

Resumen

El presente trabajo tiene como finalidad realizar un estudio general sobre las cautelas normativas en la lucha contra el fraude, a través de la aplicación de la Ley General Tributaria, las cláusulas antielusivas y otras cautelas normativas contra el fraude. Por lo que, comenzaré primero analizando los artículos: 13, 15 y 16 de la Ley General Tributaria. Más tarde analizaré de forma global el tema de la elusión fiscal y la economía de opción, estableciendo de forma clara las semejanzas y diferencias que existen entre los dos conceptos. También, hablaré de los llamados negocios anómalos así como, de sus distintas tipologías. Para ir finalizando el trabajo, analizaremos de forma resumida las distintas sanciones Administrativas que surgen como consecuencia de haber realizado conductas tipificadas como contrarias al Ordenamiento jurídico. Y, por último, extraeremos las conclusiones finales de los principales temas desarrollados.

Résumé

Ce Document a pour finalité la réalisation d'une étude approfondie sur les garanties réglementaires relatives à la lutte contre la fraude, grâce à l'application du code des impôts, les dispositions anti-contournement et d'autres mesures de protection réglementaires contre la fraude. Ainsi dans un premier temps, je vais commencer par l'analyse des articles 13,15 et16 du code des impôts.Puis en deuxième partie, je vais analyser de manière globale la question de l'évasion fiscale et l'économie des choix, établir clairement les similitudes et les différences entre les deux concepts.

Aussi, je vais parler de l'entreprise "dite anormalement" ainsi que leurs différentes typologie. En troisième partie dans le but de terminer l'étude nous allons dresser un bilan des diverses sanctions administratives qui découlent des actes accomplis décrits comme contraire au droit national. Et enfin dans une dernière partie nous allons tirer les conclusions finales des principaux sujets abordés au cours de l'étude.

Índice	Páginas
1. INTRODUCCIÓN.....	4
2. CALIFICACIÓN.....	5
3. CONFLICTO EN LA APLICACIÓN DE LA NORMA TRIBUTARIA.....	7
3.1 Introducción.....	7
3.2 Definición de la situación de conflicto.....	8
3.3 El fraude de ley como instrumento de defensa del Derecho imperativo...9	
4. LA SIMULACIÓN.....	10
5. La ELUSIÓN FISCAL Y LA ECONOMÍA DE OPCIÓN.....	11
5.1 Economía de opción.....	11
5.2 Delimitación entre la Economía de Opción y la Elusión.....	14
5.3 Medidas para combatir la elusión fiscal.....	18
5.3.1 Las medidas antielusión en sede legislativa.....	19
5.3.2 Las medidas en relación con los convenios internacionales y el con el Derecho comunitario.....	21
5.3.3 Las medidas antielusión en sede de aplicación del tributo.....	23
5.3.3.1 La interpretación de la norma tributaria.....	23
5.3.3.2 Calificación.....	24
5.3.3.3 Analogía.....	27
5.3.4 Cláusulas Antielusorias generales y particulares o específicas.....	28

6. LOS NEGOCIOS ANÓMALOS.....	31
6.1 Introducción.....	31
6.2 Tipos de negocios anómalos.....	31
6.2.1 Los negocios en fraude de ley.....	31
6.2.2 Los negocios indirectos.....	33
6.2.3 Los negocios Fiduciarios.....	34
6.2.4 Los negocios simulados.....	35
7. RÉGIMEN SANCIONADOR TRIBUTARIO.....	37
7.1 Principios del Régimen sancionador Tributario.....	37
7.2 Concepto y clases de infracciones tributarias.....	38
8. CONCLUSIONES.....	40
9. BIBLIOGRAFÍA	42
10. LEGISLACIÓN Y JURISPRUDENCIA.....	45
11. ACRÓNIMOS.....	46

1. INTRODUCCIÓN

Los poderes del Estado juegan un papel importante a la hora de definir la política fiscal, que ha de estar al servicio de la libertad y del bienestar económico de los ciudadanos. En este sentido, como veremos más adelante, el particular goza de un amplio margen de actuación en lo que se refiere a su facultad para adoptar las fórmulas negociales más convenientes, de acuerdo con el ordenamiento jurídico y con los principios constitucionales (*Vd.* especialmente artículos 10 y 38 CE), que vienen a garantizar la libertad personal y de contratación, así como la libertad de organización.

En primer lugar, el aplicador – siguiendo el artículo 12 de la Ley General Tributaria (LGT)¹ — interpretará la norma para conocer de éste modo su sentido literal. En segundo lugar, para cualquier hecho, acto o negocio llevado a cabo por el particular, deberá analizar si se encuadra en los supuestos de hecho tipificados por la ley, es decir, calificará su conducta tal y como aparece recogido en el artículo 13 de la LGT.

Se entiende que cuando el particular actúe o realice actos o hechos prohibidos o contrarios al ordenamiento jurídico, incurrirá en una infracción Administrativa o penal, con las respectivas sanciones que se pudieran imponer como consecuencia de esas actuaciones levisas. Hablaré de las cautelas normativas en la lucha contra el fraude fiscal contenidas en la LGT. Las cláusulas antielusivas, y otras cautelas normativas contra el fraude, cuya finalidad no será otra que la de perseguir comportamientos de los ciudadanos que se alejen de lo establecido legalmente.

Abordaré el tema del conflicto en la aplicación de la norma tributaria recogido en el artículo 15 que viene a sustituir el anterior concepto de “fraude a la ley tributaria” que aparecía en el artículo 24 de la antigua LGT de 1963².

De igual forma, le dedicaré un capítulo al concepto conocido como simulación, para que nos sirva de punto de partida a la hora de analizar la simulación como tipo de negocio anómalo, es decir, el negocio simulado.

Del mismo modo, como después se observará, analizaremos la problemática surgida a la hora de intentar diferenciar la planificación fiscal, o economía de opción, con la elusión fiscal. Los dos conceptos son muy similares, con la salvedad de que, en la economía de opción todos las actuaciones han de estar permitidas por nuestro ordenamiento jurídico, porque en caso

¹ Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, (*BOE*, núm. 302, de 18 de diciembre de 2003).

² Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria, (*BOE* núm. 313, de 31 de diciembre de 1963). Para un análisis del fraude de ley, a través de la jurisprudencia, *Vd.* González García, E. (2001), *El Fraude a la Ley Tributaria en la Jurisprudencia*, Pamplona, Aranzadi, 490 p.

contrario estaríamos vulnerando el límite establecido legalmente para la economía de opción en el ámbito tributario, con la consiguiente realización de una conducta elusiva. Sin embargo, he de avisar que el margen que separa a uno y otro concepto –desde una perspectiva teórica– no será uniforme, en la medida en que, cada ordenamiento jurídico establecerá los límites o márgenes que determinarán que estemos o no ante un supuesto permitido o en cambio, contrario al ordenamiento jurídico.

También, analizaré los tipos de negocios conocidos como “anómalos”, intentando establecer las semejanzas y diferencias que se observan entre ellos.

En otro apartado, analizaremos el Régimen Sancionador Tributario, haciendo un análisis de sus principios, así como de las distintas infracciones tributarias que surgirán por la comisión de conductas prohibidas o contrarias al ordenamiento, y con las consiguientes sanciones. Y, por último, elaboraremos las conclusiones sobre las cuestiones que nos han ocupado, valorando el interés y efectos prácticos de esta serie de cautelas normativas.

2. CALIFICACIÓN

Ley General Tributaria (LGT)³, en su artículo 13, establece que:

“Las obligaciones tributarias se exigirán con arreglo a la naturaleza jurídica del hecho, acto, o negocio realizado, cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hubieran dado, y prescindiendo de los defectos que pudieran afectar a su validez.”

Tal y como establece la doctrina, se entiende por calificación, en general, el conjunto de operaciones interpretativas realizadas por los aplicadores de la norma tributaria, a fin de analizar, desde un punto de vista jurídico, aquellas circunstancias de la vida real que pueden ser incluidas en los supuestos de hecho de dicha norma. Para PALAO TABOADA⁴, “calificar es poner una etiqueta a un acto o negocio, establecer a qué tipo normativo corresponde”.

Conviene separar y diferenciar la calificación de la interpretación.

Según el artículo 12 de la LGT, las normas tributarias se interpretarán con arreglo a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 3 del código civil. En tanto no se definan por la norma

³ Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, (BOE, núm. 302, de 18 de diciembre de 2003).

⁴ Vd. PALAO TABOADA, C. (2009) *La aplicación de las normas tributarias y la elusión fiscal*, Lex Nova Valladolid, pág. 86.

tributaria, los términos empleados en sus normas se entenderán conforme a su sentido jurídico, técnico u usual, según proceda.

Según señala el citado artículo 3.1 del ⁵código civil, “*las normas se interpretarán según el sentido propio de sus palabras, en relación con el contexto, los antecedentes históricos y legislativos y la realidad social y el tiempo en que han de ser aplicadas, atendiendo fundamentalmente al espíritu y finalidad de aquella*”.

De acuerdo con ello a la hora de interpretar las normas tributarias- como el resto del ordenamiento jurídico- resultarán válidos los siguientes criterios hermenéuticos: El gramatical, sistemático, histórico, sociológico, teleológico y el lógico.

Como afirma MARTÍN RETORTILLO⁶, “*se interpretan las normas cuando se da valor y sentido a las palabras de la ley, mientras que se califican hechos o realidades para poder determinar si estamos o no, ante el presupuesto de hecho exigido por dicha norma*”.

No obstante, no se trata de una facultad que funcione de manera similar a la interpretación jurídica de la norma. La ley formula un mandato de actuación dirigido al aplicador, el único facultado para ejercitarla. A tenor de la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC) de 25 de junio de 2009⁷, el principio de calificación se configura como una facultad de la administración, atribuida por la Ley, que permite determinar la existencia del verdadero hecho imponible y su concreción, con independencia de la forma o denominación que las partes le hubieran dado. Pero no se configura como un principio cuya aplicación pueda ser directamente exigible por el obligado tributario, que le permita alterar la calificación que en su día le dio a la operación realizada, con las consecuencias inherentes a efectos tributarios⁸.

⁵ Real Decreto de 24 de julio de 1889 por el que se publica el Código Civil, (*Gaceta de Madrid*, núm. 206, de 25 de julio de 1889). Según la redacción del Decreto 1836/1974, de 31 de mayo, por el que se sanciona con fuerza de Ley el texto articulado del título preliminar del Código Civil (Que modificó el Título Preliminar). (*BOE*, núm. 163, de 9 de julio de 1974)

⁶ Vd. Martín Retortillo, L., “La interpretación de las normas según la Ley General Tributaria”, *RDFHP* nº 54, 1964, pág. 347.

⁷ Vd. F.J. 2º de la TEAC. Resolución de 25 junio 2009 (JUR\2009\423338). En el mismo sentido, Vd. F.J. 3º de la TEAC. Resolución de 1 diciembre 2011 (JT\2012\60).

⁸ Parece una consecuencia perversa del principio *nemo auditur turpitudinem allegans*, que en determinadas ocasiones puede ocasionar situaciones de verdadera injusticia, en contradicción con la equidad. Vd. Buisán García, N. (2010), “La propia torpeza no puede ser alegada”, en Santamaría Pastor, J.A. (dir.) *Los principios jurídicos del Derecho Administrativo*, Madrid, Editorial LA LEY, pp. 493-518.

3. CONFLICTO EN LA APLICACIÓN DE LA NORMA TRIBUTARIA

3.1 Introducción⁹:

El llamado “conflicto en la aplicación de la norma tributaria” —recogido en el artículo 15 de la Ley 58/2003—, sustituye a la consideración del “fraude a la ley” en realizaba la la antigua Ley General Tributaria de 1963, en su artículo 24. El concepto acuñado entonces, coincidía con la definición civil del “fraude de ley”.

Quizá sea necesario distinguir en este lugar entre distintos términos que demasiadas veces se emplean como intercambiables: fraude de ley, elusión y evasión fiscal.

En sus orígenes —en el Derecho Romano— empezó por significar “daño”, para evolucionar semánticamente al concepto de “engaño”, hasta consolidarse como una “categoría jurídica”. En derecho positivo, la idea de fraude de ley se acuñaría a partir del artículo 6.4 del Código Civil¹⁰, que señala que: “*los actos realizados al amparo del texto de una norma que persigan un resultado prohibido por el ordenamiento, o contrario a él, se considerarán ejecutados en fraude de ley y no impedirán la debida aplicación de la norma que se hubiere tratado de eludir*”.

El concepto de fraude, parte de una determinada actividad del particular realizada con finalidad de “elusión” de disposiciones desfavorables, por tanto, será nota característica de la actuación del particular en *fraus legis* la “evitación” de un resultado contrario a sus intereses, huyendo de la aplicación de unas normas que, en sentido genérico, podemos calificar como “desfavorables”.

Así, según establece PISTONE, de lo que se tratará será de evitar “el nacimiento de la obligación tributaria”. A efectos tributarios, “fraude” sería la búsqueda de un beneficio económico evitando, una “consecuencia desfavorable”, que en este caso sería el pago del tributo o de una cuota más gravosa¹¹.

Para PALAO TABOADA, la nota definitoria de la “elusión” se centraría en la ilicitud de los medios empleados. Lograr un ahorro fiscal a través de las más diversas vías conocidas, como negocio indirecto, fraude de ley, simulación..., y siempre con el límite que supone la

⁹ Vd., en el sentido del texto, García Novoa, C. (2004), *La cláusula antielusiva en la nueva Ley General Tributaria*, Marcial Pons, Madrid, pp. 23-51.

¹⁰ En la modificación del Título Preliminar que realizara el Decreto 1836/1974, de 31 de mayo antes citado.

¹¹ Vd. Pistone, P. (1995), *Abuso del Diritto ed elusione fiscale*, Padova, Cedam, p. 8 (citado por García Novoa, *La cláusula*, p.28).

lícita planificación fiscal o “economía de opción”. Oponiéndose así al término “evasión” que viene a significar el incumplimiento ilícito de la obligación de pagar el tributo¹².

La elusión, es por tanto, una finalidad perseguida por las partes que se puede lograr a través de diversos medios jurídicos. La evasión supone una situación de hecho, el impago de un tributo previamente devengado.

3.2. Definición de la situación de conflicto

Se entenderá que existe conflicto en la aplicación de la norma tributaria, a tenor del artículo 15 de la Ley General Tributaria 58/2003 de 17 de diciembre¹³, cuando:

“1. Cuando se evite total o parcialmente la realización del hecho imponible o se minore la base o la deuda mediante actos o negocios en los que concurren las siguientes circunstancias:

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

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

2. Para que la Administración tributaria pueda declarar el conflicto en la aplicación de la norma tributaria será necesario el previo informe favorable de la comisión consultiva a la 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”.

¹² Vd. Palao Taboada, C.(1977), ‘La elusión fiscal mediante sociedades. Comentarios a los arts. 38 a 40 de la Ley 50 de 14 de noviembre de 19’¹⁵, *Civitas REDF*, p. 776.

¹³ Vd. Comentario sobre este precepto en: Sánchez Pedroche, J. A., *et al.* (2012), *Estudio concordado y sistemático de la Ley General Tributaria y su normativa de desarrollo*, Tirant Lo Blanch, Valencia (Disponible on line: <http://www.tirantonline.com>).

3.3 El fraude de ley como instrumento de defensa del Derecho imperativo:

El fraude de ley como medida de protección del Derecho objetivo, previsto en el artículo 6.4 del Código Civil, está integrado por las siguientes notas distintivas:

En primer lugar, la obtención de un resultado contrario o prohibido por el ordenamiento, en segundo lugar, que este resultado se logre al amparo del texto de una “norma de cobertura”, y por último, esta forma de actuar del particular tenga como consecuencia la aplicación de la norma defraudada.

Para encontrar con un supuesto concreto de fraude de ley, se ha de perseguir un resultado contrario o prohibido por el ordenamiento, y que este resultado prohibido se busque eludiendo una norma que establezca una prohibición o mandato. Incluirá siempre una norma defraudada, una norma imperativa que prohíbe una determinada conducta.

Se infiere de este modo, que el mandato normativo u obligación legal deben ya existir en el momento en el que el acto, hecho o negocio se concierta, con el propósito de eludirlo, con un resultado prohibido o contrario al ordenamiento.

En segundo lugar, ha de existir una norma de cobertura, de tal forma que, el resultado ilegal perseguido en el fraude de ley no se obtiene a través de las vías directas, es decir, por la violación directa de la norma imperativa aplicable. Sin al amparo de otra norma que persigue una finalidad distinta o contraria a la norma imperativa. En este sentido, lo que se pretende es lograr, con la norma de cobertura, un resultado similar al que se lograría incumpliendo la prohibición o el mandato recogido o tipificado en la norma eludida y, en este caso, defraudado.

Y, en tercer lugar, la reacción del ordenamiento no puede ser otra que la de desconocer el acto, ratificando el carácter imperativo de la disposición violada, con la consecuencia de su cumplimiento ineludible. Es decir, no surtirá efectos el acto, hecho o negocio que sea contrario al ordenamiento y, del mismo modo, a tenor del artículo 6.4 del Código Civil se prevé la posibilidad de la “debida” aplicación de la norma pretendidamente defraudada.

4. LA SIMULACIÓN

El concepto de simulación vendrá recogido en el artículo 16 de la LGT, en los siguientes términos:

“1. En los actos o negocios en los que exista simulación, el hecho imponible gravado será el efectivamente realizado por las partes.

2. La existencia de simulación será declarada por la Administración tributaria en el correspondiente acto de liquidación, sin que dicha calificación produzca otros efectos que los exclusivamente tributarios.

3. En la regularización que proceda como consecuencia de la existencia de simulación se exigirán los intereses de demora y, en su caso, la sanción pertinente.¹⁴”

Del mismo modo, como establece WINDSCHEID, *“la simulación es declaración de una voluntad no verdadera, que se hace para que nazca la apariencia de un negocio jurídico”*, siguiendo una línea similar, para DE CASTRO, *“la simulación en el negocio existe cuando se oculta bajo la apariencia de un negocio normal otro propósito negocial; ya sea éste contrario a la existencia misma (simulación absoluta), ya sea el propio de otro tipo de negocio jurídico (simulación relativa). La declaración falsa, encubre la carencia de causa en la simulación absoluta, mientras que en la simulación relativa, la declaración falsa viene a encubrir otro negocio jurídico disimulado con causa verdadera¹⁵”*.

En conclusión, los elementos esenciales en los supuestos de simulación son:

La existencia de acuerdo previo entre las partes, acuerdo que permanece oculto a terceros; que las partes tengan una finalidad de engañar a terceros que desconocen la voluntad oculta y, por último; crear un negocio aparente, ya sea porque no existe un negocio real detrás (simulación absoluta) o porque de lo que se pretende es encubrir otro distinto al formalmente declarado¹⁶.

¹⁴ Vd., al respecto, el art. 184 de la propia LGT.

¹⁵ Vd. Comentario sobre este precepto en: Sánchez Pedroche, J. A., Blas Soria, J., Moya Calatayud, F., (2012), ‘Estudio concordado y sistemático de la Ley General Tributaria y su normativa de desarrollo’, (Disponible on line: <http://www.tirantonline.com>).

¹⁶ Más adelante, en este mismo trabajo, se desarrollará con algún detalle esta materia, relacionando estos tipos de negocios simulados con otros recogidos en la categoría genérica de ‘negocios anómalos’. Vd., además, sobre esta materia: Arana Landín, S. (2006), ‘Operaciones simuladas en el marco de reestructuraciones empresariales’, *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, 22, (Disponible on line: <http://0-experto.aranzadidigital.es>).

Para mejorar la comprensión de este concepto, sería conveniente ilustrarlo con un caso real de simulación, extraído de la práctica. Situémonos ante un procedimiento inspector en relación con el ejercicio 2007 del IRPF. Nuestro contribuyente —al que se denomina “X”—, participa al 50 por 100 en una comunidad de bienes (CB) que —se denomina “Z”—. Tanto “X” como “Z” comparten epígrafe de IAE por la actividad económica de reparaciones que dicen ejercer y cuyos rendimientos no se declaran adecuadamente. Por un lado, “X” se imputa en régimen de estimación objetiva la mitad del rendimiento obtenido por “Z”...y por otro lado, “Z” no presenta su declaración informativa de rentas atribuidas a los comuneros (modelo 184).

Según la documentación inspectora, el objeto central del expediente es determinar si “X” a través de “Z” desarrolla efectivamente la referida actividad económica de reparaciones, o bien se trata de un supuesto de simulación...

Finalmente la autoridad fiscal entiende acreditada la simulación e incoa un expediente sancionador por la infracción prevista en el 201.3 LGT (“expedición de facturas o documentos sustitutivos con datos falsos o falseados”).¹⁷.

5. LA ELUSIÓN FISCAL Y LA ECONOMÍA DE OPCIÓN

5.1 La Economía de Opción

Me gustaría comenzar, con la afirmación contenida en el Informe de la comisión para la reforma de la Ley General Tributaria de 2001, en donde se infiere que: *“ninguna ley impide al contribuyente elegir un hecho imponible en lugar de otro, ni le manda realizar un hecho imponible determinado”*¹⁸. Por tanto, como veremos más adelante, el ordenamiento permite un cierto margen de “actuación” para poder optar por las fórmulas fiscales más beneficiosas, dentro de los límites legales permitidos.

¹⁷ No dejan de tener interés los argumentos que esgrime la Administración para fundamentar la tramitación de dicho expediente, *Vd.*, al respecto, Sanz Díaz-Palacios, J.A. (2012), “La prueba de la simulación tributaria: análisis de un caso real”, 22, *Quincena Fiscal Aranzadi*, (Disponible on line: <http://0-experto.aranzadidigital.es>).

¹⁸ Citamos este extracto a través de García Novoa, *La cláusula*, p. 101. No obstante, hemos intentado – sin éxito- encontrar esta afirmación en el texto del Informe (*Vd. Comisión para el estudio y propuesta de medidas para la reforma LGT (2001), Informe para la reforma de la Ley General Tributaria*, Ministerio de Hacienda, Disponible on line: <http://www.ief.es/documentos>)

La economía de opción o “planificación fiscal”, se identifica en el ordenamiento jurídico como la búsqueda por los particulares de “ventajas fiscales” o “ahorro fiscal”. La búsqueda de fórmulas negociales más convenientes — sobretodo en relación a tributos que gravan actos o contratos o cualquier consecuencia jurídica derivada de los mismos—, será admisible siempre y cuando no se vulnere el ordenamiento jurídico¹⁹.

La facultad que se reconoce al particular de acogerse, o de elegir, las fórmulas negociales que más se ajusten a sus intereses, viene respaldada por el propio ordenamiento jurídico, los artículos 10 y 38 de la CE. Donde se garantiza la libertad personal y de contratación, así como, la libertad de organización y el margen de discrecionalidad del empresario²⁰. Sin embargo, conviene recordar aquí que no solo se reconoce esta facultad en el ordenamiento jurídico, también viene reconocida en la jurisprudencia. El propio Tribunal Constitucional — entre otras, en su sentencia 137/1996, de 31 de octubre—, menciona el “*derecho de los sujetos a planificar su actividad empresarial*” “*confiando en la legislación que se hallara vigente*”²¹. También el Tribunal Supremo, que ha calificado de economía de opción — sentencia de 30 de marzo de 1999—, “*la libertad que tienen los cónyuges para modificar su régimen económico-matrimonial[...]*permitiendo aprovecharse de una exención ejecutable ” *ope legis* ”,²². En derecho positivo, solo hemos encontrado una definición del término “economía de opción”, precisamente en el marco de una norma que persigue el establecimiento de medidas de control contra el fraude. Según Norma Foral 7/1985, de 24 de octubre, *la economía de opción sería “la posibilidad legal de que el contribuyente elija la solución más ventajosa a sus intereses contenida en el ordenamiento”*²³.

¹⁹ Vd. Sobre este tema, Alonso González, L.M. (2006), “Planificación fiscal y economía de opción”, *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, 6, (Disponible on line: <http://0-experto.aranzadidigital.es>).

²⁰ Vd. Constitución Española, de 6 de diciembre de 1978, ratificada el 27 de diciembre (BOE, núm. 311, de 29 de diciembre de 1978).

²¹ Vd. FJ.2º. Sobre la materia, consúltese el interesante trabajo de Ferreiro Lapatza, J.J. (2001), “Economía de opción, fraude de ley, sanciones y delito fiscal”,8, *Quincena Fiscal Aranzadi*, (Disponible on line: <http://0-aranzadi.aranzadidigital.es>).

²² A ella remite el FJ. 3º de la SAP-Madrid (Sección 11º), 204/2009 de 5 mayo (JUR 2010\269508), que resumiendo pronunciamientos previos afirma: “*d) La Sala considera que no existe “fraus legis”, sino simple economía de opción, pues de una parte el Código Civil deja absoluta libertad a los cónyuges para modificar su régimen económico matrimonial, pudiendo acordar la disolución de la sociedad legal de gananciales, constante matrimonio, cuando les convenga, y de otra parte el artículo 106.1.a) de la Ley 39/88, reguladora de las Haciendas Locales, declara exentas del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos las adjudicaciones de los bienes gananciales, permitiendo aprovecharse de una exención ejecutable “ope legis”, aunque por el discutible uso de los conceptos tributarios exención en lugar de no sujeción) se produzca la exoneración total del incremento de valor originado desde que la sociedad legal de gananciales adquiriera los terrenos hasta el momento de su adjudicación a uno de los cónyuges por la disolución de la sociedad conyugal”.*

²³ Vd. Norma Foral 7/1985, de 24 de octubre, de Régimen Fiscal de Determinados Activos Financieros (Bizkaia),(BOB, núm. 255, de 8 noviembre 1985), en cuya Exposición de Motivos se puede leer: “*La economía*

La facultad de utilizar “economías de opción” podemos abordarla desde dos distintos puntos de vista: Uno de ellos, desde la perspectiva del ordenamiento jurídico, porque la configuración del sistema fiscal llevada a cabo por la normativa tributaria, permite al sujeto pasivo utilizarla en su provecho. Desde la perspectiva del contribuyente, la actividad del particular que se centra en “sujetarse” a la ventaja fiscal más favorable, sin vulnerar el ordenamiento tributario.

No obstante, conviene diferenciar entre las economías de opción otorgadas expresamente por el ordenamiento y las denominadas “opciones fiscales”. Entendiendo estas últimas como la facultad del obligado tributario de acogerse a diferentes “situaciones jurídicas” que configuran su “régimen tributario”, lo que también se ha denominado su “forma de contribuir”. Siendo objeto de las mismas, las elecciones “puramente tributarias” contenidas en la ley fiscal. Estas “opciones fiscales” en ningún momento van a recaer sobre posibilidades de configuración de negocios con incidencia fiscal o fórmulas negociales que se eligen por motivos fiscales.

Las economías de opción no solo surgen mediante preceptos expresamente tipificados por la ley, sino que, también surgirán en circunstancias en las que el ordenamiento no ofrece de modo expreso y taxativo diversas vías y posibilidades de tributación. Son supuestos en los que las alternativas aparecen de modo mucho más sobreentendido.

Por último, conviene resaltar las denominadas “economías de opción implícitas” que surgen de la indeterminación de la norma. Cuando el legislador no tipifica determinada manifestación de riqueza gravable, o delimita defectuosamente algunos hechos imposables, de tal forma que al no estar expresamente gravada determinada situación de hecho, el contribuyente lo aprovecha a su libre albedrío, decidiendo acogerse al régimen fiscal más favorable a sus intereses.²⁴

de opción, es decir, la posibilidad legal de que el contribuyente elija la solución más ventajosa a sus intereses contenida en el ordenamiento tributario unida al dinamismo del mercado financiero, continuamente renovado, han motivado la aparición de nuevos activos financieros, muchos de los cuales han quedado al margen de los sistemas de control existentes en las normas tributarias”.

²⁴ Vd. El comentario que aparece sobre éste concepto en: Sánchez Huete, M.A., (2010), “Hacia una planificación fiscal socialmente responsable. La planificación ultrafiscal”, *Quincena fiscal Aranzadi*, 7, (Disponible on line: <http://0-experto.aranzadidigital.es>). Igualmente, sobre planificación y economías de opción, Vd. Ferreiro, “Economía de opción, fraude de ley, sanciones y delito fiscal”.

5.2 Delimitación entre la Economía de Opción y la Elusión

Partiendo de una afirmación bastante simplista, la economía de opción termina donde efectivamente comienza la elusión tributaria. Como señala PISTONE, *“la labor de delimitación de estas dos figuras es una tarea complicada y dependerá de los límites fijados en cada ordenamiento tributario al interpretar y aplicar sus propias normas tributarias”*²⁵.

La definición habitual del concepto “elusión” se caracteriza por aludir a una finalidad perseguida por las partes que se puede lograr a través de diversos medios, y que tiene como fin la obtención de un ahorro fiscal, mediante una conducta consistente en evitar que se produzca el hecho imponible, desde la actuación negocial de los particulares. Como se observa, hasta ahora coincide con la economía de opción.

Sin embargo, a la hora de intentar determinar si estamos ante un supuesto de economía de opción o, caso contrario, ante la elusión, nos podemos fijar en los siguientes aspectos:

En primer lugar, en el llamado “hecho no gravado”. Señalaremos, de antemano, que la evitación del hecho imponible —a través de la economía de opción o a través de la elusión— no es la única acción posible en la búsqueda del ahorro fiscal, sino que existen otras “fórmulas” como, por ejemplo, acogerse a supuestos menos gravosos.

El problema principal que debemos plantearnos, es saber qué efectos tiene la no tipificación de un hecho, acto o negocio jurídico, en aras de determinar si estamos o no, ante un supuesto de economía de opción o ante un acto de elusión. Por tanto, en función de lo que SIMÓN ACOSTA considera como “silencio con sentido propio”, se entenderá que el no tipificar un determinado hecho, acto o negocio, lo que da a entender es que si el particular se ajusta a uno de esos actos no tipificados no incurrirá en ningún tipo de ilegalidad, entendiendo que estas “lagunas jurídicas” están bajo conocimiento del legislador. Junto a estos silencios legislativos con “sentido propio”, este mismo autor nos habla de otra tipología de silencios legislativos, nos referimos a aquellos que son “defecto de ley”, definiéndolos como aquel silencio de la norma que “no desarrolla los fines objetivos del ordenamiento, pero tampoco se aparta de ellos”. Calificando estos último como “defectos de técnica legislativa”.

²⁵ Vd. García Novoa, *La cláusula*, p.122.

Concluyendo que los particulares, podrán acogerse a éstos silencios de ley, “adaptándolos” a su actividad económica.²⁶

En segundo lugar, la realización del “hecho no gravado” ha de ser real, válida y lícita. La constatación de estos tres requisitos, excluirá que estemos ante un supuesto de elusión, admitiendo así, en este sentido, la economía de opción. Por tanto, si el negocio no gravado aparece tipificado en el ordenamiento civil o mercantil, teniendo como causa lícita la “causa típica”; o si el particular acude a un “negocio atípico” pero posible — es decir, no tipificado, teniendo como causa los modelos causales referidos en el artículo 1274 del Código Civil—; en cualquiera de estos casos, no se puede hablar de elusión, pero sí de economía de opción, al elegirse el negocio en cuestión por motivos fiscales.

En tercer lugar, hablaremos de la búsqueda del “hecho no gravado” a través de un negocio anómalo.

Para DE CASTO, esta categoría de negocio estará formada por cuatro tipos: “*Los llamados negocios indirectos, los negocios en fraude de ley, los negocios fiduciarios y los negocios simulados*”²⁷. Tratándose de situaciones en las que el negocio no gravado, supone una deformación de otro negocio, o actividad económica, que sí puede estar gravado, con la idea de escapar de su regulación normal.

Cuando el hecho o acto no gravado se persigue a través de un negocio indirecto²⁸, nos encontraremos ante un negocio real —por tanto, querido por las partes—, pero pretendiendo alcanzar unos fines que normalmente se consiguen con otro negocio. DE CASTRO, llegó a afirmar que, con el negocio indirecto lo que se pretende es vaciar de contenido la causa del contrato.

En el supuesto de que, el “negocio indirecto” sea un negocio con causa real y válida y al que las partes acuden porque, el negocio típico no puede abarcar los motivos que se pretenden alcanzar, la Administración tributaria deberá aceptarlo. Si la Administración apreciara la inexistencia de causa, habrá que tener en cuenta la “causa del negocio simulado”, por tanto, habrá otra causa que es la que estará presente en el contrato que verdaderamente se quiso realizar.

²⁶ *Vd. Casado Ollero, G. et al.(1989) Cuestiones tributarias prácticas, Madrid, La Ley, 1989, p.127.*

²⁷ Citado por García Novoa, *La cláusula*, p. 131

²⁸ Los negocios indirectos, junto a los demás negocios anómalos, serán objeto de un análisis posterior, dentro de este mismo trabajo.

Llegados a este punto podemos deducir que, estaremos ante una simulación —recogida en el art. 16 LGT antes mencionado— o, ante el supuesto de conflicto recogido en el art. 15 de la LGT.

Al declarar nula o inexistente la causa del contrato, como recuerda DE CASTRO, no hay razones convincentes para considerar esta categoría de negocio anómalo en algún tipo de supuesto de elusión. Por lo que, la mayoría de los “negocios indirectos” son en realidad “supuestos” de economía de opción.

Analicemos ahora lo que ocurre cuando, en nuestra búsqueda de un acto o hecho no gravado, lo hacemos recurriendo al negocio fiduciario.

No existe precepto legal específico que regule el negocio fiduciario. Se construye, básicamente, en torno a la autonomía de la voluntad (art. 1255 C.C.), y la abstracción de la causa (1277 C.C). No obstante, sí que ha sido objeto de consideración en la jurisprudencia, que puede aportarnos algunas definiciones útiles:

- “El negocio fiduciario consiste en la atribución patrimonial que uno de los contratantes, llamado fiduciante, realiza a favor de otro, llamado fiduciario, para que éste utilice la cosa o el derecho adquirido, mediante la referida asignación, para la finalidad que ambos pactaron, con la obligación de retransmitirlos al fiduciante o a un tercero cuando se hubiera cumplido la finalidad prevista” (S. del Tribunal Supremo de 4 de julio de 1998).

- “Se caracteriza por el uso de un medio indirecto y fuera de los cuadros típicos de la ley para obtener un resultado que pudo ser logrado por la vía directa del préstamo con afianzamiento. Negocio en virtud del cual una persona (fiduciante) transmite la plena propiedad de una cosa o derecho a otra distinta (fiduciario) para garantizarle el pago de una deuda, con la obligación por parte de ésta de transmitirlo a su anterior propietario cuando la obligación garantizada se haya cumplido (“pactum fiduciae”)” (S. del Tribunal Supremo de 6 de julio 1992)

- “Aquel convenio anómalo en el que concurren dos contratos independientes, uno, real, de transmisión plena del dominio, eficaz “*erga omnes*” y otro, obligacional, válido “*inter partes*”, destinado a compeler al adquirente a actuar de forma que no impida el rescate de los bienes cuando se dé el supuesto obligacional pactado” (S. del Tribunal Supremo de 19 de junio de 1997; en el mismo sentido, S. de 9 de diciembre de 1981).

Conviene matizar un par de aspectos en este sentido, lo primero que tenemos que saber es que, el negocio al que nos referimos puede utilizarse para obtener resultados que caen dentro

del ámbito de otras figuras jurídicas y de este modo ser considerado como una categoría del negocio indirecto. En segundo lugar, puede consistir en un artificio “carente de sentido propio” lo que puede asemejarlo, desde este punto de vista, al negocio simulado.

Se entiende que, en el negocio fiduciario no puede considerarse que la transmisión entre en fiduciante y el fiduciario, sea una mera transmisión; entendiéndose, por tanto, que el fiduciario es siempre el adquirente del bien. Teniendo como ejemplo paradigmático, el caso de las normativa del Impuesto sobre transmisiones patrimoniales y los actos jurídicos documentados. Por tanto, se concluye que, como no se demuestra que el negocio fiduciario envuelve un fraude de ley y por consiguiente, se dota de efectos jurídicos al negocio fiduciario, no entraría en la categoría de la denominada elusión fiscal.

Podemos recurrir también, en nuestra búsqueda de un acto o negocio no gravado a otra categoría de negocio anómalo conocida como “negocio simulado”. A partir de aquí, es en donde la elusión fiscal se manifiesta sin problema alguno. En las distintas modalidades de simulación —ya sea el caso de la simulación absoluta o la relativa, como veremos en el próximo capítulo— la causa aparente se manifiesta en el contrato, resultando siempre necesario que exista una divergencia entre la voluntad interna de las partes y la declarada. La simulación es uno de los instrumentos más habituales de la elusión fiscal como hemos matizado anteriormente.

El supuesto más característico de elusión es el que se da en el caso de la simulación relativa, al entender que se crea un negocio simulado para encubrir la verdadera realidad situada en el negocio disimulado. El “negocio simulado”, o sus consecuencias jurídico-económicas, no estarán gravadas o tendrán un gravamen inferior al del negocio disimulado.

Frente a la cuestión de qué tendría que hacer la Administración tributaria ante un supuesto en el que se simule una determinada realidad —consistente en un hecho o negocio no gravado— la respuesta podría ser que la Administración tributaria determinara la nulidad del negocio simulado y aplicara el negocio disimulado, que es válido si reúne todos los requisitos legales, entre ellos, una causa verdadera y lícita.

Por último, también existe la posibilidad de recurrir a un cuarto tipo de negocio anómalo para realizar el hecho o negocio no gravado, nos referimos al “negocio en fraude de ley”. Empezaré con las siguientes afirmaciones:

Por un lado, el negocio en fraude se sitúa entre el límite que separa la economía de opción y el negocio simulado entendiéndose éste último como el ejemplo de elusión por excelencia.

Por otro lado, mediante los intentos de distinguir entre la simulación y el fraude de ley se establece finalmente que, son dos figuras que difieren en que, una de ellas se basa en una actividad aparente o ficticia (negocio simulado) y, la otra, en una actividad real y, por lo tanto, querida por las partes. Aun así se infiere, como señala PALAO TABOADA que, la expresión “efectivamente querido por las partes” que aparece en los supuestos de fraude de ley, no responde a la realidad. Ya que según este autor, lo que las partes quieren es el resultado económico perseguido, que es el “típico” de otro negocio distinto. Y ello supone en cierto modo, una apariencia como en la simulación. Tanto la simulación, como el fraude de ley, se basan en razones similares para considerar que, ante un negocio o acto no gravado, utilizando uno de éstos dos tipos actuaciones anómalas, estaríamos claramente ante alguna forma o circunstancia elusiva. Descartando, en este caso, la economía de opción que, como dijimos, no se basa en ninguna deformación de la causa contractual, como ocurre con las anteriores figuras mencionadas en éste apartado²⁹.

5.3 Medidas para combatir la elusión fiscal

Cuando hablamos de medidas contra la elusión fiscal, estamos haciendo referencia a la actividad de los poderes públicos en la concreción de lo que podríamos denominar “deficiencias” del ordenamiento jurídico, así como en intentar regular el plano negocial de los particulares, en tanto que su actividad tenga trascendencia tributaria. Como señala ROZAS VALDÉS, *“la actividad de los poderes públicos incluiría por un lado, las llamadas técnicas o medidas de política legislativa, y por otro lado, se situaría las medidas en “fase aplicativa”; aquellas que se utilizarían para actuar contra las concretas manifestaciones singulares de elusión y que serían responsabilidad de la administración”*³⁰.

Respecto a las medidas que podría adoptar el legislador en su lucha contra la elusión, nos podemos encontrar que a veces lo que intente sea dotar al ordenamiento de un diseño que reduzca las posibilidades de realizar actuaciones elusivas; pero también podrá optar por dotar a la Administración de potestades genéricas o específicas para atajar los comportamientos elusivos de los particulares. Ésta última opción, es la que mejor se adapta a lo que hemos denominado “medidas antielusivas”, o medidas cautelares para prevenir el fraude.

²⁹ Vd. el autor citado en García Novoa, *La cláusula*, pp. 164-174

³⁰ Rozas Valdés, J.A. (1993), ‘El Derecho Tributario ante el Fraude de Ley’, 223, *RDFHP*, pp. 80-82

Tras estas breves apreciaciones, desarrollaremos el análisis de algunas medidas o actuaciones legislativas tendentes a prevenir el fraude, y que merecen ser tratadas.

5.3.1 Las medidas antielusión en sede legislativa

El primer instrumento de prevención contra la elusión, sería lo que se ha denominado “hecho imponible genérico”, tal como los denomina SAINZ DE BUJANDA, “*serían aquellos hechos configurados por las normas “con rasgos genéricos”; entendiéndolos como aquellos en que la ley detalla “algunas de las modalidades más comunes en que dicho presupuesto puede configurarse, pero no siempre todas*”³¹“.

El problema que resuelve esta práctica legislativa es que, la obligación tributaria principal nacerá siempre que se produzca algún hecho que quede comprendido en el supuesto general configurado por la norma, aunque el hecho en cuestión no pueda identificarse con ninguna de las individualizaciones concretas del presupuesto señaladas expresamente en la ley³².

Este “hecho genérico” al que se refiere SAINZ DE BUJANDA, no puede ser considerado como fórmula antielusiva, sino que representa una “saludable” alternativa del legislador a la hora de definir los tipos tributarios. Sin embargo, ésta técnica de establecer “tipos genéricos”, se excluye frecuentemente porque se considera que atenta contra la seguridad jurídica y, al mismo tiempo, contra las exigencias de tipicidad que imperan en el Derecho Tributario.

El segundo instrumento de prevención contra las actuaciones elusivas, estará comprendido en lo que se ha denominado “hecho imponible complementario”— también denominados “subrogatorios” o “suplementarios”—. Como señala Xavier, ésta medida es “*la expresión más importante de la tipicidad tributaria en sede legislativa*”³³“. Para BLUMENSTEIN, “*el presupuesto de hecho complementario existe cuando una vez definido el hecho imponible, se prevé, ante la eventual concurrencia de determinadas circunstancias en su realización, otro presupuesto de hecho “cuya integración debe tener los mismos efectos jurídicos” que la realización del hecho imponible típico*”³⁴“. Por lo tanto, el hecho imponible “subrogatorio”

³¹ Vd. Sainz De Bujanda, F. (1965), “Análisis jurídico del hecho imponible”, 69, *RDFHP*, p. 849.

³² García Novoa, *La cláusula*, p.175-208.

³³ Xavier, A.(1974), *Manual de Derecho Fiscal*, Lisboa, Faculdade de Direito, pp. 122-123. (Citado por García Novoa, *La cláusula*, p. 181).

³⁴ Blumenstein, E., (1954), *Sistema di Diritto delle imposte*, Milano, Giuffrè Editore, p. 26. (Citado por García Novoa, *La cláusula*, p. 182).

solo tendrá sentido en función de la tipificación anterior, guardando así, una cierta relación entre los dos supuestos de hecho tipificados.

Para concluir con éste subapartado, conviene descartar todos los hechos imponibles complementarios que pueden ser considerados como “ficciones” al entender que “desfiguran la realidad”. Esa última tipología de hechos imponibles serán, en mayor medida, aquellos que toman como presupuesto un elemento económico como la renta. Distintos, serán aquellos hechos imponibles complementarios que gravan singulares actos o negocios jurídicos.

Los hechos imponibles complementarios tampoco podrán ser considerados como verdaderas medidas de lucha contra la elusión fiscal, puede entenderse también que se atenta contra la seguridad jurídica del contribuyente.

En tercer lugar, nos encontramos en la lucha contra la elusión, con lo que se ha denominado el “recurso a las presunciones legales y ficciones”.

Las presunciones legales —que se formulan en la fase de elaboración de las normas, contenidas y reguladas en ellas— se definirán, como señala ESEVERRI MARTINEZ, “*como aquellas consistentes en la creación de una verdad formal a través de la ley, teniendo como fin relevar a la Administración de la prueba en el ámbito de la gestión de los tributos*”³⁵.

Para FALCÓN Y TELLA, “*las presunciones legales se desenvuelven en el terreno probatorio y, por ello; “deben distinguirse de las normas tributarias configuradoras del hecho imponible” como pueden ser, los hechos complementarios*”³⁶.

Por tanto — GONZALES GARCÍA y PEREZ DE AYALA, al igual que ESEVERRI MARTINEZ—, “*el recurso a la presunción como mecanismo destinado a facilitar la prueba o, simplemente para excluirla, enlaza con el objeto específico de estas presunciones para hacer frente a la elusión tributaria, especialmente, si tienen carácter absoluto*”³⁷. En éste sentido, permitirán a la Administración la reconsideración de ciertos actos, hechos o negocios desarrollados por los particulares sin tener que probar que tales comportamientos lo han sido en fraude de ley.

³⁵ Vd. Eserverri Martínez, E., (1995), *Presunciones legales y Derecho Tributario*, Madrid, IEF- Marcial Pons, en especial pp. 9 y 30. Igualmente, González García, E. y Pérez de Ayala, J.L. (1992), “Presunciones y ficciones en materia tributaria”, 61, *Crónica Tributaria*, pp. 47-60

³⁶ Falcón y Tella, R.,(1992) “Cuestiones normativas y cuestiones de prueba en Derecho Tributario”, 61, *Crónica Tributaria*., p. 33.

³⁷ Vd. Comentario sobre esta problemática en: García Novoa, *La cláusula*, pp. 189-191.

Sin embargo, las presunciones legales, como dicen GONZALEZ GARCÍA y PEREZ DE AYALA, no pueden utilizarse como instrumento único de la lucha contra el fraude, “porque no cumplen con la función de Derecho Tributario material consistente en el establecimiento de un nuevo hecho imponible, misión que incumbe a las ficciones”

Siguiendo la línea de la doctrina mayoritaria, las ficciones son disposiciones configuradoras del tributo, por lo tanto, son normas sustantivas dotadas de una peculiaridad, ya que en su proceso creativo de ordenación jurídica se prescinde de la realidad. O, como dice PÉREZ DE AYALA, la norma se aparta de la realidad o la crea, inventándose términos que no existían antes de su intervención. En éste sentido, se atribuye la condición de verdadera a una situación que materialmente no tiene necesariamente que ser tal, por tanto; supone no indagar la realidad material.

En efecto, para ir concluyendo conviene resaltar que las ficciones sirven para que la norma tributaria que no desea asumir la realidad económica que le rodea, “cree” o “finja” su propia realidad. Y, como ha señalado el Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea, en el caso “Molenheide” —Sentencia de 18 de diciembre de 1997—, ninguna medida que tenga como finalidad evitar la elusión fiscal debe ir más allá de lo que es estrictamente necesario para lograr dicho fin. Lo que, viene a suponer según se infiere, que se rechazará cualquier presunción o ficción con finalidad antielusoria en la que se detecte vulneración de la “prohibición del exceso”³⁸.

5.3.2 Las medidas en relación con los convenios internacionales y el Derecho comunitario

Al hablar de la elusión o fraude fiscal en el ámbito internacional o comunitario, es necesario plantear algunas diferenciaciones. Por un lado, habría que hacer mención a aquellas situaciones en las que la elusión es fruto de un “abuso de derecho” de las normas de Derecho comunitario originario, que regulan y amparan las libertades comunitarias.

En un sentido más genérico, se puede catalogar como elusión o fraude internacional todas aquellas situaciones caracterizadas por la implicación de un ordenamiento extranjero, y que en

³⁸ La sentencia se refiere a una norma belga que establece la posibilidad de trabar embargo preventivo contra saldos pendientes de devolución en concepto de IVA, en caso de que existieran indicios fundados de que las declaraciones de años anteriores contuvieran datos inexactos.

un sentido práctico vienen a suponer el “aprovechamiento con fines de ahorro fiscal de las diferencias existentes entre los distintos ordenamientos nacionales³⁹“. Y, por lo tanto, en una evitación de la territorialidad, en sentido material del tributo. Lo que ROSEMBUJ, denomina “*regímenes fiscales preferenciales, instrumentos de la llamada elusión de Estado; en especial el recurso a los “paraísos fiscales” o áreas de baja tributación*⁴⁰“.

Los estados reaccionan antes dichas “elusiones internacionales” implementando en los ordenamientos nacionales, las llamadas “cláusulas especiales” de Derecho interno.

Pero, se observa que las situaciones que mejor se adecuan a la “elusión fiscal”, en el plano internacional o supranacional, son aquellas en las que la norma a través de la cual se aprovecha una ausencia de regulación o que sirve de referencia para el “abuso”, tendrá que ser una norma de Derecho supranacional. Entendiendo por “abuso” la utilización incorrecta de un Convenio entre dos Estados distintos, por parte de residentes de un tercer Estado, para acceder a unas ventajas fiscales a las que, de ordinario, no tendrían derecho.

Para ir concluyendo, conviene aclarar que, existen multitud de problemas a la hora de establecer la disposición que ha de aplicarse en caso de que puedan entrar en conflicto una norma de Derecho Comunitario y la de Derecho interno de los distintos países miembros. Un contribuyente puede estar “protegido” desde la aplicación de una cláusula interna del Estado al que quiera adherirse y, al mismo tiempo, estar incurriendo en una conducta que se considere vulnera una previsión de carácter supranacional.

No obstante, se ha de hacer una valoración previa de cada concreta medida antielusoria para después, contrastarla con la medida o solución adoptada por el Convenio supranacional. Pero, según la doctrina mayoritaria, tendrá obviamente prioridad la cláusula contenida en una norma internacional en cuanto, a las medidas adoptadas para combatir la elusión en el plano supranacional. Las cláusulas internas propias del ordenamiento de cada Estado, quedarían así relegadas⁴¹.

³⁹ García Novoa, *La cláusula*, pp. 197-208.

⁴⁰ Rosembuj, T., (1999), “La competencia fiscal lesiva”, *Impuestos*, t. I, p. 185. (Disponible on line: <http://0-laleydigital.laley.es>)

⁴¹ Sobre esta materia *Vd. Zornoza Pérez, J.J. (2010), “Interpretación y aplicación de las normas en el contexto del Derecho tributario internacional”, Actualidad Jurídica Aranzadi*, 800, (Disponible on line: <http://0-experto.aranzadidigital.es>).

5.3.3 Las medidas antielusión en sede de aplicación del tributo

Tal como señaló GIANNINI, M.S., “el proceso aplicativo de la norma tributaria constituye una demostración efectiva del poder impositivo del Estado”. En palabras de este mismo autor, “la función administrativa consistiría en la conversión de la palabra de la Ley en actos prácticos⁴²”.

Por tanto, el intento de la Administración Tributaria de enfrentarse a los actos que con carácter general podemos denominar “elusorios” — por la vía de la actividad interpretativa y calificadora—, puede catalogarse como un modo atacar la elusión a través de las potestades ordinarias para aplicar el sistema tributario.

Sin embargo, cabe cuestionarse que la interpretación o aplicación de la norma sean auténticas medidas antielusorias. Puesto que, no se estaría disponiendo ningún “agere licere” específico para evitar los negocios de los particulares con ánimo elusorio.

Por ello, se concluye que salvo cuando se dote a la Administración de auténticas potestades extraordinarias para, por ejemplo recalificar, interpretar las normas de acuerdo con su finalidad económica o aplicar el tributo por analogía, o para, desconocer los actos o negocios realizados con fines elusorios, podríamos hablar de una verdadera “medida” contemplada por la ley, con la finalidad de evitar la elusión del tributo⁴³.

5.3.3.1 La interpretación de la norma tributaria

Según MARTÍN RETORTILLO, entendemos por interpretación: “*la tarea concreta, dentro del proceso aplicativo del Derecho, de atribuir sentido a las normas que se han de aplicar*”⁴⁴. Y, según como dice SEILER, “*la finalidad de la interpretación es superar la distancia entre el texto legal y el caso concreto*”⁴⁵.

Las reglas de interpretación de la norma tributaria deben ser similares al resto del ordenamiento. Lo que se está queriendo decir es que se debe acudir a criterios jurídicos, es decir, a métodos de interpretación que entiendan que las disposiciones fiscales no utilizan los términos técnicos procedentes de otras ramas del Derecho en un sentido diferente al

⁴² Giannini, A.D., (1965), *Istituzioni di Diritto Tributario*, Milano, Giuffré Editore, p. 150 (Citado por García Novoa, *La cláusula*, p. 208).

⁴³ *Vd.* García Novoa, *La cláusula*, pp. 208-211

⁴⁴ *Vd.* Martín Retortillo, ‘La interpretación de las normas según la Ley General Tributaria’, p. 347.

⁴⁵ Citado por García Novoa, *La cláusula*, p. 212.

estrictamente jurídico. La exigencia de interpretar la norma tributaria después acudiendo exclusivamente a criterios jurídicos, no significa que el aplicador de las normas tributarias al interpretar los términos contenidos en las disposiciones fiscales, no deba buscar el verdadero significado de los ismos. Por lo tanto, en la búsqueda del verdadero significado de los conceptos contenidos en las leyes fiscales, se puede ir más allá de lo expresamente manifestado en su momento por el legislador. De modo que, el resultado sea lo que se conoce como “interpretación extensiva”.

De este modo, el artículo 12.2 LGT señala que: “en tanto no se definan por el ordenamiento tributario, los términos empleados en sus normas se entenderán en su sentido jurídico, técnico u usual”.

No obstante, se llega a la conclusión de que la interpretación y la calificación “interactúan” entre sí “en cuanto fases de una única operación jurídica de delimitación de la trascendencia tributaria de una determinada conducta “. Por eso, la labor interpretadora sin la actividad calificadora no constituye un instrumento frente a la llamada “elusión” fiscal, salvo que el propio ordenamiento habilite fórmulas de interpretación que estén preordenadas a llevar a cabo una recalificación de los actos, hechos o negocios jurídicos de los particulares.

De ésta forma, se favorece la flexibilidad interpretativa y, al mismo tiempo, prevalece la sustancia económica frente a la forma jurídica adoptada. Un ejemplo de esta corriente es la llamada “interpretación económica”— originariamente conceptuada en Alemania— o, las fórmulas de los ordenamientos anglosajones que responden a la regla de “substance over form” o predominio de la sustancia sobre la forma⁴⁶.

5.3.3.2 Calificación

Podemos entender la “calificación” como el conjunto de operaciones que se realizan, por parte de los aplicadores del Derecho, con el fin de analizar desde el punto de vista jurídico aquellas situaciones o circunstancias del mundo real que pueden ser incluidas en los supuestos de hecho de la norma.

Según PALAO TABOADA, “calificar consiste en poner una etiqueta a un acto o negocio, establecer a qué tipo normativo corresponde⁴⁷”

⁴⁶ Vd. García Novoa, *La cláusula*, pp. 212-234.

⁴⁷ Citado por García Novoa, *La cláusula*, p. 234.)

Por tanto, como vimos anteriormente, la interpretación, la fijación y la calificación de hechos, en permanente interacción con la norma, constituyen una fase previa e imprescindible del proceso de aplicación del Derecho objetivo.

Sin embargo, se observa que en el ámbito tributario la calificación de hechos, plantea problemas que no derivan de la concurrencia de condiciones especiales en la norma tributaria, sino que, en primer lugar, el sujeto “calificador”, que es la Administración Tributaria, procede a calificar dotada de especiales facultades que para esta labor le atribuye la ley.

En segundo lugar, las especificidades de la calificación fiscal radican en los hechos a calificar. Entendiendo como “hechos a calificar”, las circunstancias del mundo real de carácter objetivo o personal, aunque también, se observa que éste objeto a calificar podrá ser un “hecho imponible”, es decir, un “elemento fáctico” indicativo de riqueza y con un sustrato económico.

El estudio de la calificación dentro de los mecanismos para combatir la elusión, se centra en el hecho imponible. Porque la elusión, en su versión más genuina consiste en evitar la realización del hecho imponible, lo que puede tener lugar a través de manipulaciones negociales. Por lo tanto, las disposiciones relativas a la calificación, tendrán como finalidad, según señala RUIZ TOLEDANO: *“que las maniobras dirigidas a eludir el tributo tratando de manipular las formas o negocios jurídicos para que no se incluyan en el hecho imponible sean estériles, ya que la Administración atenderá a la verdadera naturaleza jurídica del presupuesto de hecho con independencia de la forma o denominación utilizada por las partes o los defectos que puedan afectar a su validez”*⁴⁸.

Por consiguiente, no podría extender su potestad calificadora a la verificación de la validez de los negocios gravados, ya que, si lo hiciera estaría “invadiendo” el campo de actuación correspondiente a los tribunales de lo civil.

De hecho, no habría que interpretar esta regla de manera estricta, porque supondría olvidarnos de que la elusión también puede consistir en la evitación del presupuesto de hecho de otras obligaciones y, sobre todo, evitación del presupuesto de hecho de las retenciones o ingresos a cuenta.

⁴⁸ Ruiz Toledano, J.L.(1998) *El fraude de ley y otros supuestos de elusión fiscal*, Valencia, CISS, p. 106.

La potestad de calificación se atribuye a la Administración tributaria en el art. 13 LGT, disponiendo que el tributo se exigirá con arreglo a la naturaleza jurídica del hecho, acto o negocio realizado⁴⁹.

Sin embargo, en cuanto a la validez del acto o negocio gravado que recoge el art. 13 LGT, no debe entenderse como limitación a la Administración en sentido estricto, porque como dice FERREIRO LAPATZA, *“llevaría a la Administración a calificar actos o negocios jurídicos realizados por los administrados de acuerdo con los elementos del “hecho-negocio jurídico” declarado, aunque éstos no se correspondan en absoluto con la realidad”*⁵⁰.

Uno de los temas más importantes, en relación con el art. 13 LGT, es saber si la Administración en función de este artículo, califica los hechos jurídicos antes calificados por los particulares, es decir, los “recalifica” o simplemente, la actuación llevada a cabo por los particulares no se considera como una calificación previa.

En cuanto a esa problemática de la recalificación, se entiende que, debido al fenómeno denominado masificación, las relaciones entre el sujeto pasivo y la Administración han sufrido una profunda transformación. En la medida en que se confía a los particulares tanto la aplicación de la ley, como la cuantificación y cumplimiento espontáneo de las obligaciones tributarias, quedando en manos de la Administración la función de integrar la actuación de los particulares para regularizarla o sancionarla.

No obstante, la “recalificación” llevada a cabo por la Administración, entendida como mecanismo para luchar contra la elusión, es generalmente rechazada por muchos autores como PALAO TABOADA y RUIZ TOLEDANO, por entender que no respeta ciertos límites. Por tanto, la calificación ha de hacerse desde la ley y con los límites que impone la misma.

Para concluir, la actividad calificadora del art. 13 LGT, no es en sí misma un instrumento de evitación de la elusión, aunque el uso normal de las potestades aplicativas del tributo pueda llevar a éste efecto.

⁴⁹ Sobre el alcance de las facultades de la Administración en la tarea calificadora, *Vd. Falcón y Tella, R., (2013), “La Inspección no puede sustituir las calificaciones que corresponden a la junta general o a la autoridad administrativa o judicial: STS 11 febrero 2013.”*, 10, *Quincena Fiscal Aranzadi*, (Disponible on line: <http://0-experto.aranzadidigital.es>).

⁵⁰ Ferreiro Lapatza, J.J., ‘Economía de opción, fraude de ley, sanciones y delito fiscal’, nota 22.

5.3.3.3 Analogía

Se entiende por analogía, aquella actividad del aplicador de la norma que, en su proceso de verificación acerca de si un determinado supuesto de hecho del mundo real se incluye en la descripción normativa del hecho imponible, constata la inexistencia de una norma específica para ese supuesto de hecho y recurre a una norma diferente⁵¹.

Por lo tanto, se aplicará la norma tributaria a un supuesto de hecho no regulado en la misma en función de la semejanza que guarda con el hecho que sí lo está, lo que se denomina “analogía legis”⁵².

No debe entenderse sin embargo que el ordenamiento tributario posea una “laguna”, en el sentido de que se aplicará la norma a los supuestos no tipificados en la misma pero que guarden alguna relación de semejanza con los que sí lo estén. Es lo que denominaron TIPKE y LANG como, “*“vacíos legales conscientes” en los que hay que presumir que, el “no gravamen” es querido por el legislador*”⁵³“.

Para terminar, se concluye que, no cabe aceptar la analogía cuando la misma suponga la determinación del gravamen de un acto o hecho no expresamente previsto por la norma tributaria y, no es posible tampoco, habilitarla como mecanismo para enfrentarse a la elusión fiscal. Por lo tanto, no resulta técnicamente posible la lucha contra la elusión a través de las técnicas interpretativas ordinarias, que son las únicas admisibles en el ordenamiento tributario de un Estado de Derecho.

⁵¹ La LGT, prohíbe la analogía en los siguiente términos: “*No se admitirá la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible, de las exenciones y demás beneficios o incentivos fiscales*” (art.14). Pero la admisión o no de esta práctica en Derecho tributario no ha sido un tema pacífico en la doctrina. Son objeto de controversia cuestiones como el fundamento y ámbito de esta restricción legal o la mera posibilidad de utilizar pensamiento analógico en esta parcela del ordenamiento. *Vd. sobre el tema: Marín Benítez, G. (2012) “La analogía en Derecho tributario: tópicos, controversias y algunas reflexiones críticas”, Revista de Contabilidad y Tributación, 350, 97-138. Igualmente, siguientes trabajos: Báez Moreno, A. (2010), “Algunas reflexiones sobre la prohibición de analogía en Derecho Tributario” y Villar Ezcurra, M. (2010) “La analogía en la aplicación de las normas tributarias”, en Arrieta Martínez de Pisón, J., Collado Yurrita, M.A. y Zornoza Pérez, J.J. [dirs.], (2010), *Tratado sobre la Ley General Tributaria: Homenaje a Álvaro Rodríguez Bereijo*, Vol.I, Pamplona, Aranzadi, pp. 453- 471 y pp. 473-485.*

⁵² García Novoa, *La cláusula*, pp. 250-258.

⁵³ Citado por García Novoa, *La cláusula*, pp. 252.

5.3.4 Cláusulas Antielusorias generales y particulares o específicas

Las llamadas cláusulas antielusivas⁵⁴ pueden definirse, de modo muy genérico, como estructuras normativas cuyo presupuesto de hecho aparece formulado con mayor o menor grado de amplitud, y al cual se ligan unas consecuencias jurídicas que consistirán en la asignación a la Administración de unas potestades consistentes en desconocer el acto o negocio realizado por las partes con ánimo elusorio o a aplicar el régimen jurídico-fiscal que se ha tratado de eludir.

Las cláusulas antielusorias se pueden clasificar, según el grado de detalle en que aparece formulado su presupuesto de hecho, en “cláusulas generales”, de expresión abierta y abstracta, y previstas para aplicar a un número indefinido de casos; y las denominadas “cláusulas específicas” o *ad hoc*.

Sin embargo, se puede detectar también la existencia de fenómenos híbridos. Fórmulas normativas dotadas de presupuestos de hecho genéricos, es decir, estructuradas según el modelo normativo de las “cláusulas generales”, pero cuya aplicabilidad aparece restringida por la propia ley a un ámbito limitado, a éstas se las suele llamar “cláusulas sectoriales”

Aunque se haya mantenido un cierto debate sobre las posibilidades de mantener la configuración clásica del fraude de ley, o su sustitución por una cláusula general antielusión, en cuanto a las posibles fórmulas para combatir el fraude tributario⁵⁵. Sin embargo, se ha optado finalmente por la segunda opción, es decir que, por una cláusula general, como elemento que se adapta mejor a la naturaleza imperativa de la norma tributaria. Por entender, que existe una cierta dificultad, tal y como señala el profesor CARLOS CERVANTES, de aplicar la figura del fraude de ley en materia tributaria.

Asimismo, en la línea de éste mismo autor, el legislador intuye la forma en que indirectamente puede evitarse formalmente la realización del hecho imponible, y establece las llamadas cláusulas especiales antielusivas.

Las cláusulas de carácter general, constituyen previsiones legislativas las cuales tienen en común un presupuesto de hecho consistente en un fenómeno elusorio formulado en términos genéricos, de manera que dentro del mismo puedan incluirse situaciones relativas a cualquier figura tributaria del sistema.

⁵⁴García Novoa, *La cláusula*, pp. 259-275.

⁵⁵ Todas las referencias en CEF(2009), “Unidad 4. Interpretación e integración de las normas tributarias”, en CEF (2009), *Derecho Tributario, Vol. I*, CEF, Madrid, pp. 26-27.

Algunos ejemplos de “cláusulas especiales”, pueden ser los siguientes⁵⁶:

- la acumulación de donaciones realizadas a favor del mismo sujeto en plazo inferior a tres años para mitigar el carácter progresivo del Impuesto sobre Donaciones (art. 30 de la L 29/1987);
- la no consideración de pérdida patrimonial en la venta de valores cuando se adquieran otros homogéneos en determinado plazo [art. 33.5 f) de la L 35/2006, del IRPF]⁵⁷;
- la exigencia de «motivos económicos válidos» para acogerse al régimen especial de fusiones, escisiones aportaciones de activos o canje de valores (art. 96.2 del RDLeg. 4/2004);
- la aplicación de la responsabilidad por sucesión en la actividad cuando, aun habiéndose enajenado los elementos aisladamente a una o varias personas, finalmente permitan continuar la actividad (art. 13.3 del Reglamento General de Recaudación);
- la acumulación del importe neto de la cifra de negocios de todas las sociedades de un grupo a efectos de aplicar la exención del IAE (art. 82.1 del TRLRHL).

Frente a las cláusulas generales, se sitúan pues, las llamadas “cláusulas especiales” o cláusulas ad hoc. Éstas aparecen configuradas a veces como “alternativas” a las cláusulas generales, aunque, suelen figurar en los ordenamientos “combinadas” con una cláusula general.

Independientemente de las críticas suscitadas respecto al empleo de las llamadas “cláusulas especiales”— suponen “*encerrar en una cláusula legal una realidad diversa, multiforme, rica en matices*”—, poseen evidentes ventajas, su efecto disuasorio al venir fijadas en una norma con rango de ley y la posibilidad de su aplicación una vez llevada a cabo el negocio u operación elusoria.

En palabras de PISTONE, las cláusulas especiales presentan una estructura normativa basada en un presupuesto de hecho “rígido, detallado y taxativo”⁵⁸. Para GALLO y MELIS, “éstas cláusulas especiales constituyen una alternativa basada en el respeto a la libertad

⁵⁶ Vd. CEF, “Unidad 4. Interpretación e integración de las normas tributarias”, p.27

⁵⁷ AEAT(2013), “ capítulo 11. Ganancias y pérdidas patrimoniales”, *Manual práctico del Impuesto sobre la Renta de las persona físicas (IRPF) y del Impuesto sobre el patrimonio*, pp. 338-339. (Disponible on line: <http://www.agenciatributaria.es>).

⁵⁸ Pistone, *Abuso del Diritto*, pp. 20 y 21. (citado por García Novoa, *La cláusula*, p.259).

creativa de los ciudadanos, encarnada en la autonomía para adoptar las formas jurídicas que estimen adecuadas...”⁵⁹

Sin embargo, las cláusulas especiales⁶⁰ pueden presentarse en el ordenamiento como cláusulas sectoriales, fenómeno al que aludíamos al comienzo de éste subapartado, del que dijimos que, se caracteriza por prever un presupuesto de aplicación genérico aunque circunscrito a unos determinados tributos, o a ciertas operaciones o negocios en el ámbito de un determinado tributo.

No obstante, las cláusulas especiales suelen adquirir la forma de ficciones o de los llamados “hechos imposables” subrogatorios o complementarios, y también, presunciones legales.

Por lo que, el régimen normativo de las “cláusulas ad hoc” dependerá de la técnica normativa que emplee el ordenamiento para su adopción

Conviene tener en cuenta que, si la estructura normativa que adopta la cláusula es la de un hecho imponible complementario o la de una ficción, existirá una verdad normativa para integrar las “zonas no gravadas” y evitar las que hemos denominado “economías de opción implícitas”, por lo tanto, supondría no poder utilizar la cláusula general, por entenderse realizado el presupuesto de hecho de la norma.

Para concluir, resulta que las denominadas cláusulas especiales, son aplicables sólo a la hipótesis configurada por el legislador, lo que supone la desventaja de que un mínimo cambio en la “estrategia elusiva” del contribuyente haga inútil dicha cláusula y, obligue al legislador a una nueva intervención. Por último, cabe recordar que, el instrumento nuclear en el régimen jurídico de la lucha contra la elusión, son sobre todo, las “cláusulas generales”.

⁵⁹ Citado por García Novoa, *La cláusula*, p.259.

⁶⁰ García Novoa, *La cláusula*, pp.259-274.

6. LOS NEGOCIOS ANÓMALOS

6.1 Introducción

Según la clásica definición de DE CASTRO, se entiende por negocios anómalos “*aquellos que presentan una anomalía que deforma la figura negocial, deformación que es querida por las partes y hecha para escapar de la regulación normal de los negocios, de la prevista y ordenada por las leyes*”.⁶¹

Dichos negocios anómalos son los siguientes:

Los negocios simulados, los negocios fiduciarios, los negocios indirectos y los negocios realizados en fraude de ley.

6.2 Tipos de negocios anómalos

Como dijimos en el apartado anterior, existen cuatro tipos de negocios anómalos. Por lo que, vamos a proceder a analizar cada una de las tipologías recogidas en esta categoría.

6.2.1 Los negocios en fraude de ley

Siguiendo a DE CASTRO, LA CRUZ señala que “*el fraude a la ley supone uno o varios actos que originan un resultado contrario a una norma jurídica, amparados en otra norma dictada con distinta finalidad*”⁶²

El hecho de que la norma de cobertura, aisladamente considerada proteja el acto fraudulento, no es suficiente concederle eficacia. Por lo tanto, la unidad del ordenamiento jurídico impone su valoración conjunta. Al aplicar una regla hay que tener en cuenta las demás normas, que se refieren a la realidad social que en verdad resulte de aquella situación.

Tras la reforma de 1974 del Título Preliminar del Código Civil., los efectos de los actos realizados en fraude de ley, son rechazados explícitamente por el art. 6.4 del CC (antiguo art. 4 CC), que asumiendo la tradicional formulación de DE CASTRO, dispone: “*los actos realizados al amparo de una norma que persigan un resultado prohibido por el ordenamiento*

⁶¹ Vd. Rodríguez-Ramos Ladaria, L.(2010), *Negocios anómalos y figuras afines en el derecho tributario: Infracciones administrativas y delito fiscal*, Valencia, Tirant Lo Blanch, pp. 11-14, (Disponible on line: <http://www.tirantonline.com>).

⁶² Rodríguez-Ramos Ladaria, *Negocios anómalos*, pp. 29-46.

jurídico o contrario a él, se considerarán ejecutados en fraude de ley y no impedirán la debida aplicación de la norma que se hubiese tratado de eludir”

En este caso, cabe afirmar que el acto, hecho o negocio realizado es subsumible tanto en la norma de cobertura (porque lo ampara o lo protege aparentemente), como en la norma defraudada (que los prohíbe o los considera contrarios a ella) ⁶³ .

Para DE CASTRO, la condena del fraude de ley es el sometimiento del acto a la ley defraudada, y a la sanción que ésta imponga (nulidad, anulabilidad, rescisión, etc.) ⁶⁴ . Mediante la figura del fraude ley, se trata de defender el cumplimiento de las leyes. Por lo que, según sigue diciendo éste autor *“no es requisito del fraude de ley la intención de eludir la ley...”* .

En la Sentencia del Tribunal Supremo de 13 de junio de 1959, recogiendo la doctrina de DE CASTRO, se afirma que: *“del examen de los hechos expuestos, se induce según las reglas del criterio humano, la existencia de un evidente fraude de ley...ya que concurren los requisitos señalados por la doctrina: 1º Acto o actos que contrarían la finalidad típica de la norma defraudada, suponiendo su violación efectiva, entendiendo los autores que el acto “in fraudem legis” será nulo siempre que la ley, según recta interpretación quisiera evitar la realización del resultado práctico obtenido, pero no si solo quisiera prohibir el medio elegido para la realización del resultado. 2º Que la ley en que se ampara el acto o actos (ley de cobertura) no tenga el fin de protegerlos por no constituir el supuesto normal, o ser medio de vulnerar abiertamente otras leyes, o perjudicar a un tercero, no siendo necesario que la persona que realiza el acto o actos en fraude tenga intención o conciencia de burlar a la ley, ni consiguientemente, la prueba de la misma, porque el fin único de la doctrina del fraude es la defensa del cumplimiento de las leyes, no la represión del concierto o intención maliciosa, de que se encargan otras instituciones...por el art. Cuarto del código civil, la nulidad de pleno derecho de los actos realizados en fraude de ley...”*⁶⁵

Para que se produzca un verdadero fraude de ley, es necesario que la norma no le otorgue protección suficiente. Ya que, si el acto se realiza con amparo en una norma que le otorga suficiente protección, se producirá un supuesto de concurrencia o choque de leyes que habrá

⁶³ García Novoa, *La cláusula*, pag.91.

⁶⁴ Burlada Echeveste, J.L., (2006), “El fraude de ley en el derecho tributario”, 7, *Quincena fiscal Aranzadi*, (Disponible on line: <http://0-experto.aranzadigital.es>).

⁶⁵ Burlada Echeveste, “El fraude de ley en el derecho tributario”, p.3

de resolverse con la respectiva jerarquía que entre sí tengan tales leyes según los principios generales.

6.2.2 Los negocios indirectos

El negocio indirecto podría definirse en principio como, aquel negocio real, es decir, querido por las partes, pero a través del cual se pretenden conseguir unos fines que no son propios del mismo, en la medida en que difieren de los fines típicos de la estructura de dicho negocio⁶⁶.

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

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

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

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

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

Si pensamos en un ejemplo típico de fraude de ⁶⁷ley, en el que en lugar de vender un inmueble, el vendedor lo aporta a una sociedad y el comprador aporta el precio en dinero para, a continuación, disolver la sociedad, recibiendo el vendedor el precio y el comprador el

⁶⁶ García Novoa, *La cláusula*, pp. 55-57.

⁶⁷ Rodríguez-Ramos Ladaría, *Negocios anómalos*, pp. 29-46.

inmueble. Como podemos observar por un lado, a través del negocio indirecto, las partes recurren al contrato de sociedad para alcanzar un fin distinto al que es propio (la transmisión de un inmueble), pero tampoco, es dudable que dicho negocio se realiza también en fraude de ley (amparándose en la normativa del gravamen sobre Operaciones Societarias se eludiría, la tributación por el concepto Transmisiones Patrimoniales Onerosas, utilizando una vía alternativa al negocio usual para la transmisión del bien, la constitución y posterior disolución y liquidación de la sociedad).

6.2.3 Los negocios Fiduciarios

El negocio fiduciario se define como, un negocio unitario con una propia y peculiar causa. Es la denominada “causa fiduciae” la cual, es una causa “más débil que la normal del negocio utilizado”. Por este motivo, el rasgo más caracterizador del negocio fiduciario es una “desproporción entre el medio jurídico empleado y el fin práctico que las partes pretenden alcanzar”⁶⁸.

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

A través de la primera, el negocio fiduciario se venía utilizando para que el fiduciario “utilice la cosa o derecho mediante la referida asignación, para la finalidad que ambos pactaron (fiduciante y fiduciario) con la obligación de retransmitirlos al fiduciante o a un tercero, cuando se hubiera cumplido la finalidad prevista”.

En cambio, en el caso de la “*fiducia cum creditore*”, existe una transmisión de bienes a favor del fiduciario, dotando a dicha transmisión de una finalidad de garantía de una obligación o préstamo.

Por consiguiente, el primer grupo se⁶⁹ caracteriza (fiducia “*cum amico*”) por realizarse en provecho del fiduciante⁷⁰. Por ejemplo, pertenecería a ésta categoría la cesión de los bienes de “A a B” para evitar su embargo.

Mientras que, en la fiducia “*cum creditore*” se celebra en provecho del fiduciario, que es acreedor del fiduciante y que recibe bienes en garantía de deuda.

⁶⁸ García Novoa, *La cláusula*, pp. 57-61.

⁶⁹ Rodríguez-Ramos Ladaria, *Negocios anómalos*, pp. 29-46.

⁷⁰ Rodríguez-Ramos Ladaria, *Negocios anómalos*, pp 29-46.

Actualmente, la teoría del “doble efecto” (real y obligacional) parece estar superada por la jurisprudencia⁷¹, en la sentencia del TS de 2 de junio de 1982, en la cual se afirma que “la doctrina más reciente se aparta de la “teoría del doble efecto” para afirmar que el fiduciario no adquiere la propiedad de la cosa confiada. La misma sigue siendo propiedad del fiduciante, aunque con la carga de haberla dejado en garantía al fiduciario, dándose una “apariencia de dominio”.

La idea de que en el negocio fiduciario se formaliza una adquisición aparente, dio pie a un intento de identificar el negocio fiduciario con el simulado. Y así, lo ha hecho alguna sentencia del TS (Tribunal Supremo), como la más reciente de 15 de junio de 1999.

Sin embargo, se concluye que, aunque en la utilización práctica del negocio fiduciario no suele haber verdadera voluntad ni siquiera de provocar esos “efectos más débiles” sino lo que cabría denominar una “apariencia de fiducia “que equipararía el negocio fiduciario con el simulado, lo cierto es que, teóricamente el negocio fiduciario es un negocio real y no aparente, traslativo de dominio, con efectos frente a terceros y no simulado.

6.2.4 Los negocios simulados

Las distintas teorías sobre la simulación en materia tributaria se construyen sobre la base de la teoría del negocio jurídico⁷².

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

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

Como señala DE CASTRO, junto con la causa falsa, el otro elemento de la simulación negocial es la existencia del acuerdo simulatorio. Pues la simulación lleva dentro de sí misma la idea de la ocultación o engaño, siendo esencial no que se logre la ocultación sino que se

⁷¹En este mismo trabajo incluimos, sistemáticamente ordenados, algunos pronunciamientos jurisprudenciales sobre el concepto de negocio fiduciario. *Vd.* p. 16

⁷² Rodríguez-Ramos Ladaria, *Negocios anómalos*, pp pp. 29-46.

haya procedido a la misma. Dicho acuerdo tiene un doble sentido, por una parte, se dará sobre la inmediata finalidad de la simulación —ya sea aquella la de que no se pretenda resultado comercial alguno o la de que se busque un resultado comercial que se oculta— y, por otra parte, se establece sobre lo que se persigue con la misma simulación (por qué y para qué se ha simulado o disimulado).

La simulación absoluta es la más simple, supone haber creado la apariencia de un negocio, al que en realidad no se quiso dar vida. Sin embargo, la simulación relativa puede ser más compleja de identificar y distinguir de otros negocios anómalos, y eso exige tener en cuenta, no sólo el negocio simulado y el acuerdo simulatorio, sino también el negocio jurídico ocultado y la influencia que el negocio simulado ejerce sobre el ocultado, pues será determinante para la validez del mismo.

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

Atendiendo únicamente a la causa, no puede ser clasificado un negocio como en fraude de ley o en simulación relativa, aunque dicha calificación en el ámbito civil no es muy relevante (ya sea en el caso de negocio simulado, la vigencia del negocio disimulado aplicándole la norma que le sea propia sino es contraria a las normas del orden público; o la aplicación de la norma que se pretendió eludir, en caso de los realizados en fraude de ley). En cambio, en el ámbito del Derecho tributario, y en el Derecho penal, sí tendrá mucha más importancia establecer esa diferenciación, pues la calificación de la operación como fraude de ley o simulación relativa puede conllevar importantes diferencias en términos de sanciones⁷³.

Como señala LACRUZ, siguiendo a FERRARA, *“el acto fraudulento no pretende engañar como lo hace el simulado, sino aprovechar resquicios de la ley para alcanzar un resultado prohibido por ella.*

Mientras que, el negocio simulado no es querido por las partes y no es un medio para eludir la ley sino, para ocultar su violación; en cambio, los negocios “in fraudem” son

⁷³ Vd. el análisis de dos supuestos complejos de negocios simulados y sus efectos en el ámbito tributario y penal en: Ruiz Zapatero, G.G. (2004), *Simulación Negocial y Delito Fiscal. Comentario a las sentencias del Tribunal Supremo de 15 de julio de 2002 y 30 de abril de 2003*, Pamplona, Aranzadi, 193 pp.

*serios, reales y realizados en tal forma por las partes para conseguir un resultado prohibido*⁷⁴“.

7. RÉGIMEN SANCIONADOR TRIBUTARIO

Para ir finalizando, hablaré de las posibles sanciones que surgen como consecuencia de la realización de conductas contrarias o prohibidas por el ordenamiento jurídico.

7.1 Principios del régimen sancionador tributario

Lo primero que hay que apuntar es que, se aplican los principios del régimen administrativo común (178 LGT) y, en consecuencia, los principios rectores del Derecho penal⁷⁵.

Será esencial el principio de tipicidad como concreción del principio de legalidad penal, y de acuerdo con el art. 129 de la Ley 30/92⁷⁶, puede definirse el principio de tipicidad como aquel en virtud del cual sólo constituyen infracciones administrativas las vulneraciones del ordenamiento jurídico previstas como tales infracciones por una ley (anterior a la comisión del delito: Principio de irretroactividad). Siendo únicamente posible la imposición de sanciones (en todo caso delimitadas por ley) por la comisión de infracciones administrativas, sin que sea posible la aplicación analógica de las normas definidoras de infracciones y sanciones.

En consecuencia, existirán tres exigencias ineludibles: Una ley (*lex scripta*), previa al hecho sancionado (*lex praevia*), y que la ley describa un supuesto de hecho determinado estrictamente (*lex certa*).

Por último, el principio de culpabilidad aunque está enunciado como principio de responsabilidad (arts 178 y 179 LGT y art. 130.1 de Ley 30/1992). La exigencia de culpabilidad es clara —aunque sea a título de negligencia leve—, apareciendo en el propio

⁷⁴ Lacruz Berdejo, J.L.(1998), *Elementos de Derecho Civil I, Volumen I*, Barcelona, Bosch., p.. 234.

⁷⁵ Rodríguez-Ramos Ladaria, *Negocios anómalos*, pp. 81-100.

⁷⁶ Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común. (BOE, núm. 285, de 27 de noviembre de 1992)

concepto de infracción tributaria (183.1 LGT), así como en la fijación de las causas de exclusión de responsabilidad (179.2 LGT), que determina la falta de culpabilidad del sujeto, entre otros motivos, por la prestación de la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias cuya falta constituye negligencia.

7.2 Concepto y clases de infracciones tributarias

El art. 183 de la LGT define las infracciones tributarias como las acciones u omisiones dolosas o culposas con cualquier grado de negligencia que estén tipificadas y sancionadas como tales por una norma con rango de ley, calificándose las infracciones como leves, graves y muy graves (184.1 LGT) en función de lo previsto en los artículos que tipifican las infracciones.

En cuanto a las infracciones tributarias tipificadas (191 a 206 LGT), siguiendo a PÉREZ ROYO⁷⁷, distinguiremos los siguientes grupos:

a) Infracciones del deber de declarar el hecho imponible o el presupuesto de hecho, con daño para la recaudación (191, 192, 193 LGT), o sin perjuicio económico (194, 198, 199 LGT).

b) Infracciones del deber de declarar sin efectos en el momento de la declaración (195 LGT).

c) Infracciones de la obligación de imputar bases imponibles, resultados, deducciones, etc. (196, 197 LGT).

d) Infracciones relacionadas con deberes formales o complementarios (198 a 202 y 206 LGT).

e) Infracciones relacionadas con el deber de información respecto de terceros (198, 199 LGT)

Éstas y las demás infracciones tributarias, vienen recogidas como dijimos anteriormente en la LGT (arts. 191 a 206).

Según se infiere de esos artículos, las infracciones más relevantes a efectos tributarios son las recogidas en los artículos 191 a 194 LGT.

⁷⁷ Vd. Pérez Royo, F.(2004): *La regulación de las infracciones y sanciones en la nueva Ley General Tributaria*, Madrid ,Consejo General del Poder Judicial. p. 301.

Respecto a las circunstancias determinantes de la calificación de la infracción y la graduación de las sanciones, tres serán las más relevantes en operaciones que entren en juego negocios anómalos (suponiendo que constituyan infracciones tributarias): la ocultación, los medios fraudulentos y el perjuicio económico.

Se entenderá que existe ocultación de datos a la Administración, según lo recogido en el artículo 184.2 LGT, *“cuando no se presentan declaraciones o se presenten con hechos inexistentes o con falsos importes u omitan total o parcialmente operaciones, rentas, productos, o cualquier otro dato que incida en la determinación de la deuda tributaria, siempre que la incidencia de la deuda derivada de la ocultación en relación con la base de la sanción sea superior al 10%”*

Por lo que respecta a los medios fraudulentos, de acuerdo con el artículo 184.3 LGT, se consideran medios fraudulentos:

a) *“las anomalías sustanciales en la contabilidad y en los libros o registros establecidos por la normativa tributaria, considerándose anomalías sustanciales: el incumplimiento absoluto de la obligación de llevanza de la contabilidad o de los libros o registros establecidos por la normativa tributaria; la llevanza de contabilidades distintas, que referidas a una misma actividad y ejercicio económico, no permitan conocer la verdadera situación de la empresa; la llevanza incorrecta de los libros de contabilidad o de los libros o registros establecidos por la normativa tributaria mediante la falsedad de asientos, registros o importes...”*

b) *El empleo de facturas, justificantes u otros documentos falsos o falseados, siempre que la incidencia de los documentos o soportes falsos o falseados represente un porcentaje superior al 10 de la base de la sanción.*

c) *La utilización de personas o entidades interpuestas cuando el sujeto infractor, con la finalidad de ocultar su identidad, haya hecho figurar a nombre de un tercero, con o sin su consentimiento, la titularidad de los bienes o derechos, la obtención de las rentas o ganancias patrimoniales...*

d) *Etc.*

El perjuicio económico no surge de los actos o negocios realizados por el contribuyente, sino de la nueva calificación que da a los mismos la Administración al recalificar la causa. Si no hubiese causa, el perjuicio surgiría de corregir la declaración del contribuyente

prescindiendo del acto inexistente, por lo que se podría apreciar la existencia perjuicio económico.

En definitiva, los vicios de la causa no son sancionables salvo que nos encontremos ante un supuesto de ausencia de causa, en cuyo caso habrá una conducta sancionable por no existir el negocio en base al cual se ha declarado y, por ello, sólo a éste último supuesto le afectan las circunstancias determinantes de la calificación de la infracción y la graduación de las sanciones⁷⁸.

8. CONCLUSIONES

Al término de éste trabajo sobre las medidas legislativas en la lucha contra el fraude fiscal —las cláusulas antielusión y otras cautelas normativas—, llegamos a las siguientes conclusiones:

1. La calificación es una tarea muy importante llevada a cabo por el aplicador del tributo (la Administración tributaria). Los actos, hechos o negocios realizados por el particular, si no están tipificados como supuestos de hechos por la ley, no originarán el nacimiento de la obligación tributaria (art. 20 LGT). No obstante, previamente tendremos que haber interpretado la ley, para saber su sentido real. Existe un mandato normativo para exigir las obligaciones tributaria “con arreglo a la naturaleza jurídica” del hecho, negocio o acto que las desencadene, por encima de la intención de las partes o la denominación que le hubieran dado.

2. La figura del “conflicto en la aplicación de la norma tributaria”, recogido en el artículo 15 LGT, ha variado significativamente respecto a la técnica que empleó la LGT de 1963, para referirse a la misma cautela. La ley de 1963 se refería al “fraude a la ley tributaria”, en parecidos términos a cómo lo hacía la legislación civil. La normativa actual ha intentado una formulación de la técnica más adaptada a los problemas propios del Derecho Tributario.

3. En Derecho civil, la idea de fraude de ley se acuñará a partir del nuevo artículo 6.4 del CC, surgido tras la reforma de 1974, y no deja de tener un marcado matiz normativo. En nuestro ámbito, nos obliga a distinguir entre fraude de ley, evasión y elusión fiscal, que a

⁷⁸ Rodríguez-Ramos Ladaria, *Negocios anómalos*, pp. 81-100.

menudo se usan como términos intercambiables, aunque tienen distinto alcance. Para que exista fraude de ley, en primer lugar, tendremos que obtener un resultado contrario o prohibido por el ordenamiento, en segundo lugar, que este resultado se logre al amparo del texto de una “norma de cobertura”, y por último, esta forma de actuar del particular tenga como consecuencia la aplicación de la norma defraudada.

4. Tanto el concepto de la elusión fiscal como el de la economía de opción o planificación fiscal, han generado mucha polémica. En ciertos ámbitos puede entenderse vulnerada la libertad que poseen los particulares de decidir según su libre albedrío. Sin embargo, como he dicho antes, el límite entre estos dos conceptos dependerá en última instancia de lo que estime cada ordenamiento jurídico en particular, es decir, la línea o el margen que los separa difiere entre los distintos ordenamientos jurídicos.

Otras de las cuestiones que a mí me han parecido interesantes, es la diferenciación entre las economías de opción otorgadas expresamente por el ordenamiento y las denominadas “opciones fiscales”, entendiendo estas últimas como la facultad del obligado tributario de acogerse a diferentes “situaciones jurídicas” que configuran su “régimen tributario” o como se ha denominado también, su “forma de contribuir”. En cuanto a las distintas medidas para combatir la elusión fiscal como se ha visto, sin lugar a dudas las que más convencen han sido las denominadas “cláusulas antielusorias” generales y las específicas.

5. Los negocios anómalos son una categoría atípica que el particular puede elegir en virtud de la libertad que posee para contratar y de optar por la fórmula negocial más acorde con sus intereses. Por tanto, en principio se podrá utilizarlos y sin que su utilización sea ya de por sí, contraria o prohibida por el ordenamiento jurídico. Como se ha dicho antes, existen cuatro clases de negocios anómalos: El fiduciario, el simulado, el negocio en fraude de ley y el indirecto. De entre éstos cuatro, se tiende a utilizar como instrumento de otros, tanto el negocio fiduciario como el indirecto.

6. Por último, a través de la LGT y la ley Penal, se disponen de medidas correctivas en forma de sanciones para aquellos que manifiesten o realicen comportamientos perseguidos por ley, garantizando siempre los principios constitucionales y en especial, el de seguridad jurídica recogido en el artículo 9 de la constitución española.

9. BIBLIOGRAFÍA

- AEAT(2013), “ capítulo 11. Ganancias y pérdidas patrimoniales”, *Manual práctico del Impuesto sobre la Renta de las persona físicas (IRPF) y del Impuesto sobre el patrimonio*, pp. 338-339. (Disponible on line: <http://www.agenciatributaria.es>).
- Alonso González, L.M. (2006), “Planificación fiscal y economía de opción”, *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, 6, (Disponible on line: <http://0-experto.aranzadidigital.es>).
- Arana Landín, S. (2006), “Operaciones simuladas en el marco de reestructuraciones empresariales”, *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, 22, (Disponible on line: <http://0-experto.aranzadidigital.es>).
- Arrieta Martínez de Pisón,J., Collado Yurrita,M.A. y Zornoza Pérez, J.J. [dirs.], (2010), *Tratado sobre la Ley General Tributaria: Homenaje a Álvaro Rodríguez Bereijo*, 2 Vols., Pamplona, Aranzadi, 1472 pp.
- Báez Moreno,A. (2010), “Algunas reflexiones sobre la prohibición de analogía en Derecho Tributario”, en Arrieta Martínez de Pisón,J., Collado Yurrita,M.A. y Zornoza Pérez, J.J. [dirs.], (2010), *Tratado sobre la Ley General Tributaria: Homenaje a Álvaro Rodríguez Bereijo*, Vol.I, Pamplona, Aranzadi, pp. 453- 471.
- Buisán García,N. (2010), “La propia torpeza no puede ser alegada”, en Santamaría Pastor, J.A. (dir.) *Los principios jurídicos del Derecho Administrativo*, Madrid, Editorial LA LEY, pp. 493-518.
- Burlada Echeveste, J.L., (2006), “el fraude de ley en el derecho tributario”,7, *Quincena Fiscal Aranzadi*, (Disponible on line: <http://0-experto.aranzadidigital.es>).
- CEF(2009), “Unidad 4. Interpretación e integración de las normas tributarias”, en CEF(2009), *Derecho Tributario, Vol. I*, CEF, Madrid, pp. 1 a 52.
- Eserverri Martínez, E., (1995), *Presunciones legales y Derecho Tributario*, Madrid, IEF- Marcial Pons, 144 p.
- Falcón y Tella, R.,(1992) “Cuestiones normativas y cuestiones de prueba en Derecho Tributario”, 61, *Crónica Tributaria.*, pp. 27-36.
- Falcón y Tella, R., (2013),” La Inspección no puede sustituir las calificaciones que corresponden a la junta general o a la autoridad administrativa o judicial: STS 11 febrero 2013.”, 10, *Quincena Fiscal Aranzadi*, (Disponible on line: <http://0-experto.aranzadidigital.es>).

- Ferreiro Lapatza, J.J. (2001), “Economía de opción, fraude de ley, sanciones y delito fiscal”, 8, *Quincena Fiscal Aranzadi*, (Disponible on line: <http://0-aranzadi.aranzadidigital.es>).
- García Novoa, C. (2004), *La cláusula antielusiva en la nueva Ley General Tributaria*, Marcial Pons, Madrid, 452 pp.
- González García, E. (2001), *El Fraude a la Ley Tributaria en la Jurisprudencia*, Pamplona, Aranzadi, 490 p.
- Lacruz Berdejo, J.L.(1998), *Elementos de Derecho Civil I, Volumen I*, Barcelona, Bosch,p.
- Marín Benítez, G. (2012) “La analogía en Derecho tributario: tópicos, controversias y algunas reflexiones críticas”, *Revista de Contabilidad y Tributación*, 350, 97-138.
- Martín, Lozano, Tejerizo y Casado (2013), “Lección 6. Las fuentes del ordenamiento financiero”, en *Curso de derecho financiero y tributario*, Tecnos, Madrid, pp.129-156.
- Martín, Lozano, Tejerizo y Casado (2013), “Lección 7. Eficacia e interpretación de las normas financieras”, en *Curso de derecho financiero y tributario*, Tecnos, Madrid, pp.157-176.
- Palao Taboada, C.(2009) *La aplicación de las normas tributarias y la elusión fiscal*, Lex Nova Valladolid, 302 pp.
- Palao Taboada, C. (2012), “Forma y sustancia en el Derecho (Notas para el seminario de profesores del día 4 de junio de 2012)”, (Disponible on line: <http://www.uam.es/otros/afduam/documentos/forma-y-sustancia.pdf>).
- Pérez Royo, F.(2004): *La regulación de las infracciones y sanciones en la nueva Ley General Tributaria*, Madrid ,Consejo General del Poder Judicial. p. 301.
- Rodríguez-Ramos Ladaria, L.(2010), *Negocios anómalos y figuras afines en el derecho tributario: Infracciones administrativas y delito fiscal*, Valencia, Tirant Lo Blanch, (Disponible on line: <http://www.tirantonline.com>).
- Rosembuj, T., (1999), “La competencia fiscal lesiva”,15, *Impuestos*, pp. 166-200.
- Rozas Valdés, J.A. (1993), “El Derecho Tributario ante el Fraude de Ley”, 223, *RDFHP*, pp. 69-114.
- Ruiz Toledano, J.L.(1998) *El fraude de ley y otros supuestos de elusión fiscal*, Valencia, CISS, 272 pp.
- Ruiz Zapatero, G.G. (2004), *Simulación Negocial y Delito Fiscal. Comentario a las sentencias del Tribunal Supremo de 15 de julio de 2002 y 30 de abril de 2003*, Pamplona, Aranzadi, 193 pp.

- Sainz De Bujanda, F. (1965), ‘Análisis jurídico del hecho imponible’, 69, *RDFHP* pp.
- Sánchez Huete, M.A. (2010), ‘Hacia una planificación fiscal socialmente responsable. La planificación ultrafiscal’, *Quincena Fiscal Aranzadi*, 7, (Disponible on line: <http://0-experto.aranzadidigital.es>).
- Sánchez Pedroche, J. A, Blas Soria, J., Moya Calatayud, F., (2012), *Estudio concordado y sistemático de la Ley General Tributaria y su normativa de desarrollo*, Tirant Lo Blanch, Valencia (Disponible on line: <http://www.tirantonline.com>).
- Sanz Díaz-Palacios, J.A. (2012), ‘La prueba de la simulación tributaria: análisis de un caso real’, *Quincena Fiscal Aranzadi*, 22, (Disponible on line: <http://0-experto.aranzadidigital.es>).
- Villar Ezcurra, M. (2010) ‘La analogía en la aplicación de las normas tributarias’, en Arrieta Martínez de Pisón, J., Collado Yurrita, M.A. y Zornoza Pérez, J.J. [dirs.], (2010), *Tratado sobre la Ley General Tributaria: Homenaje a Álvaro Rodríguez Bereijo*, Vol.I, Pamplona, Aranzadi, pp. 473-485.
- Zornoza Pérez, J.J. (2010), ‘Interpretación y aplicación de las normas en el contexto del Derecho tributario internacional’, *Actualidad Jurídica Aranzadi*, 800, (Disponible on line: <http://0-experto.aranzadidigital.es>).

Legislación y Jurisprudencia.

Legislación:

Constitución Española, (*BOE*, núm. 311, de 29 de diciembre de 1978).

Real Decreto de 24 de julio de 1889 por el que se publica el Código Civil, (*Gaceta de Madrid*, núm. 206, de 25 de julio de 1889).

Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, (*BOE*, núm. 302, de 18 de diciembre de 2003)

Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria, (*BOE* núm. 313, de 31 de diciembre de 1963)

Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común. (*BOE*, núm. 285, de 27 de noviembre de 1992)

Norma Foral 7/1985, de 24 de octubre, de Régimen Fiscal de Determinados Activos Financieros (Bizkaia),(*BOB*, núm. 255, de 8 noviembre 1985).

Jurisprudencia:

Tribunal de Justicia de la Unión Europea

STJCE 18 de diciembre de 1997

Tribunal Constitucional

STC. 137/1996, de 31 de octubre

Tribunal Supremo

STS 13 de junio de 1959

STS. 9 de diciembre de 1981

STS de 2 de junio de 1982

STS. 6 de julio 1992

STS. 19 de junio de1997

STS 4 de julio de1998

STS 30 de marzo de 1999

STS 15 de junio de 1999.

STS. 15 de julio de 2002

STS. 30 de abril de 2003

Tribunal Económico Administrativo Central:

- TEAC. Resolución de 25 junio 2009 (JUR\2009\423338).
- TEAC. Resolución de 1 diciembre 2011 (JT\2012\60).

ACRÓNIMOS

AEAT	Agencia Estatal de Administración Tributaria.
CC	Código Civil.
CE	Constitución Española.
LGT	Ley General Tributaria.
TEAC	Tribunal Económico Administrativo Central.
TS	Tribunal Supremo.
TC	Tribunal Constitucional.
RDFHP	Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública.