justificada en un ordenamiento donde la Ley positiva tiene una interpretación diferente a la nuestra. Pero no parece correcto entre nosotros donde el juez ha de limitarse a aplicar la Ley. Nuestro sistema no tiene una proposición general que reconozca la autonomía de las «formas» negociales al margen de un concepto causal. Y éste no interesa a los sistemas que eluden el concepto de causa jurídica. Así que las

¹⁹ POSNER, *Economy Analysis of Law*⁴, p. 487, tiene un ejemplo en el que el impuesto sobre sociedades provoca una solución ineficiente: una planta industrial asegurada se incendia, y los dueños desean liquidar la sociedad. Pero no lo hacen porque es más económico utilizar la indemnización del seguro en la compra de un solar y en la construcción de una nueva planta, para luego venderla y repartir el resultado entre los socios, que liquidar directamente y declarar al Fisco la indemnización del seguro menos el coste de depreciación en concepto de beneficio social.

importaciones son difíciles. Además, la «*substance over form*» se desarrolló para responder a los negocios complejos que, salvo los supuestos simulatorios, se identifican con el negocio indirecto. Es decir, con una clase de negocio que está proscrito en nuestro sistema²⁰. De hecho, es complicado identificar esta doctrina entre nosotros y decidir si corresponde a nuestra simulación ordinaria, a la figura de la Ley tributaria, o al denominado negocio indirecto. Depende del caso en concreto, pero en general, se acercan al fenómeno que conocemos como «negocio indirecto».

Por otro lado, la «importación» tampoco es necesaria porque nuestro sistema causalista ya nos indica cuál es la realidad que existe. En los contratos complejos, hay que analizar la verdadera causa jurídica del negocio y sólo de ahí se puede inferir la unidad del contrato o su desmembración en unidades autónomas. Por eso, los supuestos anglosajones conviene encauzarlos a través del negocio simulado²¹. Si existe un fin económico conjunto (o último), éste se localiza como la verdadera causa de la operación. Los negocios intermedios o tienen entidad causal por sí mismos o sólo son instrumentos –pura apariencia– para el logro de un único plan económico. En estas condiciones, sí es factible deducir una conclusión semejante al criterio anglosajón de *creación de valor*. Pero sólo después de descartar el riesgo que supone la trasposición finalista de teorías extrañas que ignoren la causa jurídica. Con todo, el negocio indirecto o mejor, las operaciones complejas o en varias fases, parecen haberse convertido en el recurso utilizado muchas veces para justi-

²⁰ DE CASTRO, no lo acepta sino como negocio en fraude de Ley, v. *Negocio*, pp. 449-450. Lo corrobora F. FERRARA, en *La simulación de los negocios jurídicos*, Madrid, 1961 reimp., pp. 92 y 100. Identifica los negocios indirectos con los negocios fiduciarios en el grupo de los negocios aparentes. En contra, un prestigioso tributarista: PALAO TABOADA, *Aplicación y elusión*, p. 110.

²¹ El análisis de los supuestos de la doctrina tributaria inglesa pone de manifiesto que existen dos o más estructuras negociales aparentes destinadas a la consecución de un único fin económico. La apariencia negocial nos señala la presencia de una simulación. Los ejemplos tradicionales de negocio indirecto (p.e. donación indirecta) así lo demuestran; v. DE CASTRO, *Negocio*, p. 448; y cualquiera de los numerosos casos por Revenue LAW COMMITTEE, *Tax Law in the melting pot*.

Por su parte, Ferrara distingue entre simulación y apariencia; V. FERRARA *Simulación*, p. 100. Contraponen los negocios simulados al grupo de los fiduciarios y de los aparentes. Conceptúa éstos últimos como aquellos que no engañan a nadie pese a la apariencia, porque todo el mundo sabe cuál es el propósito del actor, y si se siguen articulando es porque tales actuaciones se han institucionalizado por falta de una cobertura legal adecuada o por consolidación social de la simulación; FERRARA, *Simulación*, pp. 92 y 100. Sin embargo, aunque todo el mundo sepa que una determinada práctica generalizada sólo busca evadir impuestos (por ejemplo, ciertas atribuciones patrimoniales a los socios de sociedades cerradas), existe una apariencia que, ¡naturalmente! es querida por las partes, pero no por ello es menos falsa y reprochable, simulada.

Siguiendo a la doctrina tradicional civil, J. A. ROZAS VALDÉS, y M. ANDERSON, «¿Simulación civil o recalificación tributaria? BIB 2006/1734, Jurisprudencia Tributaria Aranzadi, 18 (2007), pp. 9-28, pp. 19-20.

ficar cuándo se aplica el art. 15 LGT que veremos a continuación y cuándo las operaciones privadas son perfectamente admisibles²².

5. En conclusión, la unidad de nuestro sistema causalista sale perjudicada en todas las versiones de la teoría de la «irrelevancia» y en sus traducciones a la LGT, porque la causa jurídica no se utiliza para determinar qué realidad existe. Al contrario, atiende al resultado y a sus preferencias tributarias, olvidando que nuestro Ordenamiento no reconoce la autonomía de las «formas» negociales al margen de un concepto causal. Por eso, el intérprete tributario debe «limitarse» a interpretar y a acomodar –que no a inventar– el fin negocial y la ratio de la norma tributaria²³.

II. LA «AUTONOMÍA ENCUBIERTA» DEL DERECHO TRIBUTARIO

1. EL «CONFLICTO DE APLICACIÓN» O «FRAUDE A LA LEY TRIBUTARIA» COMO ASPECTO DIFERENCIADOR DEL DERECHO TRIBUTARIO.

La posición del Derecho tributario respecto al tratamiento de los negocios jurídicos da lugar a su funcionamiento al margen de la calificación jurídico-privada. Se produce con el «apoyo» de un recurso general de nuestro ordenamiento jurídico, el fraude de Ley, hoy llamado eufemísticamente «conflicto de aplicación» por el art. 15 LGT²⁴. En el Ordenamiento tributario, este precepto se ha

²² Con ejemplos ilustrativos, V. ALMENER BELENGUER, y RIPLEY SORIA, «Comentario al art. 15 LGT», I, pp. 181-182. Nuestro TS parece influenciado en alguna sentencia ya desde antiguo, al advertir que el propósito de racionalizar la producción económica de un negocio excluye la ilicitud causal (v. la sentencia sobre exclusión de determinados bienes de la masa hereditaria, citada por V. TORRALBA SORIANO, «Causa ilícita: exposición sistemática de la jurisprudencia del T.S.», ADC, 29 (1966), pp. 661-708, p. 663).

²³ COMBARROS, Redf, 44 (1984), pp. 492-493 y 499-501. Recoge su opinión R. FALCÓN Y TELLA, en «Interpretación económica y seguridad jurídica», *Crónica Tributaria*, 68 (1993), pp. 25-31. V. también, E. SIMÓN ACOSTA, *El Derecho financiero y la ciencia jurídica*, Bolonia, 1985, pp. 343-359; CORTÉS, *Ordenamiento tributario español*, I⁴, pp. 119-137. La importación de la legislación alemana se hizo de forma diversa por los autores: unos hablaban de métodos tradicionales de interpretación y otros insistieron en que la independencia de la aplicación tributaria era una consecuencia del sistema jurídico tributario. Pero todos estaban de acuerdo en el resultado. La aplicación del Derecho tributario no se supeditaba a la calificación privada de los comportamientos impositivos.

De hecho, no se puede aplicar una doctrina original alemana que se encuentra más cerca de la independencia jurídica de la interpretación tributaria que de la tesis interpretativa; K. TIPKE, *Die Steuerrechtordnung*, t. I, Köln, 1993, pp. 92-101; TIPKE, y KRUSE, *Abgabeordnung, Komm. AO 1977*, II5, § 40 AO, pp. 80-90. Expone de forma diferente la doctrina alemana COMBARROS en REDF, 44 (1984), pp. 485-536, pp. 499-501.

²⁴ El artículo 15 LGT establece lo siguiente: «1. Se entenderá que existe conflicto en la aplicación de la norma tributaria cuando se evite total o parcialmente la realización

convertido en un instrumento muy eficaz para la exigencia del gravamen y tiene, además, un significado específico del que carece en el Código Civil. Hace referencia tanto al fraude de Ley propiamente dicho, como a cualquier otra clase de ilicitud privada, incluida la simulación que, sin embargo, está localizada formalmente en el art. 16 LGT²⁵. Esta amplitud terminológica da como resultado una figura de fraude que ya se relaciona con la prohibición de la analogía, ya con la defraudación simple. Oscila entre la legalidad y la ilegalidad. Y explica las diferencias de calificación entre el Derecho privado y el Derecho tributario.

El «conflicto de aplicación» del art. 15 LGT no deja de plantear problemas. Primero en cuanto a su significado y a su relación con la separación doctrinal entre *evasión* y *elusión*, y después por su proximidad con la analogía²⁶.

del hecho imponible o se minore la base o la deuda tributaria mediante actos o negocios en los que concurren las siguientes circunstancias: a) Que individualmente considerados o en su conjunto, sean notoriamente artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido, y 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, sin que proceda la imposición de sanciones.»*

²⁵ No podemos resistirnos a reproducir la opinión acertada de FERRARA sobre esta cuestión aunque se refiera al Derecho italiano: «*Es un fenómeno curioso el de que en materia tributaria haya podido formarse un concepto particularista del derecho, una consideración especial de las instituciones desde el punto de vista fiscal, y que esta sistemática deformación de los conceptos haya podido encontrar acogida, no sólo entre los escritores*» (... ..) «*sino en el ambiente sereno e independiente de la magistratura, y aún se haya podido formar insensiblemente la convicción de que el derecho fiscal es un derecho privilegiado, que puede prescindir de los conceptos jurídicos y retorcerlos en su provecho, en contra de la voluntad de las partes interesadas y de la realidad jurídica, con tal de aumentar los rendimientos del impuesto*»; v. *Simulación*, pp. 447-448. Al menos en teoría, pues el mecanismo apenas se ha utilizado en la práctica, según sostiene PALAO TABOADA, RCT, 155 (1996), pp. 17-18.

²⁶ C. PALAO TABOADA, «La “elusión fiscal mediante sociedades”». Comentarios a los artículos 38 a 40 de la Ley 50, de 14 de noviembre de 1977», RDF, 1977, pp. 775-790, p. 776; E. ALBI IBÁÑEZ, «Elusión y evasión fiscal: investigación económica», HPE, 115 (1990), II, pp. 251-263, p. 251; ALBIÑANA, *Derecho financiero*, pp. 392-393. Encontramos un breve resumen en C. PÉREZ DE AYALA, *Temas de Derecho financiero*, 2.ª ed., Madrid, 1990, pp. 165-166.

Es la única distinción que nos interesa, aunque algunos autores identifiquen un tercer concepto siguiendo la propuesta del prof. Larraz: la llamada «economía de opción»; v. J. LARRAZ, *Metodología aplicativa del Derecho tributario*, Madrid, 1952, pp. 61-63. El ejemplo de Larraz ilustra muy claramente lo que intenta explicar: el menor gravamen de la fusión mediante integración hace que la sociedad elija esta vía en detrimento de la fusión por absorción. Aunque ambas logran el mismo resultado. Por lo tanto, no es más que la valoración y decisión del sujeto sobre todas las alternativas que son posibles para alcanzar un determinado resultado, con la consideración del factor imposición; también es ésta la opinión del prof. PALAO TABOADA, RDF, 16 (1966), II, p. 679. Sin embargo, la figura de la economía de opción se está consolidando tanto entre nuestros especialistas (v. PÉREZ

1. En teoría, el problema de la evasión parece estar vinculada a la simulación contractual que intenta recoger el art. 16 LGT (a); mientras que la elusión simple es un fraude de Ley conforme al concepto del art. 6.4 CC (b). En la práctica, sin embargo, resulta difícil separar ambas figuras y, sobre todo, atribuirles la característica de legalidad o ilegalidad de una forma definitiva²⁷.

a) En la evasión, que también se conoce como fraude tributario simple o infracción genérica de defraudación, el sujeto infractor se comporta de tal forma que cumple los presupuestos del hecho normativo tipificado en una norma fiscal. El obligado debería de satisfacer la deuda tributaria correspondiente, pero no lo hace. En vez de desembolsar el gravamen, el sujeto incumple su obligación y, o bien no paga directamente, o bien oculta el nacimiento de esa obligación. Hay una obligación tributaria pero el contribuyente miente sobre su existencia o su cuantía exacta. El engaño se considera el factor definitivo que lo distingue. La opinión de la doctrina especializada es que la simulación tributaria (art. 16 LGT) pertenece a este grupo²⁸.

b) Frente a la figura anterior, en la elusión encontramos operaciones de contenido económico, difíciles de catalogar como infracciones de normas fiscales porque no están tipificadas con exactitud en la ley. Por eso, algunos especialistas defienden que la elusión no es ilegal²⁹. Y, curiosamente, aquí se encuentra el confuso mecanismo del «fraude a la ley tributaria», que es una lectura muy peculiar del art. 6.4 CC³⁰. A pesar de la similitud de nomenclatura, se trata

ROYO, y AGUALLO AVILÉS, *Reforma de la LGT*, p. 48); como en el Derecho comparado; v. F.A. COWELL, *Engañar al Estado. Un análisis económico de la evasión*, trad. esp., Madrid, 1995, pp. 17-18; 3, *Lehrbuch des Steuerrechts*, I, p. 144. Más recientemente, V. ALMENER BELENGUER, y RIPLEY SORIA, «Comentario al art. 15 LGT», I, pp. 180-181.

²⁷ PALAO TABOADA, *Aplicación y elusión*, p. 105.

²⁸ En general, V. PÉREZ ROYO, y AGUALLO AVILÉS, *Reforma de la LGT*, pp. 47-48; o J. F. PONT CLEMENTE, *La simulación, en la nueva LGT*, Madrid, 2006, 207 págs. También ROZAS VALDÉS, y ANDERSON, *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, 18 (2007), pp. 11 y 14.

²⁹ ALBIÑANA, *Derecho financiero*, 1979, p. 392; M. GONZÁLEZ SÁNCHEZ, *El fraude de Ley en materia tributaria*, Salamanca, 1993, p. 18; J. L. PÉREZ DE AYALA, *Las ficciones en el Derecho tributario*, Madrid, 1970, p. 146, nt. 97; y también, PÉREZ, *Temas*², p. 170, quien a pesar de reconocer que es una actuación antijurídica, afirma literalmente que «el legislador no ha considerado ilegal al fraude» (de Ley tributaria). La confusión terminológica tiene mucho que ver en esta cuestión; v. la exposición de PÉREZ DE AYALA, en *Ficciones*, pp. 146 ss., nt. 97 que no proporciona criterios definidos. Como ocurre en general, su tesis está muy influenciada por el «*Mißbrauch von rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten*» del Derecho alemán.

³⁰ El art. 6.4 CC no configura un supuesto de «fraude de Ley» tributaria (evasión) porque las actuaciones encuadradas en esta categoría no cumplen los presupuestos del art. 6.4. CC al no ser actos contrarios a normas prohibitivas ni tampoco perseguir un resultado no querido por el ordenamiento jurídico-tributario que, en definitiva, no prohíbe nada; v. ANDERSON, *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, 18 (2007), p. 24. En nuestro sistema, el fraude de Ley apareció antes en la LGT de 1963, que en el Código civil, donde se introdujo con el título preliminar en 1974. Por eso, y aunque la figura tributaria pretende ser un reflejo del fraude de Ley general del art. 6.4 CC, cuya construcción se debe al esfuerzo del prof. De Castro en nuestro Derecho (V. DE CASTRO, *Derecho civil*, I, pp. 540-549, p. 544),

de una manifestación distinta del simple fraude tributario del punto anterior (evasión) que es más genérico³¹. Se regula en el art. 15 LGT cuyos términos se han modificado considerablemente desde su redacción anterior y actualmente responde al nombre de «conflicto de calificación». Se encuentra en la sección III del Capítulo II dedicado a «la interpretación, calificación e integración», aspecto éste último que no carece de importancia.

2. Las diferencias entre elusión y evasión se distinguen con dificultad en el propio nombre de «fraude a la Ley». Y quizás por eso, la LGT ha sustituido esta mención de la Ley anterior por la idea más *neutral* de «conflicto». Es más, con la excepción de la simulación del art. 16, evita cualquier otra referencia al resto de irregularidades negociales. Incluso parecería que la LGT obliga a acudir al Derecho Civil por nociones tales como el «fraude», lo que respetaría la unidad del Ordenamiento jurídico (v. art. 12 LGT)³². Sin embargo, no es así.

Primero porque la argumentación del «conflicto» sigue recordando al «fraude de Ley», aunque, al mismo tiempo, sea diferente. Al igual que en el Derecho civil, el fraude a la Ley tributaria o elusión del art. 15 LGT presupone la existencia de dos normas, una eludida, que vincula una obligación tributaria al supuesto de hecho previsto, y otra de cobertura que, o bien relaciona un gravamen menor a su supuesto normativo, o bien lo declara exento. Una de las diferencias entre ambas nociones estriba en que los tributaristas hablan de «*resultado económico*» y de la sustitución de los *medios jurídicos empleados* por los contribuyentes para llegar a ese objetivo; y no, en cambio, de «*resultado*» y «*sustitución de normas jurídicas*», que son los datos empleados por los privatistas³³.

la correspondencia es bastante defectuosa, y el riesgo de confusión con la figura de la simulación, mucho mayor en el espacio tributario, donde los lindes del fraude son idénticos a los de su «homónimo» privado. No obstante, la reforma de la LGT 1995 parece haberse inspirado más en la redacción del Código civil; V. PÉREZ ROYO, y AGUALLO AVILÉS, *Reforma de la LGT*, p. 55.

³¹ También en el Derecho alemán se distingue entre *Steuerumgehung* (nuestro fraude de Ley tributaria o rodeo a la Ley) y *Steuerhinterziehung* (defraudación genérica que el obligado tributario realiza con culpa cuando reduce los ingresos fiscales o consigue ventajas fiscales indebidas; incumple sus deberes e impide el conocimiento del fraude –§370 AO–); v. KRUSE, *Lehrbuch des Steuerrechts*, I, p. 144, nt. 8.

Otro tanto ocurre en el Derecho anglosajón con los términos de «*tax avoidance*», y «*tax evasion*».

³² La calificación jurídica ha de prevalecer sobre la tributaria si esta última no altera la Ley sustantiva dice la SAN 30-X-1997 (Rj 1997\1360), citada por M. AYATS, «La calificación jurídica y su incidencia en la aplicación de los tributos», *InDret*, W.P. n.º 228, Barcelona, Julio, 2004, pp. 1 ss., p. 3, que además, recoge otras referencias jurisprudenciales interesantes.

³³ Así el profesor Palao define el fraude a la Ley tributaria como «*la consecución de un resultado económico por medios jurídicos distintos a los normales, medios jurídicos que natural y primordialmente tienden al logro de fines diversos y que no están gravados*».

Esto lleva a que, el fraude tributario (o conflicto de aplicación) sea una cláusula general que difiere del fraude privado y separa radicalmente la calificación privada y la tributaria. Hay un conflicto de aplicación de normas cuando la preferida por el interesado es desplazada por otra que determina un gravamen mayor. O lo que es lo mismo, la Administración puede imponer su perspectiva e incrementar la carga aplicando otra regla positiva. La razón que se alega es que si el obligado tributario hubiese actuado *conforme esperaba el legislador, tendría* que haber recurrido al supuesto previsto en la norma seleccionada en segundo lugar para alcanzar el resultado económico que buscaba. Ya que, continúa el argumento, si el legislador hubiera imaginado que tal objetivo estaría al alcance de los contribuyentes mediante otras vías, éstas también se hubieran incluido en el supuesto de dicha regla.

En segundo lugar, los conceptos privatistas y tributarios de «fraude» o «abuso» no son equiparables porque existe un obstáculo en los términos del art. 15 LGT que continúa recogiendo la idea de la *anormalidad* del negocio como un síntoma de evasión fiscal³⁴. Algo que puede resultar inesperado para nosotros porque en el Derecho privado la novedad no implica necesariamente un fraude de Ley. Especialmente porque es la inventiva de los particulares la que permita la aparición y desarrollo de las formas contractuales³⁵. Sí es sospechosa en cambio para el art. 15 LGT, donde ya desde el texto anterior el concepto de anormalidad resulta maleable. Es decir, la desviación del esquema previsto se considera en si misma una actuación abusiva. La anomalía supone que el negocio no es frecuente o usual en el tráfico como medio para alcanzar una finalidad en concreto³⁶. Y esto lo convierte en sospechoso.

o lo están en medida más reducida que aquellos medios normales o usuales»; v. PALAO TABOADA, RDF, 16 (1966), II, pp. 677-695.

En cambio, en nuestro Derecho privado, por «fraude de Ley» se comprende sólo y únicamente «uno o varios actos que originan un resultado prohibido por una norma jurídica y al que se ampara en otra norma dictada con distinta finalidad». Por su parte, el «negocio en fraude de Ley» es otra especie pero que también implica un rodeo, es decir, la pretensión de acogerse a la norma de cobertura de un negocio que no resulta suficiente para otorgarle validez, mientras que se evita aquella otra que sí hubiera debido aplicarse al resultado pretendido con la actividad negociadora; v. también DE CASTRO, *Negocio*, pp. 370-372.

³⁴ ALMENAR BELENGUER, y RIPLEY SORIA, «Comentario al art. 15 LGT», I, p. 184. También comentando los trabajos previos a la reforma legislativa, M. I. LINARES GIL, «El conflicto en la aplicación de la norma tributaria en la Ley 58/2003 de 17 de diciembre, General Tributaria», *InDret*, W.P. n.º 225, Barcelona, Julio, 2004, pp. 1-16, p. 14

³⁵ SALVADOR CODERCH; AZAGRA, y FERNÁNDEZ CRENDE, *InDret*, julio 2004, pp. 5 y 7.

³⁶ Bajo el ex art. 28.1 LGT 1963, para que en el ámbito fiscal se declarase un «abuso», esto es, un fraude, era necesario tanto la anormalidad de los medios empleados en función de las finalidades económicas que se buscaban, como el empleo abusivo de las «formas jurídicas»; v. PALAO TABOADA, RDF, 16 (1966), II, p. 682-685, 688; y RCT, 155 (1996), p. 7. La descripción de una «forma» (negocial) jurídica abusiva como núcleo del

Además, también hay que destacar que este precepto no juzga ni se interesa por las intenciones de los sujetos pasivos o por cuál sea la finalidad que buscan³⁷. El propósito práctico final de los contribuyentes, es decir, la causa jurídica, también resulta indiferente a primera vista³⁸. Lo que se sanciona como abuso o fraude (o como «conflicto») no es por lo tanto la pretensión negocial, sino la determinación de un resultado cuantificable que, *a priori*, se desea gravar. El peligro es, entonces, que la LGT multiplique el alcance de la discrecionalidad de los aplicadores.

Así las cosas, el art. 15 LGT no solo plantea un supuesto de fraude de Ley con la mención del «conflicto», sino que va más allá porque parece describir el mecanismo de la aplicación analógica que, en un sector tan restrictivo como éste, está prohibida (art. 14 LGT)³⁹. Y de hecho, el recurso al «conflicto» o al «fraude» podría limitarse a identificar el criterio económico con la simple interpretación teleológica o con el método principialista (recurso a los principios del ordenamiento jurídico tributario, destacando el principio de capacidad económica⁴⁰). Pero, eso no es posible dado el art. 14 LGT. No puede traspasarse la frontera que marca el inicio de la interpretación extensiva o de la analogía⁴¹. Además, si el fraude de Ley tributario fuese el resultado de una operación puramente interpretativa, no sería necesaria su especialización porque el fraude descrito en el Código civil es una figura general que, por fin, no exige interpretar la norma más allá de su significado⁴².

fraude a la Ley tributaria era una opinión generalizada; v. PÉREZ ROYO, y AGUALLO AVILÉS, *Reforma de la LGT*, p. 47.

³⁷ No se exige un requisito intencional, sino una valoración objetiva. Por esta razón, la doctrina interpreta la mención del «propósito de eludir un impuesto» de la LGT como «la conciencia de la antijuridicidad del procedimiento empleado»; v. PALAO TABOADA, RDF, 16 (1966), II, p. 693. El autor manifiesta que esta característica prueba que el fraude a la Ley común y el fraude a la tributaria son «especies de un género común»; v. RCT, 155 (1996), p. 7, nt. 32. También, PÉREZ ROYO, y AGUALLO AVILÉS, *Reforma de la LGT*, p. 55. En contra hay una posición minoritaria; v. GONZÁLEZ SÁNCHEZ, *Fraude de Ley*, p. 31.

³⁸ V. *infra* §.II.2.

³⁹ Contrariamente, AYATS, *InDret*, Julio, 2004, p. 9, para quien, curiosamente, el art. 15 LGT recoge la figura de la economía de opción y se diferencia claramente de la simulación entendiendo que la pretensión de ahorro fiscal la excluye. Tiene interés el cuadro comparativo y práctico del fraude antes y después de la reforma tributaria de la pág. 5.

Tampoco podemos estar de acuerdo con la presentación de la simulación que hace LINARES GIL (v. *InDret*, Julio, 2004, pp. 1-16, pp. 8-9). Al contrario de lo que da a entender, la simulación siempre es fraudulenta y no nos parece que tenga una configuración imprecisa en el Derecho español.

⁴⁰ Por lo primero, SIMÓN ACOSTA, *Derecho financiero*, pp. 355-359; por lo segundo, CORTÉS, *Ordenamiento tributario*, I^a, p. 124.

⁴¹ En contra, PALAO TABOADA, para quien el fraude es una excepción permitida a la prohibición de la analogía, *Aplicación y elusión*, p. 86.

⁴² Advertía el prof. DE CASTRO, en *Negocio*, p. 371, que «habrá que proceder a una interpretación extensiva y finalista de la regla objeto del rodeo, (), y también a una interpretación estricta de las otras reglas utilizables como cobertura». Es una cita reincidente en la doctrina privada. La valoración de la conducta fraudulenta de las partes depende, en

3. En realidad, dados la prohibición y el carácter restrictivo de la analogía y de la interpretación extensiva que define al Derecho tributario, creo que los fraudes de Ley tal y como se entienden desde el punto de vista del Derecho privado no son posibles en este campo. Y que el conflicto del art. 15 LGT es algo diferente. Además, desde el punto de vista del art. 6.4 CC, no existe tal fraude cuando la ingeniería financiera se aprovecha de vías que no están tipificadas. En cambio, sí son sancionables las simulaciones que crean una apariencia de licitud para cubrir infracciones voluntarias por parte de los contribuyentes⁴³.

Es más, ¿tiene realmente sentido un artículo 15 LGT desde el punto de vista de la teoría de la causa jurídica y al margen del art. 16 LGT? La respuesta –desde la teoría de la causa– debería ser negativa. Creo que las infracciones tributarias que no consistan en una resistencia directa frente al gravamen o en simulaciones contractuales resultan muy difíciles de tipificar o de sancionar. Quizás por eso suele exigirse a los sujetos contribuyentes la *prueba* o justificación de que el negocio jurídico seleccionado presenta un efecto jurídico o «económico» *relevante* que no consista en el simple ahorro fiscal⁴⁴. Y sólo será *relevante* aquel elemento del negocio que sea esencial para cualificar la finalidad práctica última, con lo que de nuevo volvemos al concepto de causa⁴⁵. Aún más, si ese efecto jurídico relevante del negocio no existe y no permite que la conducta del particular se circunscriba a la norma elegida por él, es porque la causa invocada no es real. Por lo tanto, es simulada. Lo que nos lleva a hablar de simulación y no de fraude. Algo que se apoya en otro argumento que ha resultado válido hasta hace poco: la doctrina tributarista vincula el concepto tributario del fraude a la

realidad, del «valor atribuido a las leyes» y de cuál sea la concepción del sistema jurídico sobre el propósito negocial. De manera muy clara, y con ocasión de la crítica al entonces nuevo apartado 4 del art. 6 CC, v., L. Díez-PICAZO, «El abuso del Derecho y el fraude de la Ley en el nuevo título preliminar del código civil y el problema de sus recíprocas relaciones», *Documentación jurídica*, 4 (1974), II, pp. 1327-1344, p. 1341.

⁴³ Así ocurre desde luego con las distribuciones irregulares de beneficios sociales en el ámbito de las sociedades de capital cerradas, v. B. BAGO ORIA, *Dividendos encubiertos. El reparto oculto del beneficio en sociedades anónimas y limitadas*, Madrid, 2010, en prensa; capítulo III, § 7.

En realidad, el expediente del «fraude de Ley» parece ser una vía de escape para la tesis de la «interpretación económica». Y es que el fraude de ley se alteró de tal forma en el Derecho tributario que se llegó a convertir en una cláusula multiusos. Incluso se llegó a exponer el anterior art. 25 LGT 1963, anterior al ex art. 28, como un reflejo de la teoría italiana que enfrentaba los hechos económicos a los hechos jurídicos como si fueran categorías antagónicas e irreconciliables. Frente a esta postura, la auténtica teoría alemana resultaba mejor tratar de la simple interpretación teleológica de carácter económico.

⁴⁴ ALMENAR BELENGUER, y RIPLEY SORIA, «Comentario al art. 15 LGT», I, pp. 183-184.

⁴⁵ De forma similar, SALVADOR CODERCH; AZAGRA, y FERNÁNDEZ CRENDE, *InDret*, julio 2004, pp. 28-29.

existencia de un engaño para justificar el reproche; mientras que los civilistas no exigen que esa intención exista de forma inevitable en el art. 6.4 CC pero sí lo relacionan con el concepto de simulación. Al menos durante la redacción anterior de la LGT⁴⁶.

Por otro lado, y dejando aparte la clara referencia a teorías que deben ser excluidas al hablar de la causa jurídica y que se centran en el resultado económico (v. primer epígrafe), lo que podemos plantearnos es ¿cuándo esa elección que proporciona un simple ahorro fiscal será reprochable fuera de la simulación?⁴⁷ Porque la finalidad del ahorro no es en si misma censurable⁴⁸.

La preferencia doctrinal o jurisprudencial de los tributaristas por el conflicto sobre la simulación quizás responde más a cuestiones prácticas que a razones conceptuales. El aplicador tributario tiene más flexibilidad cuando se trata del art. 15 LGT⁴⁹. Pero el legislador tributario ya lo sabe porque su pretensión es diferente.

4. El concepto tributario del fraude de Ley no parece una figura equiparable al concepto privado. No es un concepto para la calificación negocial, sino otra cosa. Es un cajón de sastre que, frente a

⁴⁶ En general, v. la conclusión de SALVADOR CODERCH; AZAGRA, y FERNÁNDEZ CRENDE, *InDret*, julio 2004, p. 11, sobre la doctrina de la redacción anterior del fraude de ley tributaria. También puede verse la jurisprudencia mencionada por I. CLEMENTE CASAS, en el comentario a la STC 120/ 2005 de *Actualidad Jurídica*, 12 (2005), diciembre, pp. 1-7, con la finalidad de determinar cuándo el fraude es constitutivo de delito fiscal (por cierto, la STC que comenta excluye que el fraude implique engaño). El autor refleja las posturas doctrinales acerca de la necesaria existencia o no del engaño en el fraude.

La respuesta puede estar, quizás, en que la neutralización del concepto del fraude de la redacción anterior hacia el nuevo término de «conflicto» ha hecho innecesarias las argumentaciones o justificaciones en la teoría general de Derecho. Reconocida la intención de gravar según veremos a continuación, se hace innecesario justificarlo con un engaño. En este sentido, niega la ocultación y que haya engaño ahora ALMENER BELENGUER, y RIPLEY SORIA, «Comentario al art. 15 LGT», I, p. 187.

Por su parte, exige un pacto para admitir la simulación el profesor Palao, y reside en su existencia la diferencia principal entre fraude a la Ley y simulación. Aunque no aclara con quien habría de darse el pacto ¿entre las dos partes de un contrato? ¿y si no hay? Para el autor, la simulación es una cuestión de prueba de ciertos hechos, mientras que el fraude es un problema de calificación; v. PALAO TABOADA, *Aplicación y elusión*, pp. 57 y 165.

⁴⁷ Ciertamente, la doctrina especializada se ha planteado esta cuestión de forma frecuente e insiste en diferenciar entre «fraude» y «simulación». Es más, distinguen varias categorías diferentes en función del comportamiento: elusión lícita (abstenerse de actuar o ciertos cambios de realidad), elusión ilícita (conflicto o fraude de Ley o cambios de la realidad), simulación relativa (disfrazar la realidad), o infracción directa (evasión extrema u ocultación de los hechos). Por todos, v. PÉREZ TORRES, «Comentario al art. 16 LGT», I, pp. 190-198, p. 191. No obstante, v. en cierto sentido contrario, y reconociendo la primacía de la simulación ROZAS VALDÉS, y ANDERSON, *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, 18 (2007), p. 24.

⁴⁸ Resultan persuasivas las explicaciones de porqué y cómo el ahorro es un incentivo natural de los contribuyentes de SALVADOR CODERCH; AZAGRA, y FERNÁNDEZ CRENDE, *InDret*, julio 2004, pp. 15 ss.

⁴⁹ Una de las razones prácticas es que la simulación conlleva sanción (y la necesidad de incoar un procedimiento sancionador) y, en muchas ocasiones, la nulidad del negocio, mientras que el fraude permite el gravamen preferido (para otro caso, pero de forma similar ROZAS VALDÉS, y ANDERSON, *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, 18 (2007), p. 34.). Además el procedimiento es más largo y formal en el caso de la simulación.

cualquier conducta privada, permite «decidir» el tratamiento más acorde con los propios fines de recaudación. Su función es facilitar la sanción de cualquier conducta y, sobre todo, adaptar la Ley de forma progresiva y rápida a las «armas» de la ingeniería tributaria⁵⁰. Haciéndolo, además, mediante un simple y rápido expediente *administrativo* redactado por un funcionario (claramente diferente al fraude del art. 6.4 CC que ha de ser declarado por un juez y en un procedimiento judicial)⁵¹. El mecanismo del «conflicto de calificación» del art. 15 LGT, en consecuencia y en mi opinión, no es tanto un instrumento de calificación, como un atajo, un instrumento de recaudación o de facilitación de la labor inspectora⁵².

Es un recurso práctico de la política fiscal aplicable por la Administración. Este precepto puede actuar como un recurso imprevisible y variar de una época a otra. Cualquier comportamiento contractual que pretenda «ahorrar costes fiscales» utilizando los mecanismos legales vigentes podría calificarse como una elusión (admisible) o como una evasión (ilegal). Es decir, cualquier maniobra de ingeniería fiscal podría ser un fraude a la Ley tributaria. O no.

a) Al respecto, téngase en cuenta que la elusión fiscal debería ser tan ilícita como cualquier otro fraude de ley⁵³. Ocurre, sin embargo, que la interpretación especializada del Derecho tributario, junto con la prohibición de la analogía, permiten que estas conductas eviten un reproche de ilicitud. Es decir, la «legalidad» de la elusión se sostiene sobre una visión positivista del Derecho tributario. El gravamen de los fenómenos económicos y la conexión de los supuestos de hecho a los impuestos son especificaciones arbitrarias del legislador. La norma jurídico-tributaria sólo describe la conducta exacta que se quiere gravar, lo que equivale a una exclusión implícita del resto⁵⁴. Además, la imposición no puede basarse en simples

⁵⁰ Por todos, v. PÉREZ ROYO, y AGUALLO AVILÉS, *Reforma de la LGT*, pp. 48-50. También PALAO TABOADA, *Aplicación y elusión*, pp. 100-101.

⁵¹ Curiosamente, esta exigencia hace que la tramitación de la simulación resulte más fácil para el funcionario que el actual conflicto del art. 15 LGT; v. ALMENER BELENGUER, y RIPLEY SORIA, «Comentario al art. 15 LGT», I, pp. 187-188.

⁵² Muy acertadamente, se declara que «quien eluda la aplicación de una norma tributaria (...) no habrá incurrido en un fraude sino que simplemente, entrará en conflicto con la Administración tributaria», v. ALMENER BELENGUER, y RIPLEY SORIA, «Comentario al art. 15 LGT», I, p. 190. En el mismo sentido, PÉREZ TORRES afirma que la «calificación» de las operaciones privadas con resultados económicos, tiene una primera finalidad antifraude, v. «Comentario al art. 13 LGT», I, pp. 174-175, y las sentencias del TS de 18 de septiembre de 1998 (RJ 1998, 7883). En la redacción actual, el abogado del Estado LINARES GIL reconoce que el art. 15 LGT es una cláusula general de antielusión; v. «*InDret*», Julio, 2004, p. 5.

⁵³ Además, hace tanto daño a las finanzas estatales como la evasión; v. R. MATHEWS, «Anatomía de la elusión y la evasión fiscal», HPE, 91 (1984), pp. 334-341, p. 334. También PALAO TABOADA, RDF, 16 (1966), II, p. 685.

⁵⁴ También, se suele aludir a una segunda razón: que los efectos de las normas fiscales han de compararse con la restricción personal que es propia de las normas penales, con

semejanzas materiales con los supuestos de hecho de las normas positivas porque la aplicación analógica está prohibida en el Derecho tributario (art. 14 LGT)⁵⁵. Para que la conducta sea ilegal el presupuesto normativo tiene que realizarse o dejar de realizarse según se trate. Si no, no hay ninguna obligación tributaria, el precepto no puede invocarse y consecuentemente, su violación es imposible: no hay que responder por aquellas operaciones económicas que no estén descritas con exactitud en el hecho imponible⁵⁶. Podríamos decir que *lo que no está jurídicamente regulado en la Ley fiscal, no existe para este sector normativo*⁵⁷. El principio de legalidad tributaria entendido en su vertiente de principio de tipicidad es muy fuerte porque no puede bastar la intuición del fraude⁵⁸.

b) Pero si desde la perspectiva del contribuyente, el razonamiento anterior es muy aceptable, su conclusión no conforma del todo a los especialistas. Llevado al límite, bastaría con alterar algún extremo del comportamiento y evitar que exista una total identidad con el presupuesto de hecho normativo para que no aparezca la obligación tributaria⁵⁹. De otro modo se podría llegar a una interpretación excesivamente rígida, a una visión miope del fraude tributario que se guíe por «*el sentido literal posible*» de las reglas e impida la investigación sobre cuál es la *ratio* de la norma⁶⁰.

lo que las cautelas del art. 4.2 CC también se le aplican. Es un prejuicio negativo que no es nuevo entre los tributaristas; v. C. PALAO TABOADA, «En torno a la Jurisprudencia reciente del TC en materia financiera y tributaria», REDF, 59 (1988), pp. 439-450, pp. 441-443. También en este sentido, C. PÉREZ al señalar que la regulación de esta figura en la LGT es incorrecta y que se localizaría más adecuadamente en el sector que denomina Derecho Tributario Penal; v. *Temas*², p. 167. También en otros ordenamientos como el alemán, v. FLUME, *Steuerberater Jahrbuch*, 19 (1967/1968), p. 64.

⁵⁵ La prohibición de la analogía es un arma de doble filo pues no sólo impediría aplicaciones que favorezcan al contribuyente, sino que también dificulta aquellas favorables al Estado; v. la clara argumentación de PALAO TABOADA, «Tipicidad e igualdad», p. 227.

⁵⁶ Muy claramente, ROZAS VALDÉS, y ANDERSON, *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, 18 (2007), pp. 9-28, p. 11.

⁵⁷ El postulado clásico es que lo que no está jurídicamente prohibido está jurídicamente permitido. No tiene un único significado, sino muchos; v. A. L. GIOJA, *El postulado jurídico de la prohibición*, Buenos Aires, 1954, pp. 10-25.

⁵⁸ PALAO TABOADA, *Aplicación y elusión*, pp. 77-78. También v. J. MARTÍN QUE-RALT, *Curso de Derecho financiero y tributario*, 8.^a ed., Madrid, 1997, p. 3; o, PÉREZ ROYO, y AGUALLO AVILÉS, *Reforma de la LGT*, p. 56, quienes defienden una postura un tanto aparatosa: la elusión no es una infracción del ordenamiento, sólo de su espíritu, de ahí que no soporte ninguna sanción; pero podrá calificarse como infracción si el sujeto cae en ella durante la ejecución del fraude (ocultación, por ejemplo), o porque no cumpla sus deberes tributarios mientras se procede a la declaración del fraude.

⁵⁹ Así, un reparto no declarado de beneficios sociales a los miembros de una SRL no podría fiscalmente sancionarse porque no habría ningún supuesto normativo de «dividendos encubiertos». Sobre esta materia, v. BAGO ORIA, *Dividendos encubiertos*, capítulo III, § 7.

⁶⁰ ALMENAR BELENGUER, y RIPLEY SORIA, «Comentario al art. 15 LGT», I, p. 182. Cipollina lo ha expresado muy gráficamente: «*l'elusione fiscale è funzione diretta (en cursiva en el original) della quantità e della qualità delle norme che compongono il sistema tributario*». Como señala la autora, es un concepto relativo «concepto relativo»; v. S. CIPOLLINA, *La legge civile e la legge fiscale. Il problema dell'elusione fiscale*, Padova, 1992, p. 125.

Desde un punto de vista de política legislativa, el mundo de los tributos busca la autonomía en la calificación porque no quiere estar lastrado por el funcionamiento y la demora del Derecho privado. Su visión peculiar del «conflicto de aplicación» podría interpretarse como una *medida cautelar* que es necesaria para proteger los fines tributarios pues permite una calificación mucho más dinámica que la que resultaría del funcionamiento de la jurisdicción ordinaria. La Administración *pre-califica* las actuaciones sin aguardar a que se pronuncien los tribunales; sencillamente porque no puede esperar a su fallo por motivos generales de Hacienda pública⁶¹. Al final, también se facilita el sostenimiento financiero del Estado, lo que alude al interés general como otra razón que justifica esta divergencia y la intromisión en las operaciones entre particulares.

5. Todo lo anterior explica que en este sector del Ordenamiento no se hable de ilicitud causal, sino de aplicación o conflicto de normas. Se trata de una especie bastante lejana de fraude a la Ley en cuyo significado pueden confundirse tanto la simulación como el fraude en sentido estricto del art. 6.4 CC (que en mi opinión, no cabe en el Derecho tributario) y cuyo eje central es ignorar cualquier referencia privatista a la nulidad de las conductas. Sencillamente porque así se ha buscado por el legislador. Se ha creado una vía diferente al Código civil, una herramienta que sea manejable.

A mi modo de ver, se ha hecho dándole la vuelta a un argumento clásico. Porque hay un presupuesto correcto y otro que no resulta serlo tanto. El punto de partida correcto es que un fraude relativo al Derecho no afecta ni necesaria ni automáticamente a la eficacia general (privada) de la actividad negociadora porque el fraude sólo supone el desconocimiento de *una* norma positiva, con independencia de su carácter jurídico público o privado, pero no forzosamente de una regla imperativa que se refiera a la nulidad o validez de ese negocio⁶². Además, desde el punto de vista del Derecho tributario no es precisa la infracción de ningún precepto que reglamente la conducta privada⁶³. Así pues, el negocio privado puede quedar incólume aunque se infrinja una norma tributaria.

⁶¹ PÉREZ ROYO, y AGUALLO AVILÉS, *Reforma a la LGT*, pp. 74-75, tienen una opinión similar cuando establecen que la Administración debiera de ser muy cautelosa antes de manifestarse a favor de la nulidad de una actuación.

⁶² DE CASTRO, *Derecho civil*, I, pp. 546-547; y mucho más claramente, DÍEZ-PICAZO, *Documentación jurídica*, 4 (1974), II, pp. 1341-1343. En el ámbito tributario, PALAO TABOADA, RCT, 155 (1996), p. 5; ALBIÑANA, *Derecho financiero*, p. 392.

⁶³ PALAO TABOADA, RDF, 16 (1966), II, pp. 678-679. En ese sentido, también DE CASTRO en *Negocio*, p. 374, al recordar que el fraude sólo implica la nulidad cuando la norma soslayada sea prohibitiva.

Pero la LGT hace una la lectura modificada de ese argumento que es, cuanto menos, preocupante: la validez o invalidez del negocio no afecta a la aplicación del fraude de ley tributaria del art. 15 LGT entendido como un mecanismo genérico de lucha contra la elusión. O de otro modo, un negocio puede ser declarado nulo o inexistente por el juez ordinario, pero, en la práctica, los sujetos afectados parecen obligados a satisfacer un gravamen. Entonces, ¿dónde queda la unidad del Ordenamiento y la ilicitud de la causa jurídica? Sobre todo cuando la conclusión es que no existió ninguna clase de actividad negocial. Al final, con este razonamiento volvemos a encontrarnos muy cerca de la tesis interpretativa a la que nos referíamos en el primer epígrafe y que separaba el resultado económico de su «forma jurídica».

La relación entre interpretación económica, analogía y fraude de Ley, y con ella, la comprensión de por qué se ha facilitado en la práctica un funcionamiento autónomo del Derecho tributario, aparece con toda claridad. El fraude de Ley en el Derecho tributario no tiene contornos definidos ni equiparables con la figura de igual nombre del Derecho civil. En el llamado «conflicto» se engloban comportamientos que, en realidad, son fraudes, otros que parecen intentos de ingeniería fiscal perfectamente lícitos y sobre todo, simulaciones contractuales⁶⁴. Y la situación es así hoy en día a pesar del esfuerzo del legislador de separar la simulación del art. 16 LGT del conflicto de aplicación.

2. LA SUPUESTA INDEPENDENCIA DEL DERECHO TRIBUTARIO. OBJETIVOS FISCALES VS. DERECHO PRIVADO

Lo anterior permite concluir que el Derecho tributario goza de una autonomía «encubierta» de criterio o de «calificación» de los negocios particulares que le hace ignorar su calificación jurídico-privada. Aunque, en realidad, sería más correcto señalar que el Derecho tributario parece impermeable a la calificación civil de las conductas con excepción del supuesto simulatorio. Porque salvo alguna referencia estrictamente necesaria para justificar la imposición que se persigue, en el Derecho tributario no se presta atención a la eficacia concreta del negocio, a su falsedad o veracidad, ni a su

⁶⁴ Y de hecho, los términos exactos del art. 13 LGT son: «*cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hayan dado*» parecen casar más correctamente con la simulación. De ahí que la doctrina del antecedente y casi idéntico ex art. 28 LGT 1963 se considerara el sustitutivo de la simulación; v. PALAO TABOADA, RCT, 155 (1996), p. 13.

licitud⁶⁵. Ese campo pertenece al Derecho privado. En cambio, los especialistas de este sector del Derecho público parten de una eficacia automática o generalizada de cualquier comportamiento o declaración de parte, y después, si es necesario, justifican en los arts. 13 a 16 LGT la imposición del gravamen. En realidad, ninguno de estos artículos tratan de la «calificación de los negocios privados» sino de cómo gravarlos, o más concretamente, de qué método seguir para determinar la base imponible⁶⁶. Así que, la terminología que emplea puede ser idéntica a la del Derecho Civil, pero su significado es diferente. Y esta es la premisa que debe guiarnos a continuación. Nuestra postura es encontrar un equilibrio respetuoso con la unidad del Ordenamiento jurídico.

1. Cada rama del Ordenamiento tiene un fin general que le es propio. De ahí que ambos sectores (público y privado) puedan utilizar los mismos criterios, e incluso una terminología idéntica; pero cada uno le asignará un significado determinado para ajustarlos a sus fines. Y en este caso, esos fines no coinciden. Mientras el Derecho tributario busca la identidad de una capacidad contributiva determinada, el Derecho privado *delimita posiciones jurídicas*⁶⁷. De ahí que difiera la comprensión de los comportamientos con incidencia fiscal. Aunque los conceptos tributarios (calificación, interpretación, negocio, causa, etc) tengan su origen en el Derecho Civil, no se trata de lo mismo⁶⁸.

La recaudación es un objetivo prioritario para el Orden social. Esta premisa justifica que la Ley impute una obligación tributaria a ciertas conductas a pesar de que su ilicitud sea muy clara, con la firme idea de establecer una sanción con efectos preventivos. Y ello, sin alterar la calificación jurídico-privada respecto a la ineficacia del comportamiento. En este sentido, podemos encontrarnos

⁶⁵ La paradoja es que atribuyen la exclusiva de este pronunciamiento a los tribunales ordinarios [v. en este sentido, PALAO TABOADA quien advierte que los tribunales debieran poder intervenir en el expediente del fraude de ley al principio del proceso; v. RCT, 155 (1996), p. 10.], pero pocas veces respetan su fallo. Reconoce la aparente contradicción entre el fraude a la Ley y la diversidad del Derecho privado en *Aplicación y elusión*, p. 99.

⁶⁶ PÉREZ TORRES, «Comentario al art. 13 LGT», I, pp. 174-175.

⁶⁷ COMBARROS, REDF, 44 (1984), p. 497.

⁶⁸ Así ha ocurrido en la determinación del beneficio tributable, por ejemplo. Hasta la reforma de la LIS de 1995, no se reconoció que el núcleo del beneficio fiscal se forma con el beneficio social que refleje el balance aprobado. Antes, la propia LIS contenía la relación de las partidas que eran gastos y de aquellas que eran ingresos. La falta de armonía con el balance mercantil era notable. Todavía hay importantes discrepancias; v. ESTEBAN MARINA, *Contabilidad y base imponible*, pp. 28-29; SIMÓN ACOSTA, *Actualidad Jurídica Aranzadi*, 229 (1996), p. 3; y, GARCÍA AÑOVEROS, «Beneficio mercantil-contable y beneficio fiscal», II, pp. 920-922.

La diferencia conceptual es real. Se observa, por ejemplo, en la diferencia de criterios que utiliza el Derecho contable y el Derecho tributario para reglamentar los gastos deducible. También en el Derecho comparado; v., por ejemplo, LYNCH, *Practising Law Institute/Tax*, 429 (1998), pp. 56-58.

con ejemplos claros, como aquellos casos en los que la antijuricidad procede de la contravención del Código penal; es decir, la imposición de las ganancias procedentes de un delito, que como tal, es una conducta con una causa ilícita. Aquí, el legislador tributario viene asimilando los hechos antijurídicos a las acciones legales en la normativa especial y lo hace a los solos efectos tributarios, con lo que pretende que el incremento patrimonial de la actividad penada soporte una carga fiscal por las ganancias, que sea idéntica a aquella otra que correspondería a los contribuyentes que respetan la Ley⁶⁹. En caso contrario, los delincuentes se encontrarían en mejor posición fiscal que los contribuyentes honestos que sí declaran y pagan impuestos⁷⁰. El problema es que se justifica la imposición de estos negocios delictivos –y, por lo tanto, nulos conforme al Derecho civil–, con el fundamento de que el negocio privado es independiente de la obligación tributaria que es una obligación legal⁷¹. Una postura que rechaza la prevención como explicación principal y se distancia de la perspectiva privada. Y las posiciones doctrinales en contra no parecen extremas, sino bastantes matizadas, distinguiendo, por ejemplo, entre ilícitos penales e ilícitos administrativos. En la primera visión, la unidad del ordenamiento se respeta porque el negocio no existe tampoco para los fiscalistas; pero en el segundo punto de vista, prevalece la visión «independentista» y la tendencia natural de este sector normativo hacia la imposición⁷². En general, todas las interpretaciones parecen insis-

⁶⁹ Entre los ejemplos más claros se encuentra el art. 57.1 de la Ley del Impuesto sobre transmisiones patrimoniales 1/1993, de 24 de septiembre, que establece la devolución del impuesto pagado por un negocio que se declare nulo, siempre que no existan «efectos lucrativos».

⁷⁰ El principio de igualdad contributiva está imponiendo esta solución en el Derecho europeo; v. la abundante bibliografía citada por los autores españoles. En España v. en especial la conferencia titulada «Evasión y fraude» del prof. J. GARCÍA AÑOVEROS en la Universidad Menéndez Pelayo en 1994, que ha sido elaborada por M. T. SOLER ROCH, en «La tributación de las actividades ilícitas», REDF, 85 (1995), pp. 9-32, pp. 17-19. En cambio, R. FALCÓN Y TELLA defiende una solución intermedia; v. «La exclusión de las conductas antijurídicas en la delimitación del hecho imponible del IVA», *Impuestos*, 1991, I, pp. 1140-1147, p. 1143.

Se citan varios aspectos en contra. Los principales son la concepción del sistema causalista, y la imagen negativa de un Estado que se aprovecha de los beneficios del delito, que lo fomenta en suma; v. las resoluciones del Tribunal de justicia europeo sobre tráfico ilegal de mercancías, narcotráfico y aduanas (p.e. STJCEE de 6 de diciembre de 1990 sobre importación de moneda falsa) que estima que la 6ª Directiva impide reconocer la imposición de las actividades ilícitas como actividades de interés para el mercado común. También puede verse la resolución de la Dirección general de Coordinación de Haciendas territoriales (consulta nº 310 de 1 de junio de 1992) que determina que la prostitución no está sujeta al Impuesto de actividades económicas.

⁷¹ VICENTE-ARCHE, RDFHP, 1960, p. 550.

⁷² Una corriente que cuenta con bastante adeptos es la solución modulada en función del «grado de ilicitud»; v. por todos, SOLER ROCH, REDF, 85 (1995), pp. 25-26. En el supuesto de «menor grado» defiende el tratamiento de los incrementos no justificados de patrimonio (art. 49 LIRPF).

tir en la neutralidad causal de la fiscalidad. Lo que parcialmente puede aceptarse.

Hay que señalar que en el ejemplo anterior, la finalidad preventiva cualifica y justifica la imposición de conductas ilícitas. Forma parte de la sanción administrativa o de la pena, es decir, está relacionada antes con la consecuencia que con la causa. Se superpone a la explicación privada del negocio sin negarla. Pero es un recurso que no debe generalizarse.

2. El Ordenamiento jurídico-tributario construye sus normas adaptando los conceptos privados a sus intereses, o modelando los datos económicos directamente; como ocurre por ejemplo con el concepto jurídico de «renta»⁷³. Ahora bien, el legislador tributario no puede ignorar el significado jurídico de los conceptos que recoge. Por ejemplo, no es admisible someter a tributación el reparto de dividendos y, al mismo tiempo, desconocer qué es un dividendo para el Derecho mercantil. Y en el supuesto de que se refiera a una realidad económica distinta que no se delimite por otro sector ha de actuar en el mismo sentido.

Al mismo tiempo, la obligación tributaria se configura como una obligación cuya fuente exclusiva es la Ley especial. La voluntad privada sólo interviene como presupuesto objetivo para que surja esa obligación. Pero sus condiciones no inciden ni alteran su estructura básica. Por eso se defiende que las obligaciones legales son independientes de las vicisitudes que afecten a la voluntad negocial. No obedecen a la querencia privada porque son esenciales, dicen sus defensores, para el orden social⁷⁴.

En realidad, no hay nada que alegar desde el Derecho privado a esa explicación si entendemos que los arts. 11 a 15 LGT no afectan realmente a la calificación del negocio jurídico y que, sobre todo, no implican la sustitución de la causa jurídica por otra distinta y no querida por las partes. Porque los elementos esenciales que configuran un negocio jurídico no se encuentran en la LGT, sino en el Código Civil. Partiendo de esta premisa, no hay obstáculos a la peculiaridad del Derecho tributario.

Cuestión algo diferente es que la concreción del propósito práctico solo pueda realizarse con la ayuda del Derecho tributario. Entonces, este juicio depende únicamente de las leyes tributarias y el intérprete (incluso privado) tiene que buscar la solución en este sector normativo. Un ejemplo muy claro lo encontramos en la distribución

⁷³ SÁINZ DE BUJANDA, *Hacienda y Derecho*, IV, pp. 569 ss.

⁷⁴ Sobre la naturaleza de la obligación tributaria como obligación legal v. F. VICENTE-ARCHE, «Configuración jurídica de la obligación tributaria», *RDFHP*, 7 (1957), pp. 7-40, pp. 12-13, 18-19. Sobre la obligación legal y su sentido equívoco; P. SALVADOR CODERCH, «El art. 1090 del Código civil», *Rev. Jur. Cataluña*, 77 (1978), II, pp. 7-53.

encubierta de beneficios sociales en las sociedades de capital, atribuciones de ventajas económicas a los socios que no van a declararse directamente al fisco sino que, normalmente se vertebran bajo simulaciones contractuales. En este caso, la ilicitud causal de los dividendos encubiertos impositivos depende de cómo se valore una infracción por las Leyes fiscales. Aunque la calificación formal del negocio jurídico que la sociedad y el socio han concluido se somete a la Ley privada; la conformidad legal de la causa jurídica, esto es, del propósito empírico y determinante de ese negocio depende exclusivamente del Derecho tributario, que decidirá si la nulidad radical es una buena solución o resulta incongruente con sus fines⁷⁵.

3. La insistencia en no pronunciarse sobre la calificación jurídica plantea un problema aparente porque las consecuencias fiscales que se atribuyen al negocio que se considera fraudulento suelen corresponder a otra «forma jurídica». Se defiende el gravamen propio de un negocio distinto esgrimiendo el «conflicto» del art. 15 LGT, al mismo tiempo que queda indemne la calificación pretendida por las partes. ¿Cómo? Para que la interpretación no sea tan estridente, se «finge» que las consecuencias fiscales se aplican mediante el recurso a la analogía. Y para salvar la prohibición del art. 14 LGT, se retuerce de nuevo el argumento al defender que es «sólo» *como si* la norma defraudada se hubiera aplicado de forma analógica⁷⁶. También se ha especificado que el Derecho tributario no prohíbe ni ordena ningún comportamiento específico, sino que se limita a vincular el nacimiento de una obligación tributaria a un determinado supuesto de hecho que los sujetos realizan con sujeción a otras ramas del Ordenamiento jurídico. La LGT no impide ninguna conducta negocial, ni tampoco la consecución de ningún fin económico⁷⁷. En materia tributaria lo único que «prohíben» las leyes fiscales es «dejar de pagar»; y lo único que «imponen» es la tributación que corresponde⁷⁸.

En este punto, el art. 13 LGT cobra importancia porque contribuye a «neutralizar» la importancia de la causa jurídica. Establece la «irrelevancia» tanto de las «formas o denominaciones» que las partes aleguen, pero también de los «defectos» que pudieran afec-

⁷⁵ BAGO ORIA, *Dividendos encubiertos*, capítulo III, § 7.

⁷⁶ PALAO TABOADA, RCT, 155 (1996), p. 11.

⁷⁷ Esta situación se diferencia de aquella otra en la que se vulnera una norma jurídica que prohíbe una conducta determinada. Así ocurría antes, por ejemplo, con las operaciones efectuadas sin el requisito esencial de la autorización administrativa en el antiguo control de cambios. No hay que olvidar que la conducta contravenía una norma claramente prohibitiva: no podía operarse sin esa autorización; v. C. PAZ-ARES, «Sistema de las deudas de dinero (Notas para una revisión de la doctrina española)», en *Estudios de Derecho bancario y bursátil. Homenaje a E. Verdura y Tuells*, [A. POLO; R. URÍA; S. MARTÍN RETORTILLO; J. GARCÍA AÑOVEROS; M. OLIVENCIA; G. ARIES; J. R. ÁLVAREZ RENDUELES, y J. BLANCO CAMPAÑA (promotores)], t. III, Madrid, 1994, pp. 2071-2103, pp. 2099-2101.

⁷⁸ PALAO TABOADA, RDF, 16 (1966), II, pp. 682-684.

tar a la validez jurídica de la conducta que origina la renta objeto de tributación. Los términos de la norma sorprenden a cualquiera que hubiera imaginado que los negocios son comportamientos entre particulares que sólo pueden calificarse desde el Derecho privado. Y, quizás por eso se relativiza su importancia y se insiste en que sólo es una referencia sobre cómo interpretar y aplicar las demás normas jurídico-tributarias en caso de fraude, para analizar supuestos de hecho y facilitar la posterior interpretación y aplicación del supuesto normativo abstracto⁷⁹.

Ese precepto no ocasiona problemas si su significado se equipara a los arts. 1256, 1278, y 1281 CC y se reside su fundamento en las bases causalistas de nuestro Derecho privado. Entonces, las partes se obligan sólo por aquel negocio causal que efectivamente hayan celebrado sin posibilidad de invocar defectos formales que no fuesen imprescindibles para su validez (1278-1279 CC). Precisamente esta interpretación es la que debe defenderse, rechazando, en cambio, que el art. 13 LGT se utilice para calificar la conducta de los sujetos al margen del Derecho común. Este precepto no puede emplearse con independencia del sistema causalista.

La forma idónea de entender esa «calificación» del art. 13 LGT es que no es definitiva ni desplaza a la calificación privada. Es un juicio que se limita a la imposición y a impedir conductas oportunistas de los sujetos que aleguen defectos formales para escapar al gravamen. Y cuyo punto de partida ha de ser, necesariamente, la eficacia plena del negocio jurídico. Lo que resulta decisivo para llegar a una conclusión coherente.

4. Así, la explicación de por qué la causa jurídica de un negocio tiene tan poca atención en la práctica tributaria es que la determinación de este propósito final no es competencia de este sector normativo. La infracción normativa no se encuentra realmente en la conducta ni siquiera en el negocio jurídico seleccionado, sino en la aparición del hecho imponible. Porque establecer si el sujeto debe o no debe pagar impuestos, es una decisión directamente relacionada con el incremento de su patrimonio, no con su comportamiento o negocio concreto. Que esa transferencia o diferencia positiva sea inexacta, ilícita o irregular, no importa, ni tampoco el *porqué* es significativo, ni el que la transferencia quede anulada (a salvo, lo que especificamos a continuación); sólo es importante que se ha producido, aún temporalmente.

La Administración tributaria no puede divagar sobre negocios jurídicos, su validez o eficacia porque no es competencia de este

⁷⁹ PÉREZ ROYO, y AGUALLO AVILÉS, *Reforma de la LGT*, pp. 82-83; o también en general, PÉREZ TORRES, «Comentario al art. 13 LGT», I, pp. 174-175.

sector. Y los interesados no pueden invocar ningún vicio en su fundamentación para librarse del pago del tributo, fuera de la falta de satisfacción del presupuesto normativo de la Ley, de la declaración de otro negocio o, por supuesto, de la propia la inexistencia de la conducta⁸⁰. Si el sujeto pasivo cumple los presupuestos objetivos de la norma tributaria a juicio del funcionario, estará obligado a satisfacer un gravamen. Y todo esto sucederá con respeto a la calificación que su comportamiento merezca al Derecho privado⁸¹.

5. Es más, fuera de la nulidad del negocio y de un pronunciamiento claro de los tribunales ordinarios acerca de qué es lo que han hecho los particulares, el Derecho tributario podría desconocer otras referencias a la calificación de las conductas privadas, como los defectos formales o la anulabilidad sobrevenida. Y quizás resulta lógico que así sea cuando la operación sí ha existido porque entonces el comportamiento se ha realizado, es susceptible de gravarse y la obligación tributaria puede nacer; aunque en un momento posterior, aquella conducta se anule. Con todo, lo decisivo sería atender a la clase de anulabilidad y, en especial, el *dies a quo* o momento concreto a partir del cual sus efectos se van a producir.

Es en este punto (anulabilidad en sentido amplio) donde la práctica tributaria nos ofrece ejemplos variados y mayor divergen-

⁸⁰ La inexistencia de la causa del tributo fue discutida a principios de siglo; véase a favor de la Ley como causa del tributo B. GRIZIOTTI, *Principios de política, derecho y ciencia de la hacienda*, 2.ª ed., Madrid, 1958, pp. 149-151 [trad. esp. por E. R. MATA de *Prinzipi di Politica, Diritto e Scienza delle Finanze*, Padua, 1929], (habla de los servicios estatales obtenidos como causa remota, y de la capacidad contributiva como causa próxima); y D. JARACH, *El hecho imponible*, 2.ª ed., Buenos Aires, 1971, p. 82; G. TESORO, identifica la causa con el presupuesto de hecho en «La causa giuridica dell' obbligazione tributaria», *Riv. It. di Diritto Finanziario*, 1937, I, pp. 31-46, p. 41; y E. BLUMENSTEIN, en el mismo poder legislativo del Estado (v. «La causa en el Derecho tributario suizo», *HPE*, 64 (1980), pp. 252-262, también publicada como «La causa nel diritto tributario svizzero», *Riv. Dir. fin. Sc. Fin.*, 1939, I, pp. 355 ss). En contra, A. D. GIANNINI, *Instituzioni di diritto tributario*, Milán, 1953, p. 115.

La doctrina española no reconoce ninguna causa del tributo. Este tributo revela la existencia de una obligación tributaria, es decir, de una obligación legal. Su única justificación es la coherencia con los principios de igualdad y capacidad contributiva. El sistema jurídico-tributario no es causalista sino que responde a una imposición legal absolutamente arbitraria. Puede verse SÁINZ DE BUJANDA, *Hacienda y Derecho*, IV, p. 1966, pp. 536-538. Prefiere hablar de fundamento del hecho imponible. Ofrece una visión bastante completa sobre las tesis causalistas y anticausalistas (pp. 442-537). También v. VICENTE-ARCHE, *RDFHP*, 7 (1957), pp. 21 y 34-36; C. PALAO TABOADA, «Apogeo y crisis del principio de capacidad contributiva», en *Estudios jurídicos en homenaje al profesor Federico de Castro*, II, Madrid, 1976, pp. 375-426, p. 415; CORTÉS, *Ordenamiento tributario*, I^a, pp. 277-278; J. SÁINZ MORENO, *Elementos de Derecho financiero*, Madrid, 1983, pp. 478-479; como excepción ALBIÑANA se permite algunas concesiones a una difusa «causa económica y jurídica o última» que no tiene nada que ver con el concepto privado de la causa; v. C. ALBIÑANA, *Responsabilidades patrimoniales tributarias*, Madrid, 1951, pp. 112-114.

⁸¹ Como señala claramente PÉREZ TORRES, «los efectos de la calificación por órganos de la Administración son exclusivamente de orden interno con independencia de su posible invalidez» v. «Comentario al art. 13 LGT», I, p. 175. Claro está, que no se explicita que dicha invalidez sí afectaría a la actuación de la Administración tributaria.

cia. De hecho, el examen de diversos impuestos especiales, y en especial de su puesta en práctica, nos sugiere una evolución que todavía está en curso hacia la equiparación gradual entre las posiciones del Derecho privado y del Derecho tributario respecto a la causa jurídica. Así por ejemplo, la práctica del Impuesto sobre el Valor Añadido o IVA (Ley 37/1992, de 29 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido). Seguramente por la influencia del Derecho comunitario parece más coherente con la visión causalista del Derecho privado. Y de hecho, es previsible que la jurisprudencia posterior a marzo de 2008 resulte coherente para el encaje de ambas partes del Ordenamiento Jurídico⁸².

En cambio, la situación es distinta con otros impuestos, como el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre), cuyo art. 57 se encarga del asunto que nos interesa. Expresamente comienza reconociendo la vinculación de la Administración tributaria a los tribunales civiles pero condiciona la posibilidad de devolución de los impuestos percibidos

⁸² Para empezar, su articulado reconoce las normas de la perfección de los contratos y los efectos jurídico-privados en aspectos tales como las cláusulas de reserva de dominio o las condiciones suspensivas (art. 75). Y sobre todo, la anulabilidad del negocio. Así, el art. 80.2 de la Ley del IVA determina que «cuando por resolución firme, judicial o administrativa o con arreglo a Derecho o a los usos de comercio queden sin efecto total o parcialmente las operaciones gravadas o se altere el precio después del momento en que la operación se haya efectuado, la base imponible se modificará en la cuantía correspondiente». Aunque «condicionada al cumplimiento de los requisitos que reglamentariamente se establezcan» (art. 80.7 L del IVA).

Ahora bien, a pesar de la corrección de los artículos anteriores, la práctica tributaria sí venía exigiendo el impuesto especial aunque el contrato se hubiera resuelto por incumplimiento, al menos en la parte correspondiente a las cantidades ya entregadas a cuenta (y por transmisiones patrimoniales ya realizadas) en virtud de la aplicación del art. 79.2.5 de la misma Ley –que sigue afirmando que forman parte de la base imponible «las percepciones retenidas con arreglo a derecho por el obligado a efectuar la prestación en los casos de resolución de las operaciones sujetas al impuesto»–). Como reconoce la consulta vinculante de D.G.T. V 0517 – 08, de 07 de marzo de 2008, esa fue la práctica de la Administración tributaria hasta que se obligó a cambiarla por una sentencia del TJCE en un asunto similar (asunto C-277/05, de 18 de julio de 2007). Esta sentencia afirmó que en un supuesto de rescisión por incumplimiento de contrato de prestación de servicios en el que todavía no ha habido ninguna transmisión patrimonial excepto en concepto de arras, y siempre que el cliente haga uso de una facultad de desistimiento que tenga y esas cantidades queden en poder del empresario de un establecimiento hotelero, las cantidades abonadas en concepto de arras deben considerarse indemnizaciones a tanto alzado por resolución de contrato abonadas en concepto de reparación por el perjuicio sufrido a causa del incumplimiento del cliente, sin relación directa con ningún servicio prestado a título oneroso y como tales, no sujetas a IVA. Es decir, la perfección de un contrato consensual sin entrega patrimonial ninguna no hace nacer el hecho imponible y la resolución sobrevenida tiene efectos semejantes tanto en el Derecho privado como en el Derecho tributario. Pero obsérvese que este supuesto implica un derecho o facultad de desistimiento legítimo por parte de una contraparte muy concreto y que sólo se refiere a las cantidades entregadas en concepto de arras. Queda la duda de si la práctica tributaria anterior a marzo de 2008 seguirá vigente respecto a otros supuestos de resolución contractual en los que, por ejemplo, la prestación principal ya se haya realizado. La Jurisprudencia consultada, con todo, parece encaminarse en la dirección correcta.

por contratos nulos o anulables de tal forma, que puede dudarse de la prioridad de la calificación civil. Merece la pena detenerse en este precepto. Afirma expresamente que «*cuando se declare o reconozca judicial o administrativamente, por resolución firme, haber tenido lugar la nulidad, rescisión o resolución de un acto o contrato, el contribuyente tendrá derecho a la devolución de lo que satisfizo por cuota del Tesoro, siempre que no le hubiera producido efectos lucrativos y que reclame la devolución en el plazo de prescripción previsto en el artículo 64 de la Ley General Tributaria*» (4 años) «*a contar desde que la resolución quede firme*». El resto del artículo se consagra al concepto de «efectos lucrativos» exigiendo que los interesados justifiquen la aplicación del art. 1295 CC. En consecuencia, ¿se mantendrá la obligación tributaria aunque el receptor de la cosa la haya transmitido a un tercero de buena fe? ¿a pesar de que el primer contrato sea anulable y que se haya cumplido debidamente con las obligaciones tributarias de la segunda transmisión? Porque la interpretación literal llevaría a la necesidad de satisfacer dos obligaciones tributarias diferentes por esa transmisión, a pesar de la resolución del primer contrato. Es más, los apartados 4, 5 y 6 del mencionado artículo 57 afirman rotundamente que no habrá lugar a devolución –aun en supuestos de nulidad, anulabilidad o resolución– cuando la resolución sea debida al incumplimiento del contratante obligado fiscalmente, cuando la causa de la marcha atrás sea el mutuo acuerdo de las partes, o cuando se trate de una compraventa con pacto de retro.

La resolución contractual por mutuo acuerdo resulta, en este punto, chocante, en especial cuando existe un error importante sobre el objeto o la causa del contrato, o cuando pueden acreditarse circunstancias justificantes del cambio de parecer –o la resolución, o incluso la simple novación, va encaminada a lograr un equilibrio de intereses más justo–.

Un ejemplo del primer caso puede fundarse en la STS de 10 de noviembre de 2008 (JUR/2009/138) en donde una relación de suministro contractual de máquinas recreativas fundada en un contrato marco en cuyo clausulado se declaraba a la compradora obligada al pago de los impuestos, se tropezó con la interpretación de una compraventa derivada y que afectaba a una máquina en concreto. Una de sus cláusulas establecía (erróneamente según la Administración tributaria) que esa máquina estaba exenta de IVA y, en consecuencia, ninguna de las partes resultaba obligada al pago. Si bien la sentencia se centró en la interpretación y encaje de las cláusulas mencionadas, el comentarista advertía con buen criterio que el problema hubiera podido ser sustantivo si las partes lo hubiesen alegado de forma más terminante en sus alegaciones. Porque el error invalida el consentimiento si es esencial (y el IVA superaba al

final la suma de 34 de los antiguos millones de pesetas) y excluyente⁸³.

Del cambio justificado de circunstancias puede mencionarse el supuesto de la sentencia del TSJ de Madrid de 20 de octubre de 2006 (JUR/2007/207668) en donde, por una compraventa escriturada, las partes tributaron voluntariamente el correspondiente ITP y AJD y declararon un precio superior a 1.600 millones de pesetas. Inmediatamente después, una recalificación del terreno por parte del Ayuntamiento (y parte de la Administración en consecuencia), les hizo renegociar el precio y bajarlo en casi 300 millones para ajustar mejor el equilibrio de intereses. Acto y seguido, intentaron modificar su declaración e instaron la devolución de lo pagado en exceso a Hacienda entendiendo que «una resolución administrativa había provocado la nulidad o rescisión del contrato» (art. 57 del impuesto correspondiente), y que por lo tanto, la razón no era su simple acuerdo. La Administración, sin embargo, y con ella, el tribunal correspondiente mantuvo el pago de la primera compraventa aunque ésta claramente se había rescindido. Como reitera diversas sentencias, salvo referencia expresa en la Ley, la resolución de mutuo acuerdo se considera un acto nuevo sujeto a tributación.

Es decir, y continuando con los ejemplos, sí estarían obligados a tributar a pesar de haberse resuelto el contrato supuestos tales como la resolución contractual por el 1124 CC (cuando el incumplidor es el sujeto obligado al pago), o la resolución de mutuo acuerdo ¡aunque se produzca en acto de conciliación o por simple allanamiento a una demanda! (lo que nos lleva a preferir que el juicio termine o al menos a hacer una estimación de costes para decidir la estrategia). ¿Y si la celebración de la escritura pública no se hubiese celebrado por no interesarle a las partes continuar adelante, aunque el contrato privado ya hubiese producido efectos? Dada la formalidad de la Administración tributaria parece que el punto de inflexión decisivo –por razones de prueba– es ese acto notarial. Así que la respuesta es, curiosamente, no. En un sentido semejante al anterior también podemos mencionar, por ejemplo, el art. 109.2 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales.

A pesar de ello, la Jurisprudencia de lo contencioso-administrativo comienza a posicionarse de forma más análoga a como lo haría la civil y parece previsible (y deseable) que la evolución continúe⁸⁴.

⁸³ En este caso, se entendió que el error no era excluyente por la profesionalidad supuesta de ambas partes y del asesor financiero al que, además, las partes habían acudido; v. P. CÁMARA ÁGUILA, «Comentario a la STS de 10 de noviembre de 2008 (RJ 2009, 138)», *Cuadernos Cívitas de Jurisprudencia Civil*, 81(2009), pp. 1129-1144, p. 1141.

⁸⁴ De hecho, el caso mencionado al principio de este artículo fue fallado finalmente en favor de la nulidad del contrato por defecto de consentimiento y en consecuencia, se decidió en contra de la exigencia del impuesto por no existir transmisión patrimonial; v. STSJ de Cantabria de 3 de noviembre de 2000, Id Cendoj 39075330012000100378.

6. En cualquier caso, los particulares no han de encontrarse con dos descripciones o encajes jurídicos de una misma conducta; es decir, no es admisible ninguna divergencia fundamental al analizar y calificar los comportamientos privados entre ambos hemisferios del Ordenamiento: el público-tributario y el privado⁸⁵. Porque el Derecho tributario podría ignorar las razones que hagan anular un negocio con posterioridad a su perfección, pero no podría utilizar los artículos de la LGT para salvar los límites a su discrecionalidad: los fallos de la jurisdicción ordinaria, que vinculan a todos los organismos públicos, y de forma más concreta, la declaración judicial de nulidad del negocio. No puede haber divergencias entre Derecho público y privado al hablar de comportamientos de los particulares.

Por un lado, un pronunciamiento de la jurisdicción civil que declare la existencia de algún negocio jurídico en concreto tiene que condicionar la actividad tributaria. Los funcionarios competentes no deben insistir en aplicar las normas referidas a otros negocios porque no pueden reinventarse la realidad al margen de lo que haya sido declarado con efectos *erga omnes*. La «potestad» calificadora tributaria ha de supeditarse a la supervisión de los tribunales civiles. Y sus fallos tienen que ser suficientes para corregir las liquidaciones, o, incluso, anularlas si la cuestión debatida es sustantiva o propia del Derecho privado. El Derecho tributario ha de interpretarse en armonía con el resto del ordenamiento, que es único y no debería tener contradicciones.

Y de otra parte, cuando el Derecho privado reconozca la invalidez causal de un negocio *ab initio*, el ámbito tributario no puede ignorar esa calificación ni aplicar las consecuencias fiscales de otra «forma». Si el comportamiento transmisivo es nulo, también los especialistas tributarios tienen que aceptarlo y negarle cualquier eficacia jurídica a esa operación. Ocurre, simplemente que no ha existido ningún incremento de patrimonio que gravar⁸⁶. Y lo mismo sucede con los vicios del consentimiento que lo anulen (piénsese en una operación cerrada bajo la amenaza de una pistola, ¿debería el receptor del incremento de riqueza tributar por ese negocio que jamás quiso?) o con los negocios sin objeto. Un negocio nulo no existe y no produce ninguna consecuencia⁸⁷.

⁸⁵ Ocurre así por ejemplo, para aplicar la norma fiscal correspondiente a la donación, los aplicadores están obligados a decidir si hay o no tal donación (v. PÉREZ ROYO, y AGUALLO AVILÉS, *Reforma de la LGT*, p. 84). Pero esa calificación puede ser distinta de la que resultaría si un jurista evaluara la conducta de acuerdo con los arts. 618 ss CC.

⁸⁶ Claramente, ALMENER BELENGUER; y RIPLEY SORIA, «Comentario al art. 15 LGT», I, pp. 195-196, quienes sin embargo, no profundizan en esta afirmación.

⁸⁷ La nulidad que exime de efectos constitutivos las sentencias que declaren la nulidad de cualquier acto jurídico, exige a los funcionarios un comportamiento conforme con este efecto meramente declarativo y desde el principio; v. DE CASTRO, *Negocio Jurídico*, pp. 475-476.

Otra conclusión, incluso con fines preventivos, sólo sería posible bajo el amparo de una norma positiva que expresamente lo previese, y cuya justificación quizás podría cuestionarse. En cualquier caso tendría que hacerlo caso por caso; es decir, describiendo el supuesto de hecho con la máxima precisión, sin posibilidad de interpretaciones extensivas *a posteriori*. No hay que olvidar, por fin, que si bien la conversión de los negocios nulos es posible, su presupuesto exige que tal solución esté implícita en la voluntad de las partes. Son éstas las que pueden delimitar su propósito final, la causa jurídica, y por lo tanto, han de haber querido también el propósito práctico sustitutivo del original. Los negocios nulos no pueden convertirse por arte de magia en otros que no estuviesen *a priori* ya en los propósitos de los interesados. Porque la calificación jurídica siempre ha de basarse en un análisis causal⁸⁸.

En realidad, la legislación tributaria y sus aplicadores judiciales no siempre recogen esas conclusiones en la práctica. Así, por ejemplo, el caso analizado en la Sala de lo Contencioso del Tribunal Supremo el 23 de enero de 2004 (Id Cendoj 28079130022004100473) en donde puede apreciarse una refutación de la pretensión del actor (supuestamente compensar plusvalías y minusvalías con dos declaraciones consecuentes, entiendo), que sin embargo, tiene razón por cuanto que la conducta no existe. En concreto, el actor recibió una propiedad de su sociedad de gananciales que escrituró y transmitió a una sociedad mercantil. Con posterioridad, intentó una doble venta (del inmueble que ya no tenía en su propiedad) a otra sociedad mercantil, en este caso, unipersonal y de la que él era el consejero delegado. Coherentemente, el Registro de la Propiedad impidió la inscripción. El actor no obstante, primero declaró el impuesto correspondiente a la transmisión a la segunda entidad mercantil (sobre el incremento de valor de los terrenos) y luego pretendió que se reconociera que la transmisión nunca había existido, que el contrato era nulo y que procedía la devolución. El tribunal le niega su pretensión porque entiende que la transmisión se ha producido dado que el actor no ha logrado en plazo la declaración de nulidad por un tribunal civil. Aunque reconoce que la propiedad que supuestamente transmitía ya no era suya.

7. En conclusión, uno de los pilares básicos de nuestro sistema jurídico es su funcionamiento causalista. Las «*formas jurídi-*

⁸⁸ Mantiene una interpretación contraria el profesor Palao, para quien la calificación también corresponde a los intérpretes tributarios y, aunque reconoce una presunción de coincidencia con la calificación jurídico-privada, afirma que esta no se tendrá en cuenta cuando la Ley fiscal tenga otro sentido o cuando se declare la nulidad del negocio; v. PALAO TABOADA, *Aplicación y elusión*, pp. 60-61. Su argumento de fondo es que la autonomía de la voluntad tiene límites en la existencia de negocios anómalos, entre los que parece incluir al polémico art. 15 LGT al considerarla implícitamente una norma imperativa cuya infracción legitima a la Administración para desconocer la conclusión de los tribunales ordinarios; v. pp. 93-95.

cas» no pueden aparcarse si son verdaderas y corresponden a lo querido por las partes. Incluidas las infracciones tributarias que plantean dudas porque no tratamos con negocios abstractos sino con conductas determinadas que pueden describirse⁸⁹. Con todo, los arts. 13 y ss de la LGT no se refieren realmente a la calificación de los negocios jurídicos porque esta cuestión es exclusiva de la jurisdicción civil⁹⁰. Su finalidad legislativa es legitimar el gravamen con efectos preventivos y acortar las vías de escape para la ingeniería tributaria, especialmente ante comportamientos simulatorios que persiguen el fraude fiscal como único objetivo. Entonces, «ignorar» cualquier referencia a la eficacia del negocio tiene una justificación claramente sancionadora. La excepción a esa ignorancia es la declaración de nulidad radical y las sentencias firmes sobre el negocio que puedan emitir los tribunales ordinarios y que siempre han de vincular a la Administración tributaria.

⁸⁹ COMBARROS, REDF, 44 (1984), p. 497. El mismo fraude de ley tributaria necesita que el Ordenamiento jurídico funcione como un todo, pues es típico de operaciones en las que las normas pertenecen a distintos ordenamientos jurídicos en un sentido material o territorial; v. MARTÍN OVIEDO, RDP, 51 (1967), I, p. 306.

⁹⁰ ROZAS VALDÉS; y ANDERSON, *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, 18 (2007), p. 38